

**A EXTENSÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS  
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: UMA ANÁLISE JURÍDICO-  
CONSTITUCIONAL**

*THE EXTENSION OF THE CONCEPT OF TAX IMMUNITY OF THE  
TEMPLE OF ANY CULT: A LEGAL-CONSTITUCIONAL ANALYSIS*

**Beatriz Dib Giovanetti<sup>1</sup>**

**Jainy de Lima<sup>2</sup>**

**Lilian Aparecida Lie Borges Koga<sup>3</sup>**

**Daniel Castanha de Freitas<sup>4</sup>**

**RESUMO**

O presente artigo teve como objetivo realizar uma abordagem jurídico-constitucional acerca da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, notadamente por intermédio de análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial acerca do tema, desde a construção histórica de tributo com a limitação constitucionalmente prevista até a análise perfunctória da obrigação tributária. A imunidade tributária foi analisada sob o prisma do bem jurídico que se pretende resguardar, afastando-se do poder de tributar situações específicas que interessam ao legislador. A liberdade de manifestação e crença, diretamente relacionada à limitação constitucional de tributação dos templos, foi cotejada com os limites previstos pelo constituinte e as finalidades a que esta proteção deve servir, ou seja, a proteção daquilo que for essencial ao culto. A metodologia utilizada no presente estudo foi desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo e técnica de levantamento bibliográfico e documental. E como resultado, constatou-se que o benefício fiscal é fundamental para o Estado laico que se pretende com o texto constitucional de 1988, contudo, foi pontualmente distorcido nos casos analisados neste trabalho, sendo utilizado de maneira ilícita em favor dos dirigentes dos referidos templos.

---

<sup>1</sup> Aluna do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Contato: [beatriz.giovanetti@mail.fae.edu](mailto:beatriz.giovanetti@mail.fae.edu).

<sup>2</sup> Aluna do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Contato: [jainy.lima@mail.fae.edu](mailto:jainy.lima@mail.fae.edu).

<sup>3</sup> Aluna do Curso de Direito da FAE Centro Universitário. Contato: [lilian.koga@mail.fae.edu](mailto:lilian.koga@mail.fae.edu).

<sup>4</sup> Professor orientador. Doutor e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR. Professor da disciplina de Direito Administrativo e de Fundamentos de Direito Público na FAE Centro Universitário. E-mail: [daniel.freitas@fae.edu](mailto:daniel.freitas@fae.edu).

**Palavras-chave:** Imunidade Tributária. Templos de qualquer culto. Imunidade Religiosa. Tributo.

## **ABSTRACT**

This article aimed to carry out a legal-constitutional approach about the tax immunity of temples of any cult, notably through legislative, doctrinal and jurisprudential analysis on the subject, from the historical construction of tribute with the constitutionally foreseen limitation to the analysis perfunctory of the tax obligation. Tax immunity was analyzed under the prism of the legal interest that is intended to be protected, moving away from the power to tax specific situations that interest the legislator. The freedom of manifestation and belief, directly related to the constitutional limitation of taxation of temples, was compared with the limits established by the constituent and the purposes that this protection should serve, that is, the protection of what is essential to worship. The methodology used in the present study was developed using the hypothetical-deductive method and bibliographical and documental survey technique. And as a result, it was found that the tax benefit is fundamental for the secular State that is intended with the constitutional text of 1988, however, it was punctually distorted in the cases analyzed in this work, being used in an illicit way in favor of the leaders of the referred temples.

**Keywords:** Tax Immunity. Temples of any cult. Religious Immunity. Tribute.

## **1 INTRODUÇÃO**

A presente pesquisa buscou analisar como se desdobra a extensão da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, bem como procurou investigar se de fato a imunidade tributária cumpre com o seu objetivo constitucional, qual seja este, garantir a liberdade religiosa, ou se este benefício fiscal é distorcido pelos dirigentes dos templos de qualquer culto, que possuem direito a este privilégio.

Na primeira seção, a fim de aproximar o leitor do tema, o texto abordou o conceito e os aspectos históricos do tributo. Destacando-se que o tributo foi criado com a finalidade de movimentar a máquina estatal e viabilizar políticas públicas na sociedade. Isto porque, o Estado precisa auferir renda para custear suas despesas, e ao longo da história, utilizou diversos meios para obter recursos, como extorsões, rendas estatais, tributos coercivos, empréstimos e emissão de moeda.

Ao longo da história, a tributação foi utilizada de forma discricionária, resultando em excessos e arbitrariedades por parte dos governantes. Muitas vezes, os tributos eram interpretados como confisco, pois não havia retorno em termos de políticas públicas para a sociedade.

Contudo, constatou-se que atualmente, o tributo é compreendido como um instrumento para garantir os direitos fundamentais e sociais, conforme estabelecido na Constituição Federal de 1988. A ideia de que a tributação beneficia os próprios contribuintes é ressaltada, sendo verificado que o ordenamento tributário é interpretado como um meio para a efetivação das atividades públicas em prol do interesse público.

A presente pesquisa também mencionou que a definição de tributo está prevista no Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que é uma prestação pecuniária exigida compulsoriamente pelo Poder Público, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo que, o tributo é cobrado independentemente da validade jurídica dos atos praticados.

Além disso, o texto buscou abordar a natureza dos impostos como tributos não vinculados, ou seja, a receita obtida por meio dos impostos não está vinculada a uma destinação específica, permitindo ao Estado utilizá-la conforme suas necessidades e planejamento orçamentário. Uma vez que o objetivo dos impostos é atender às despesas gerais do Estado, e a coletividade como um todo é chamada a contribuir para essas despesas.

A pesquisa também abordou brevemente sobre a obrigação tributária, que pode ser analisada sob quatro prismas: sujeito ativo (credor), sujeito passivo (devedor), causa (vínculo jurídico que motiva a obrigação) e objeto (prestação pecuniária ou não pecuniária). De modo que foi constatado que a administração pública utiliza obrigações formais para facilitar a fiscalização e garantir o adimplemento dos contribuintes.

Por sua vez, na segunda seção foi abordado o tema da imunidade tributária. Sendo explicada a relação entre o Estado e o contribuinte, onde o tributo é uma

obrigação dos cidadãos para garantir direitos fundamentais proporcionados pelo Estado. Em seguida, foi introduzido o conceito de imunidade tributária, que consiste na proibição constitucional de tributação sobre determinadas pessoas ou situações. Tendo essa imunidade como objetivo proteger garantias fundamentais.

Constatou-se que imunidade tributária é descrita como uma forma de incompetência tributária, onde o poder de tributar do Estado é limitado pela Constituição, impedindo a criação de tributos em situações ou pessoas imunizadas. Isso significa que, embora a obrigação principal de pagar o tributo seja eliminada, ainda existem obrigações tributárias acessórias.

A referida seção buscou destacar que a imunidade tributária dos templos religiosos tem como base os princípios da liberdade religiosa e de consciência, garantindo a proteção do patrimônio, renda e serviços relacionados às atividades religiosas. O que é importante em um Estado laico, onde a convivência harmoniosa entre diferentes religiões é valorizada.

Foram apresentadas três teorias doutrinárias sobre o alcance da imunidade tributária dos templos. A primeira teoria restringe a imunidade apenas ao local físico do culto. A segunda teoria amplia a imunidade para incluir todo o patrimônio e os serviços relacionados à atividade religiosa. A terceira teoria adota uma interpretação ainda mais ampla, abrangendo recursos obtidos em atividades essenciais, desde que não prejudiquem a livre concorrência.

Além do mais, foi ressaltado que a imunidade tributária não se aplica a instituições que não se enquadram no conceito de templo de qualquer culto religioso, como é o caso da maçonaria. Sendo que a imunidade exige que os recursos sejam destinados às finalidades essenciais do culto, não podendo ser distribuídos aos dirigentes ou utilizados para atividades não religiosas. A origem lícita dos recursos e a não violação do princípio da livre concorrência também são requisitos para a imunidade tributária.

Já na terceira seção, foi analisado o conceito de templo de qualquer culto sob a ótica do Poder Judiciário que envolve a análise da imunidade tributária conferida às

entidades religiosas em relação aos impostos municipais, como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem dado uma interpretação ampla ao conceito de templo, estendendo a imunidade a todos os bens e rendas da instituição desde que destinados às suas atividades-fim.

Segundo o entendimento do STF, o termo "templo" abrange não apenas o edifício utilizado para a realização dos cultos, mas também os demais espaços e bens relacionados à igreja, como prédios, veículos, móveis, equipamentos, ornamentos, símbolos e vestes, desde que estejam relacionados às finalidades essenciais do culto. A Corte tem adotado a presunção relativa de que os imóveis das entidades religiosas são empregados nas finalidades institucionais, cabendo à Fazenda Pública provar eventual desvio de finalidade.

No entanto, algumas decisões de tribunais regionais têm estabelecido critérios mais restritivos para a concessão da imunidade, exigindo uma prova irrefutável da natureza religiosa do interessado e afastando a imunidade no caso de imóveis locados a terceiros, mesmo que para o exercício de atividades empresariais.

Além disso, o entendimento do Poder Judiciário abrange a imunidade também em relação aos impostos sobre o patrimônio, renda, serviços e importação de bens utilizados no cumprimento dos objetivos estatutários das entidades religiosas. No entanto, existem divergências sobre a aplicação da imunidade quando se trata de imóveis locados, sendo que alguns tribunais consideram que a imunidade não se estende ao locador, enquanto outros entendem que o imposto municipal incide mesmo nesses casos.

Em suma, a conceituação de templo de qualquer culto sob a ótica do Poder Judiciário envolve a análise da destinação dos recursos, a não existência de atividade econômica em concorrência e a comprovação de que os bens e rendas estão relacionados às finalidades essenciais do culto para a concessão da imunidade tributária. Sendo que a jurisprudência tem conferido amplitude ao conceito de templo,

abrangendo não apenas o edifício de culto, mas também outros bens e rendas da entidade religiosa, desde que estejam vinculados às suas atividades-fim.

Por fim, a quarta e última seção abordou a utilização da imunidade tributária por dirigentes religiosos para fins pessoais. Iniciou-se destacando a expansão significativa do segmento religioso no Brasil, com um número expressivo de novas igrejas sendo inauguradas nos últimos anos. Em seguida, foi ressaltada a importância da liberdade religiosa e da imunidade tributária dos templos religiosos como direitos fundamentais protegidos pela Constituição Federal e pela Declaração Universal dos Direitos Humanos.

No entanto, o presente trabalho também ressaltou a existência de abusos e lacunas na aplicação da imunidade tributária, como a interpretação ampliativa do conceito de templo e culto, que pode permitir práticas ilícitas, como lavagem de dinheiro e remessas de recursos ao exterior, sem um controle adequado por parte do Estado. Argumentando-se que é necessário um constante controle e fiscalização rigorosa dos templos religiosos por parte do Estado, a fim de evitar o abuso da imunidade tributária.

Sendo citados exemplos notáveis de tentativas de acobertamento e práticas de lavagem de dinheiro em igrejas e templos religiosos, como os casos da Igreja Universal do Reino de Deus e do Banco do Vaticano. Também foi mencionado um estudo jornalístico que revelou a prática de lavagem de dinheiro e outros crimes por líderes religiosos em diversas denominações nas Américas, ressaltando a falta de vigilância e interferência dos governos em assuntos religiosos.

Contudo, apesar dos abusos e distorções, concluiu-se com a pesquisa que a imunidade tributária é imprescindível para garantir o exercício da liberdade religiosa e o funcionamento dos cultos religiosos, conforme o direito fundamental à liberdade de crença. Sendo necessário destacar-se que esse benefício fiscal é necessário para a concretização do Estado laico e a proteção dos locais de culto e suas liturgias.

## **2 CONCEITO E ASPECTOS HISTÓRICOS DO TRIBUTO**

Inicialmente, destaca-se que o tributo foi criado, modernamente, com a finalidade de movimentar a máquina estatal, a fim de viabilizar políticas públicas na sociedade. Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais, quais sejam, a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Sendo que, essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências.<sup>5</sup>

Portanto, o tributo possui um caráter instrumental, ou seja, é um instrumento para que se atinjam os fins do Estado<sup>6</sup>. Atualmente, o conceito coercitivo do tributo foi substituído pelo propósito de servir como um instrumento para o Estado garantir os direitos fundamentais e sociais, em especial porque a Constituição Federal de 1988 teve por escopo o respeito aos direitos humanos.

Tem-se, portanto, que não se deve ter a ideia de que a tributação é algo para beneficiar o Estado, mas, de fato, beneficiar os próprios contribuintes. De modo que se deve afastar a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos, sendo que em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais<sup>7</sup>.

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação

---

<sup>5</sup> BALEEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atualizada por FLÁVIO BAUER NOVELLI. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

<sup>6</sup> SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 39.

<sup>7</sup> CARDOSO, A. M. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 195.

tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies. Assim, o CTN é a norma que cumpre com esse comando constitucional.<sup>8</sup> À vista disso, a Constituição de 1988 adota um preciso - embora implícito - conceito de tributo.<sup>9</sup>

Seguindo em parte esse último entendimento, a Constituição de 1988 considera, de forma implícita, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que, inequivocamente, se aproxima sobremaneira daquele amplamente disciplinado no artigo 3.º do CTN<sup>10</sup>.

O tributo pode ser entendido como um instituto nuclear do direito tributário - compreendido como sub-ramo do direito administrativo -, como obrigação (relação jurídica). E convergindo com a compreensão de Baleeiro, complementa o Ataliba que, juridicamente, a definição de tributo se encontra no artigo 3º do CTN, como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>11</sup>.

Do supra dispositivo, percebe-se que logo no início da definição o legislador preocupou-se em esclarecer que a prestação é obrigatória, afastando qualquer faculdade do contribuinte em relação ao seu adimplemento<sup>12</sup>, assim como estabeleceu a obrigatoriedade do pagamento em pecúnia<sup>13</sup>, impossibilitando a

---

<sup>8</sup> Obviamente não é atribuição de lei elaborar conceitos teóricos. Assim, extrai-se do direito positivo, da Constituição Federal, uma definição que demarca competências legislativas e baliza o regime tributário, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte em face do chamado "poder tributário" (ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35).

<sup>9</sup> No mesmo sentido entende que o tributo possui um conceito constitucional implícito, cuja função é discriminar a competência dos diversos entes públicos, regulamentar o orçamento e proteger os direitos dos cidadãos. Assim, é utilizado implicitamente em diversos enunciados constitucionais sem uma definição constitucional expressa (CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 226).

<sup>10</sup> BALEEIRO, A.; DERZI, M. A. M. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 30.

<sup>11</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

<sup>12</sup> CAVALCANTI, E. M. M. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 249.

<sup>13</sup> Destaca-se que "Obrigação que não seja pecuniária, como a de prestar serviço militar obrigatório, de trabalhar no tribunal do júri ou nas eleições, não constitui tributo. Mesmo aquelas obrigações relacionadas com a tributação e, inclusive, alcançadas pela denominação de obrigações tributárias, conforme a dimensão conferida ao termo pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional, mas que sejam de fazer, não fazer ou de tolerar, como as obrigações acessórias de prestar Declaração de Ajuste do



prestação de serviços ou transferência de mercadorias ao ente tributante a fim do contribuinte ter quitadas as suas obrigações tributárias, visto que constitui ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública.<sup>14</sup>

A precitada regra não é estanque, notadamente porque o artigo 156, inciso XI do CTN, prevê como hipótese de extinção do crédito tributário a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei, atendendo assim à própria definição do tributo, que prevê o pagamento em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

Nesse sentido há o entendimento doutrinário de que a exigência de conduta atinente ao destinatário da norma é a entrega para o Estado, de valores do patrimônio individual.<sup>15</sup> Assim sendo, a principal finalidade da obrigação tributária seria, portanto, uma obrigação de dar, isto é, de entregar dinheiro aos cofres do ente tributante, nos moldes definidos pelo próprio conceito de tributo.<sup>16</sup>

O tributo é cobrado em função do fato gerador, e independe da validade jurídica dos atos praticados, da natureza ou dos seus efeitos<sup>17</sup>. Neste entendimento é que se prega a possibilidade de incidência tributária sobre as rendas provindas de atividades

---

Imposto de Renda, de não proceder ao transporte de mercadoria desacompanhada de nota e de admitir a presença de auditor fiscal e a análise dos livros fiscais, não se confundem com a obrigação de pagar tributo." (Ibidem).

<sup>14</sup> Entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1917, relator Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>>. Acesso em: 15 out. 2022.

<sup>15</sup> "A prestação tributária, à luz da clássica divisão proposta pelo direito civil (obrigações de dar, fazer e não fazer), seria compatível com a primeira modalidade, no sentido de fornecer recursos financeiros para o custeio das atividades inerentes à Administração Pública." (CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022 p. 20).

<sup>16</sup> CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

<sup>17</sup> O CTN em seu artigo 118, estabelece que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

ilegais, como o tráfico de drogas<sup>18</sup>, em respeito aos princípios da pecúnia “non olet”<sup>19</sup> e da isonomia fiscal<sup>20</sup>.

Destaca-se que as hipóteses para a incidência dos tributos são lícitas, trata-se de uma situação de fato ou de direito que, quando alcançada, enseja a relação jurídico-tributária, fazendo surgir o dever de pagar.<sup>21</sup>

Para fins de tributação, pouco importa se o ato praticado pelo sujeito passivo é legal ou ilegal, pois o que importa, em termos de incidência, é o resultado econômico obtido, ou seja, rendas e bens irregularmente obtidos por conta de condutas criminosas e que não foram detectadas quando praticadas devem ser normalmente tributados.<sup>22</sup>

Por fim, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>23</sup>, aplicando-se, portanto, o princípio da indisponibilidade do interesse público, onde não resta discricionariedade para o agente fazendário na realização da cobrança dos tributos, “*mesmo que haja razões humanitárias para tanto.*”<sup>24</sup>.

---

<sup>18</sup> O CTN consagra em seu artigo 118, o princípio do *non olet*, segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizada, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. (Costa, R. H. *Código Tributário Nacional Comentado - Em sua Moldura Constitucional*, Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 254)

<sup>19</sup> O célebre caso do imperador romano que impôs taxa pelo uso das cloacas públicas ao argumento de que tributo *non olet* (não cheirava), (COELHO, S. C. N.. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 335).

<sup>20</sup> Entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Julgamento em 25/08/1998. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77358>. Acesso em: 15 out. 2022.

<sup>21</sup> CAVALCANTI, E. M. M. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 250. Ainda, “O Código Tributário Nacional preceitua a chamada interpretação objetiva do fato gerador, que deve desconsiderar qualquer circunstância exógena ou subjetiva para fins de tributação, vale dizer, atividades e fatos econômicos devem ser alcançados pelos respectivos tributos independentemente da sua validade ou licitude.” (CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 26).

<sup>22</sup> CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 26.

<sup>23</sup> “O procedimento de cobrança é regrado e, na determinação do Código Tributário Nacional, não deve haver espaço para qualquer decisão da Administração quanto à sua conveniência. Em síntese: a Administração deve apenas seguir o que for determinado pelo legislador e este não pode abrir espaço para aquela exercer seu juízo de conveniência e oportunidade na atividade de cobrança.” (SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 168).

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 168.

Superado os aspectos históricos e gerais de tributos, assim como as questões conceituais atinentes, segue-se tecendo algumas considerações sobre a principal espécie tributária<sup>25</sup> para o presente estudo: o imposto, cujas características, em especial a não-vinculação, o distingue das demais espécies.

Ressalte-se que o conceito de vinculação está atrelado à relação entre uma prestação do Estado com uma hipótese de incidência, ou seja, se a subsunção do fato à norma (fato gerador) está ou não vinculado a uma atividade específica do Estado.<sup>26</sup>

À vista disso, tem-se que os impostos são tributos não vinculados<sup>27</sup>, pois independem de qualquer prestação por parte do Estado, assim como a receita obtida por meio dessa espécie tributária, em regra<sup>28</sup>, não está vinculada a qualquer destinação, sendo possível ao Estado empregar os recursos (após as transferências tributárias) em qualquer das suas despesas gerais, como na educação, na segurança, na limpeza pública, nos hospitais, entre outros, de acordo com seu planejamento orçamentário.<sup>29</sup>

Com efeito, a espécie tributária em questão encontra seu fundamento na necessidade financeira do Estado, cuja responsabilidade não pode ser atribuída a um contribuinte individualmente, ou mesmo a um grupo de contribuintes, motivo pelo qual toda a coletividade é chamada a contribuir para tais despesas gerais, que a propósito, visam atender às suas próprias necessidades.<sup>30</sup>

---

<sup>25</sup> Acerca das espécies tributárias, majoritariamente pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive da Suprema Corte, adota-se a teoria pentapartida, entendendo serem cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios (COELHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 71.

<sup>26</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 137.

<sup>27</sup> O CTN em seu artigo 16 dispõe que: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>28</sup> Na CRFB, na Seção VI - da repartição das receitas tributárias - artigos 157 a 162.

<sup>29</sup> ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

<sup>30</sup> Segundo Schoueri, a repartição dos encargos justifica-se perante ao princípio da capacidade contributiva como critério para a justa distribuição da carga dos impostos. Para o autor citado, “reconhecendo serem os serviços gerais, não se podendo medir sua importância relativa para cada contribuinte, nem tampouco sendo possível medir quanto foi gasto em favor de cada contribuinte, a repartição se faz com base na riqueza. Daí o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a posse (ou o consumo) de riqueza vem a ser a causa última e imediata do dever do súdito de pagar o

Assim, o conceito de obrigação é estabelecido por intermédio da diferenciação entre a obrigação principal e a acessória, estando a primeira sujeita a reserva legal absoluta, conforme prevê a Constituição Federal e o CTN, e diretamente relacionada ao pagamento do tributo, enquanto a segunda relacionada à facilitação a fiscalização, o que garante a cobrança do tributo.

O Código Tributário Nacional prevê no artigo 113 que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se com o crédito dela decorrente. A acessória, por sua vez, que também decorre da legislação tributária, tem por objeto prestações, positivas ou negativas, realizadas no interesse da administração pública ou da fiscalização do tributo. Esta acessoriedade se transforma em obrigação principal sempre que houver a sua inobservância.<sup>31</sup>

A partir do exposto, no que tange à imunidade tributária, cabe ressaltar que a Constituição a prevê tanto para os impostos, como para as taxas e contribuições.<sup>32</sup>

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI<sup>33</sup>, da Lei Maior, refere-se unicamente aos impostos<sup>34</sup>, e relacionam-se à obrigação tributária principal, não abrangendo, portanto, as obrigações acessórias (instrumentais)<sup>35</sup>. Logo, imperativo é, aos templos de qualquer culto, o dever de manter a escrituração de livros, confecção

---

imposto, ou seja, a causa que emerge da lei.” (SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 219).

<sup>31</sup> CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 244-245.

<sup>32</sup> CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198-199.

<sup>33</sup> Artigo 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) templos de qualquer culto;

<sup>34</sup> MORETI, D. As imunidades tributárias como meio de efetivação de direitos fundamentais: a imunidade tributária do livro eletrônico (e-book), *Revista Da Faculdade De Direito Da Universidade São Judas Tadeu*, pp. 128–143. Disponível em: <<https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/view/37>>. Acesso em 29 abr. 2023.

<sup>35</sup> Em comentários ao artigo 9º, § 1º, do Código Tributário Nacional, esclarece Paulo de Barros que “[...] tenho a impressão que, uma vez acolhida a imunidade, em termos assim tão amplos, que abrangessem também os deveres acessórios, isso seria uma forte razão de descontrole da Administração, principalmente naqueles tributos que envolvem relacionamento entre dois particulares. De modo que me parece que em todos os aspectos esse § 1º é inteiramente procedente.” (CARVALHO, P. de B et. al. *Comentários ao código tributário nacional*. Parte geral. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 122)

de documentos fiscais<sup>36</sup>, por constituírem deveres instrumentais que, possuem caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, e finalidades próprias e independentes da apuração de certa e determinada exação devida pelo próprio sujeito passivo da obrigação acessória.<sup>37</sup>

No que concerne à imunidade de taxas, vários dispositivos constitucionais preveem a situação: artigo 5º, incisos XXXIV, LXXII, LXXVI e LXXVII<sup>38</sup>, artigo 226, § 1º<sup>39</sup> e artigo 230, § 2º<sup>40</sup>.<sup>41</sup>

---

<sup>36</sup> “Isso porque é pressuposto da aludida imunidade tributária que a materialidade econômica desonerada se situe nos limites da finalidade essencial da entidade. Só há como fruir da norma imunizante após tal demonstração, o que é realizado justamente pelo cumprimento desses deveres instrumentais. Contrária a lógica, portanto, sustentar que, na hipótese, a inexistência de obrigação principal torna inexigível a obrigação acessória, já que só com cumprimento da obrigação acessória é que se pode afirmar a inexistência de obrigação principal.” (RE 250844, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 18-10-2012 PUBLIC 19-10-2012 REPUBLICAÇÃO: DJe-234 DIVULG 28-11-2012 PUBLIC 29-11-2012. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3139812>>. Acesso em: 21 out. 2022.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>38</sup> No artigo 5º prevê-se imunidade de taxas nos incisos XXXIV, concedida no direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder, assim como a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal. No inciso LXXIII, para custas judiciais àquele que propuser ação popular, no inciso LXXVI, alíneas a e b, às taxas do registro civil de casamento e da certidão de óbito aos reconhecidamente pobres, nos termos da lei, e por fim, no inciso LXXVII, para quem impetrar *habeas corpus* e *habeas data*, bem como todos aqueles que, na forma da lei, praticarem atos necessários ao exercício da cidadania.

<sup>39</sup> Se refere ao impedimento da cobrança de taxa pela celebração do casamento civil.

<sup>40</sup> Dispositivo que dispõe da imunidade para os maiores de 65 anos sempre que o serviço de transporte coletivo urbano for remunerado por via de taxa.

<sup>41</sup> De acordo com CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198-199 e CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, p. 856-857.

Relativamente às contribuições, dispõe a Constituição, em seu artigo 40, §18<sup>42</sup>, artigo 195, § 7º<sup>43</sup>, e o artigo 149, § 2º,<sup>44</sup>.

Anota-se, ademais, que a Lei Maior estabelece limites ao poder de tributar do Estado em seu artigo 150, convergindo diretamente para o escopo do presente estudo, citando-se a imunidade tributária, ou seja, a dispensa constitucional destinada ao contribuinte para que este não pague tributo<sup>45</sup>, prevista no inciso VI, alínea b, do artigo 150, que veda a instituição de imposto sobre templos de qualquer culto, cujo o objetivo enseja a proteção e tutela da liberdade religiosa<sup>46</sup>.

Nesse sentido, são imunes todas as religiões que cultuam um deus e tenha a finalidade de pregar a religião para toda a comunidade. No entanto, segundo ensina Guilherme Pedrozo da Silva, para que essas religiões gozem de imunidade genérica sobre seu patrimônio, renda e serviços, deverão aplicar seu patrimônio ou renda auferida para o cumprimento da finalidade essencial, observado o disposto no artigo 150, §4º<sup>47</sup>, da CF/1988.<sup>48</sup>

A partir disso, entende-se que os templos estão imunes de impostos sobre toda a renda auferida para a finalidade essencial, como por exemplo, os famosos bingos realizados em festas de igrejas, venda de livros, CD's, produtos religiosos, cobrança

---

<sup>42</sup> O dispositivo prevê que para a seguridade social apenas incidirá sobre os valores dos proventos da aposentadoria e pensão, concedidos pelo regime do artigo 40 da Constituição, que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do programa geral de previdência social de que trata o artigo 201. Sendo assim, as quantias abaixo desse patamar serão desoneradas de contribuição previdenciária (CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198).

<sup>43</sup> Apesar de mencionar a palavra "isentas", existe imunidade para a contribuição à seguridade social pelas entidades beneficentes de assistência social que observam as exigências estabelecidas em lei (CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 199 e CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, p. 857).

<sup>44</sup> Dispõe da imunidade das contribuições de intervenção no domínio econômico, atinentes às receitas oriundas de operações de exportação (CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.199).

<sup>45</sup> SILVA, G. P. da. *Direito Tributário*. 1 ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 32.

<sup>46</sup> Consiste na manifestação dos direitos humanos em sociedade, possui três dimensões: individual (direito de ter convicção sobre assuntos espirituais), política (direito à objeção de consciência) e social (direito de manifestar livremente), (CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 23).

<sup>47</sup> § 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.

<sup>48</sup> SILVA, G. P. da. *Direito Tributário*. 1 ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 34.

de dízimos, ofertas e estacionamento para os fiéis, bem como IPVA do veículo ou IPTU do imóvel, se estes estiverem em nome do templo, desde que atendido o requisito de finalidade essencial.

### **3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Antes de discorrer sobre o instituto da imunidade tributária, cabe ressaltar, em tempo, breve consideração acerca da relação tributária Estado e contribuinte.

O tributo é algo inerente aos cidadãos integrantes de uma sociedade que possuem capacidade contributiva. É um dever do cidadão contribuir com o pagamento de tributos e, em troca disso, o Estado assegura direitos fundamentais, por intermédio de atividades públicas. Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.<sup>49</sup>

Percebe-se que na relação tributária o Estado é o credor e o contribuinte é o devedor. O contribuinte está sujeito a compulsoriedade do pagamento do tributo. Contudo, o tributo deve ser previsto em lei, conforme estabelece a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I<sup>50</sup>. Ou seja, o tributo é obrigação decorrente da lei, e não da vontade das partes<sup>51</sup>, do que decorre a previsão normativa do artigo 123 do CTN no sentido de que as convenções particulares sobre responsabilidade tributária são inoponíveis à Fazenda Pública.

---

<sup>49</sup> NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 679.

<sup>50</sup> Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17 out. 2022.

<sup>51</sup> ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35.

A regra é que todos os indivíduos estão sujeitos ao pagamento de tributos. Contudo, a Constituição Federal proíbe a tributação a determinadas pessoas. Esse fato jurídico consiste no instituto da imunidade tributária.<sup>52</sup>

Tal instituto está previsto no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, e tem como principal finalidade a proteção de garantias fundamentais<sup>53</sup>. Os direitos fundamentais estão diretamente ligados às cláusulas pétreas, nos termos do artigo 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal, consagrando-os como cláusulas imodificáveis.

Neste diapasão, representam as imunidades tributárias uma forma de incompetência tributária, cujo poder tributário do legislador de fazer nascer a obrigação tributária é afastada pelo comando constitucional, vedando a instituição do tributo concernentes às situações e pessoas imunizadas.<sup>54</sup> Em outros termos, as imunidades tributárias constituem uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado que elimina a obrigação principal (impossibilidade de criar o tributo), ainda que mantenha a obrigação tributária instrumental ou acessória.<sup>55</sup>

Com efeito, no exercício da competência tributária, não quer a Constituição que certas situações sejam oneradas por tributos, excluindo determinadas pessoas, bens, serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.<sup>56</sup> Trata-se de mera técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do âmbito tributável situações sobre as quais ele não quer que recaia este ou aquele gravame fiscal.

---

<sup>52</sup> CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5 e 12.

<sup>53</sup> A Constituição Federal prevê no artigo 5º, inciso VI, como direito fundamental, a liberdade de crença e a garantia de livre exercício dos cultos religiosos, assegurada proteção aos locais de culto e às suas liturgias.

<sup>54</sup> ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 145. No mesmo sentido, Carrazza, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 6 e 17.

<sup>55</sup> “Mesmo diante de uma imunidade, o poder fiscal estatal subsiste naquela situação, mas de modo limitado ou restrito, sob a forma de meros deveres tributários instrumentais ou acessórios.” (ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 145).

<sup>56</sup> AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 70.



Representa uma técnica cujo objetivo é “*talhar, com zelo e segurança, a via por onde deverão fluir as medidas*” entregues às pessoas investidas de poder de tributar.<sup>57</sup>

A imunidade tributária é a vedação absoluta ao exercício da tributação, uma abstenção da pessoa política.<sup>58</sup>

Em uma profunda avaliação crítica, remonta o conceito de imunidade tributária como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, insertas no texto da Lei Maior, e que determina, expressamente, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para editar regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>59</sup>

O artigo 150 da Constituição estabelece regras imunizantes no seu inciso VI, que desoneram dos impostos incidentes sobre as situações ali descritas. Assim, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, se extrai da alínea b do citado dispositivo, consagrando-se às atividades religiosas, o preceito imunitório cujo fundamento encontra-se nos princípios da liberdade religiosa e de consciência (artigo 5º, incisos VI, VII, e VIII da CRFB), para preservação de valores que a Constituição considera relevantes, atendendo primordialmente o interesse social, garantido a todas as pessoas, suas religiosidades, permitindo-as divulgação e livre manifestação.<sup>60</sup>

A imunidade dos templos compreende, portanto, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas<sup>61</sup>, e conforme foi mencionado, visa garantir a efetividade e o exercício das atividades religiosas dos templos de qualquer culto, impedindo que suportem embaraços, interferências e perturbações da tributação<sup>62</sup>. Vale dizer que o Brasil como um Estado laico, prima pela convivência harmônica das mais diversas religiões e credos que

<sup>57</sup> CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

<sup>58</sup> CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 8.

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 190 -191.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 23-24.

<sup>61</sup> ABRAHAM, M. op. cit, p. 145.

<sup>62</sup> CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 16 e 40.

possuem igual liberdade de manifestação, atributo que resulta da formação histórica e social do país, e que foi recepcionada pela Constituição, a qual veda qualquer vinculação religiosa aos entes políticos.<sup>63</sup>

Com efeito, a imunidade dos templos se origina com a Proclamação da República, em razão da separação entre o Estado e a Igreja, ocorrida no Brasil.<sup>64</sup> Ao apartar-se da Igreja, o Estado passa a assegurar que as atividades da referida instituição religiosa sejam praticadas de forma independente, se abstendo, portanto, do pagamento de tributos.<sup>65</sup>

Do ponto de vista doutrinário, a imunidade tributária é enfrentada sob três teorias distintas e predominantes<sup>66</sup> que delimitam sua abrangência a partir do alcance da interpretação do vocábulo “templo”. Contudo, antes mesmo de discorrer sobre tais teorias, se faz necessário, apresentar importantes considerações sobre o entendimento relativo à palavra “culto”.

---

<sup>63</sup> CAPARROZ, R. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022 e CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 25. Ainda, a Constituição Federal prevê em seu artigo 19 que: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I — estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;” (BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 17 out. 2022.

<sup>64</sup> COSTA, R. H. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

<sup>65</sup> “[...] a Proclamação da República serviu como marco inicial para a adoção de um estado laico no Brasil, vez que deixou de favorecer unicamente a religião católica, predominante à época do império, com o benefício imunizante correspondente à desoneração tributária, visando, assim, manter a ordem, a harmonia e a tolerância em relação às demais religiões existentes no território nacional, advindas da forte imigração de pessoas ao território nacional no decorrer das décadas antes da Proclamação da República” (MEDEIROS, F. B. dos S. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: contornos e abrangência. *Revista de direito tributário contemporâneo*, v. 5, n. 25, p. 37-83, jul/ago. 2020. Acesso em: 21 out. 2022.

<sup>66</sup> “A doutrina classifica as teorias em: clássico-restritiva, teoria clássico-liberal e teoria moderna (ampliativa).” (MEDEIROS, F. B. dos S. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: contornos e abrangência. *Revista de direito tributário contemporâneo*, v. 5, n. 25, p. 37-83, jul/ago. 2020. Acesso em: 21 out. 2022). Ainda: FACCHINI, E. C. S.; RIBEIRO, M. de F. A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, [S. l.], v. 36, n. 1, 2020. Disponível em: <<https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/270>>. Acesso em: 25 out. 2022.

O vocábulo “culto” é dotado de extensa amplitude, cabendo todos os delineamentos racionalmente prováveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.<sup>67</sup> Essa ampla acepção visa garantir o interesse da coletividade e a integralidade dos valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica, prevalecendo, portanto, uma exegese bem extensa, atentando-se, somente, para os fins específicos de sua utilização.<sup>68</sup>

“Culto” no contexto da alínea b, do inciso VI, do artigo 150, da Lei Maior tem o sentido de “confissão religiosa”<sup>69</sup>, ou seja, trata-se de uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o propósito primordial de agrupar, de forma permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, nutrindo da mesma fé em uma dada divindade, como a exemplo das Igrejas Católicas e Protestantes, Comunidades Judaicas e Muçulmanas,<sup>70</sup> Seitas Religiosas, Centro Espírita, Santo Daime<sup>71</sup>. Assim, mesmo que a seita tenha poucos seguidores, se alguns na sociedade possuírem fé comum e se reunirem em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua preferência, o local será um templo e gozará de imunidade tributária.<sup>72</sup>

Ainda no tocante ao conceito do vocábulo “culto”, cumpre complementar que a Suprema Corte entendeu ser a imunidade tributária conferida pelo artigo 150, VI, b, restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando, portanto, à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.<sup>73</sup> O entendimento neste

---

<sup>67</sup> CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 195.

<sup>68</sup> CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 195.

<sup>69</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 66). De forma geral, “não cabe à administração tributária proferir um julgamento sobre a verdade ou legitimidade de determinado grupo religioso perante outro grupo. O único cuidado a ser tomado é quanto ao abuso e fraude que podem ser praticados manipulando a fé popular.” Caliendo, P. op. cit. p. 127.

<sup>70</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 65.

<sup>71</sup> É uma manifestação religiosa surgida no Acre, no início do século XX, tendo por fundador um lavrador e descendente de escravos Raimundo Irineu Serra, cujo fundamento é a compreensão do uso ritualístico de uma erva amazônica psicodélica: o ayahuasca, (CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 127)

<sup>72</sup> COELHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212.

<sup>73</sup> CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 127.

caso foi de que trata-se de uma “ideologia de vida” e não propriamente de uma religião.<sup>74</sup> Como bem esclarece Paulo Caliendo, está ausente o requisito mínimo da autodeclaração da entidade em se considerar como entidade religiosa, obstaculizando, assim, que o poder público o faça de ofício.<sup>75</sup>

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, corroborando o entendimento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 562.351, decidiu que “[...] *A loja maçônica não possui imunidade religiosa, por não se enquadrar como templo de qualquer culto*”<sup>76</sup>.

No que tange às três teorias doutrinárias supramencionadas, que delimitam o alcance da desoneração tributária em comento, a interpretação conferida para “templo”, segundo a corrente mais restritiva, limita-se a abrangência da imunidade apenas ao lugar proposto ao culto<sup>77</sup>. Neste caso, interpreta-se “templo” como o prédio fisicamente considerado, os edifícios (ou terrenos não edificadas como barcos, caminhões e vagonetes), exemplificados como a catedral católica, a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana.<sup>78</sup>

De modo mais abrangente, outra teoria intermediária, inclui à imunidade, todo o patrimônio da entidade religiosa que corrobora na realização de sua atividade essencial, como a casa paroquial, o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para

---

<sup>74</sup> ABRAHAM, M. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 145, p. 139.

<sup>75</sup> CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 127. Sobre a temática, conferir a decisão do STF no RE nº 562.351/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 14.12.2012.

<sup>76</sup> RIO GRANDE DO NORTE. Agravo de Instrumento n.º 2016.011415-7. Primeira Câmara Cível. Relator Des. Cornélio Alves. DJRN 31/01/2018.

<sup>77</sup> Segundo Paulo Caliendo é denominada como teoria templo-edificação. “Esta tese identifica a imunidade com o locus onde se exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto. São defensores dessa tese: Paulo de Barros Carvalho, Pontes de Miranda e Sacha Calmon Navarro Coêlho.” (CALIENDO, P. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 126).

<sup>78</sup> COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212.

atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos<sup>79</sup> abrange também, os serviços religiosos gratuitos ou não, e os que envolvem o fornecimento de mercadorias como ocorre na assistência aos pobres<sup>80</sup>, (medicamento, vestuários, alimentação). Ainda fora do alcance dos impostos estão os atos religiosos de qualquer tipo, tais como as missas e batizados<sup>81</sup>, doações de qualquer tipo provenientes dos fiéis (incluindo as espórtulas e os dízimos)<sup>82</sup>, as consequentes de aplicações financeiras<sup>83</sup>, e os elementos típicos do culto, como o terço, a vela, dentre outros elementos da simbologia religiosa utilizados para culto<sup>84</sup>.

E por fim, registra-se uma última teoria<sup>85</sup>, que concebe ao “templo” uma interpretação ampliativa. Adotada pelo STF, trata-se de uma aplicação extensiva prevalecente em nossa doutrina que desconsidera a origem do patrimônio, renda e serviço, privilegiando ações das entidades em atuações relacionadas às atividades essenciais, revertendo-se às pessoas jurídicas, os recursos obtidos em tais atividades, desde que se abstenha de prejuízos à livre concorrência. Entende-se que o patrimônio, as rendas e os serviços (as atividades em favor dos fiéis) da instituição religiosa, desde que de origem lícita e destinado às finalidades essenciais do culto

---

<sup>79</sup> Trata-se da teoria clássico-liberal (templo – atividade), assumida por Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi, aduzindo que o templo não é apenas o edifício principal onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, como o convento, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, ou seja, todos aqueles imóveis da entidade religiosa que contribuam para a regular desenvoltura de suas atividades essenciais, desde que eles não sejam empregados para fins econômicos (BALEIRO, A.; DERZI, M. A. M. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 147).

<sup>80</sup> COSTA, R. H. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. No mesmo sentido TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 256.

<sup>81</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2015, p. 159.

<sup>82</sup> TORRES, op. cit, p. 256.

<sup>83</sup> Segundo Regina Costa, são imunes porque visam à preservação do patrimônio da entidade (COSTA, 2022, op. cit).

<sup>84</sup> KFOURI JUNIOR, A. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

<sup>85</sup> Denominada de templo – entidade, essa linha de entendimento preconiza que “mesmo que os bens não estejam diretamente ligados à prática do culto ou da profissão de fé, eles devem ser entendidos como parte dos templos e, portanto, imunes à incidência de impostos” (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.77-78).

gozam de imunidade.<sup>86</sup> De forma similar ocorre com os bens, móveis e imóveis, rendas e serviços atinentes ao bom funcionamento da instituição religiosa e ao aumento do número de fiéis, às operações destinadas a ampliar o patrimônio e as rendas, bem como à obtenção dos insumos necessários para prestação dos serviços religiosos. O único limite encontrado é que para o gozo da imunidade constitucional veda-se à instituição religiosa distribuir seus bens ou rendimentos aos seus dirigentes ou a terceiros que nelas desempenhem atividades laicas (artigo 150, § 4º, da Constituição Federal), isto é, veda-se a apropriação dos haveres da instituição, para serem direcionados em finalidades apartadas do seu ideário.<sup>87-88</sup> Cabe ressaltar que o importante não é considerar o modo pelo qual os recursos são obtidos pela instituição religiosa, mas o lugar para onde devem ir. Isto significa dizer que mesmo se as rendas são carreadas de forma atípica, mas destinadas às finalidades essenciais do culto, a exoneração constitucional é a regra.<sup>89-90</sup>

O mesmo vale para a fonte de recursos<sup>91</sup> da instituição religiosa, sendo lícita e não atentando contra o princípio da livre concorrência<sup>92</sup>, são igualmente imunes aos impostos.

---

<sup>86</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 45.

<sup>87</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 48.

<sup>88</sup> Sob tal perspectiva é importante mencionar o entendimento de Sacha Calmon expondo a importância de se evitar que “sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite animus lucrandi sem finalidade benemérita.” (COELHO, Sacha C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212).

<sup>89</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 46-48.

<sup>90</sup> Salienta-se que sendo o patrimônio, a renda ou os serviços da instituição religiosa empregados às finalidades desviadas ao culto ou ao seu ideário, ao Poder Público cabe o ônus da prova deste desvirtuamento (CARRAZZA, R. A. op. cit., p.48).

<sup>91</sup> Fontes de recursos como aluguéis de locação de salão de festas da Igreja, prestação onerosa de serviços, aplicações financeiras, da participação em sociedade com fins lucrativos (após terem recolhido os tributos de estilo), etc. (CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 46-48).

<sup>92</sup> “A imunidade do artigo 150, VI, b da Constituição Federal somente desaparece se a atividade econômica da Igreja (com exploração de estacionamento, locação de imóvel, venda de objetos religiosos etc.) causar desequilíbrio na concorrência, diga-se de passagem, deverá ser provado e comprovado, pelos meios em direitos admitidos. Tal desequilíbrio, no entanto, não ocorrerá se inexistirem, pela quantidade e habitualidade, atividades mercantis e, evidentemente, se os recursos obtidos forem, todos eles, destinados à concretização das finalidades essenciais da Igreja.” (Ibidem, p. 49)

No que tange os imóveis<sup>93</sup>, incluindo-se os terrenos<sup>94</sup> integrantes do patrimônio das instituições religiosas, a imunidade tributária persistirá apenas se os ganhos com sua exploração forem integralmente revertidos nas atividades essenciais do culto. Em suma, o que se protege dos impostos são os valores que se convertem em benefício das instituições religiosas e seus objetivos espirituais, mesmo que sua origem seja de atividades não diretamente religiosas. Deste modo, tudo o que a este estiver relacionado, por se encontrar associado à divulgação da fé religiosa, gozará de imunidade, incluindo as viagens custeadas ao exterior para qualificação dos dirigentes, assim como os locais de peregrinações, contemplações, conhecimento religioso e de paz interior.<sup>95</sup>

Conferem-se ainda às instituições religiosas, a liberdade para manter, aperfeiçoar ou ampliar seu patrimônio. Tais liberdades objetivam fomentar o desenvolvimento do ministério religioso, possibilitando o aumento do número de fiéis e a potencialização dos mecanismos que buscam alcançar seus fins transcendentais, assegurando o direito fundamental à liberdade de culto por meio do modo de divulgação de sua doutrina e ideais. Sendo assim, imunes são os impostos atinentes às doações de bens ou valores provenientes de fiéis, visto que o objetivo neste caso é o incremento do patrimônio de tais instituições que buscam promover o seu desenvolvimento, assim como afastar qualquer estagnação ou mesmo extinção do Ofício Religioso.<sup>96</sup>

Esse prestígio conferido aos valores religiosos, relacionados à ética, à família e à crença em Deus, como bem ensina Ives Gandra Martins, possibilita às pessoas a liberdade de culto, impedindo que o instrumento tributário seja utilizado como meio de

---

<sup>93</sup> Conferir o RE 257.700 que trata da imunidade tributária relacionado a o IPTU de imóveis locados, e o RE 221.395 que versa acerca dos imóveis usados como escritório e residência de membros da igreja.

<sup>94</sup> Ainda que não haja um templo edificado à época do pretense fato imponible, haverá imunidade ao IPTU, bastando apenas que o terreno esteja preordenado à construção de um templo (CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 51).

<sup>95</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 52.

<sup>96</sup> CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

erradicação da fé, como ocorreu no regime soviético, em que até os cargos públicos eram inacessíveis a quem acreditasse em Deus.<sup>97</sup>

Esclarece Humberto Avila que o dever de fomentar e garantir a liberdade religiosa, compete ao Estado, implicando aos templos de qualquer culto, à exclusão da tributação, o que representa dizer que o fundamento justificador da imunidade é facilitação, por meio da exclusão de encargos tributários, à consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado<sup>98</sup>. Aliás, a atuação das entidades religiosas acaba beneficiando este Estado, pois com a divulgação de suas doutrinas, confere-se formação e educação aos seus fiéis que integram a sociedade, o que contribui para a edificação e bem-estar geral social. É o que basta para justificar a imunidade tributária aos dos templos de qualquer culto, garantindo ademais, às pessoas, o direito fundamental à liberdade de consciência e ampla manifestação de suas crenças espirituais.<sup>99</sup>

Retomado a análise de limitações impostas à imunidade tributária, há que se mencionar as decorrentes do influxo do princípio da livre concorrência. Em observância a esse princípio, a fruição da imunidade não pode justificar a sobreposição do ente imune sobre os demais agentes do mercado, outorgando-lhe vantagens fiscais que lhe viabilizem concorrer em situação de desigualdade ante aqueles que estão sujeitos à imposição tributária integral. Significa dizer que a razão de observar esse princípio busca evitar que, valendo-se da carga tributária reduzida, a entidade religiosa passe a desempenhar atividade distinta, com finalidade de obter lucros, concedendo-as posição vantajosa perante os demais que desempenham a mesma atividade, sem gozar, entretanto, de imunidade.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> MARTINS, I. G. da S., et al. *Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusébio González García*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 377.

<sup>98</sup> ÁVILA, H. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 273.

<sup>99</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 69.

<sup>100</sup> PEIXOTO, D. M. et al. *Direito tributário: o direito tributário na prática dos tribunais superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*. São Paulo: Saraiva, 2013, p 27-28.



A comprovação de finalidade eminentemente mercantil (típicas de entidades lucrativas), faz cessar a desoneração tributária, visto que tais práticas levam ao enriquecimento pessoal dos membros da Igreja, ratificando o ânimo de lucro subjetivo<sup>101-102</sup>. Sendo assim, comprovado a distribuição dos resultados da atividade do templo, ou havendo desvios, não se poderá mais falar em imunidade, visto que não será renda vinculada à finalidade essencial do templo.<sup>103</sup>

Defende-se nesse sentido a ideia de que tendo a entidade religiosa o objetivo de promover lucro, despenderá esforços de cunho interesse individual dos seus dirigentes, tornando-se o culto religioso um exercício secundário. Daí surge a importância de se evitar que sob a capa da fé, atos de comércio sejam realizados ou se exerça *animus lucrandi* sem finalidade benemérita. O objetivo é imunizar o templo, e não o dirigente em seus haveres.<sup>104</sup>

Nesse sentido, e por derradeiro, registra-se que a imunidade conferida às entidades religiosas é maiormente interpretada de forma extensiva, abrangendo não apenas o lugar do culto espiritual, mas a própria organização religiosa a que se vindica a profissão de fé ali manifestada, tendo a garantia de proteção pelo Estado laico, tanto quanto a sua existência e bom funcionamento, quanto ao direito fundamental de professar livremente a fé, às pessoas.<sup>105</sup>

#### **4 CONCEITO DE TEMPLO DE QUALQUER CULTO SOB A ÓTICA DO PODER JUDICIÁRIO**

---

<sup>101</sup> CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 45 e 50.

<sup>102</sup> Refere-se à distribuição de rendas entre os dirigentes da Igreja. O ânimo de lucro não se caracteriza pela obtenção de rendas, independente da origem, mas pela sua obtenção com o objetivo de reparti-las (CARRAZZA, R. A. op. cit., p. 56)

<sup>103</sup> SCHOJERI, L. E. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 504.

<sup>104</sup> COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 212.

<sup>105</sup> QUINTANILHA, G. S. *Manual de direito tributário – volume único*. 1. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p.132-136. No mesmo sentido, CARRAZZA, R. A. op. cit, p. 68.

A jurisprudência do Supremo tem conferido amplitude ao comando normativo para ampliar a imunidade a todos os demais bens e rendas da instituição, desde que destinados às atividades-fim da entidade religiosa.

Neste sentido, é pacífico o reconhecido em favor da imunidade das entidades religiosas em relação ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU sobre imóveis locados de terceiros<sup>106</sup>, e os utilizados como escritórios ou residência de membros da entidade, além de cemitérios<sup>107</sup> pertencentes à organização religiosa.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, todavia, em julgamento realizado no mês de março de 2022, sustentou a necessidade de prova irrefutável para demonstrar “[...] que haja um templo destinado à propagação da fé, de forma a não deixar dúvida quanto a natureza religiosa do interessado e evitar fraudes perante o fisco”<sup>108</sup>, afastando a imunidade no caso de imóvel pertencente a um padre.

Para fins do disposto no artigo 150, inciso VI, b, da Constituição Federal, o STF compreende “templo” como o conjunto de espaços e bens postos a serviço da Igreja, estendendo-se a imunidade, aos seus prédios, veículos, móveis, equipamentos, ornamentos, símbolos, vestes, entre outros, desde que relacionados às finalidades essenciais do culto.<sup>109</sup>

Nesse diapasão, a Suprema Corte tem entendido pela existência de presunção relativa de que os imóveis da entidade religiosa são empregados às finalidades essenciais da instituição, sendo ônus do ente federativo provar eventual desvio de finalidade. Ou seja, não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem

---

<sup>106</sup> A Emenda Constitucional nº 116/2022 inseriu o § 1º-A no artigo 156 da Constituição Federal, prevendo que o IPTU não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades religiosas sejam apenas locatárias do bem imóvel.

<sup>107</sup> Conferir a RE 578562/BA, no qual o STF reconheceu a imunidade de cemitério como extensão de entidade de cunho religiosos. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>>. Acesso em: 13 jan. 2023.

<sup>108</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional da 3ª Região. Apelação Cível n.º 5004881-16.2018.4.03.6100. Quarta Turma. Relatora Desª Federal Marli Marques Ferreira. Julgado em 22/03/2022. DEJF 29/03/2022.

<sup>109</sup> CARRAZZA, R. A., op. cit., p. 42.

conforme suas finalidades institucionais, ao contrário, cabem à Fazenda Pública comprovar a destinação do bem gravado pela imunidade com fins diversos aos que originariamente foram atribuídos, alcançando não somente os imóveis alugados, inclusive os vagos.<sup>110</sup>

O Tribunal Regional da 3ª Região, em março de 2022, igualmente sustentou que compete à administração tributária “[...] *demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade*”<sup>111</sup>, o que corrobora entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás<sup>112</sup> e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro<sup>113</sup>.

Outro entendimento da Suprema Corte relacionado a abrangência da imunidade aos templos de qualquer culto decorre do julgamento do Recurso Extraordinário 630790 (Tema 336), afirmando que as entidades religiosas são caracterizadas como instituições de assistência social para fins de imunidade tributária. Essa caracterização abrange tanto os impostos sobre o seu patrimônio, renda, serviços, como sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários.<sup>114</sup>

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao analisar a imunidade de imóvel de terceiros sendo utilizado pelo templo religioso, demonstrou não possuir um entendimento consolidado. Isto porque a Décima Quinta Câmara de Direito Público,

---

<sup>110</sup> STF, ARE 800.395 AgR, Primeira Turma, julgado em out. 2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>>. Acesso em: 29 abr. 2023.

<sup>111</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional da 3ª Região. Apelação cível n.º 5021501-06.2018.4.03.6100. Quarta Turma. Relª Desª Fed. Marli Marques Ferreira. Julgado em 22/03/2022. DEJF 29/03/2022.

<sup>112</sup> GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Apelação Cível n.º 5334601-58.2013.8.09.0011. Terceira Câmara Cível. Relator Des. Gerson Santana Cintra. Julgado em 23/06/2021. DJEGO 25/06/2021, p. 2470.

<sup>113</sup> RIO DE JANEIRO. Apelação n.º 0291923-62.2016.8.19.0001. Vigésima Câmara Cível. Relatora Desª Mônica de Faria Sardas. DORJ 19/10/2020, p. 608.

<sup>114</sup> CAVALCANTI, E. M. M. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 96, e no mesmo sentido, CALIENDO, op. cit. p. 128.

em julgamentos realizados nos meses de setembro de 2022<sup>115</sup> e janeiro de 2023<sup>116</sup>, entendeu que o fato da igreja estar na posse de determinado imóvel e utilizá-lo para suas finalidades essenciais justifica a imunidade em detrimento de impostos municipais - IPTU.

Noutro pórtico, a Décima Quarta Câmara de Direito Público em julgado de dezembro de 2021, sob relatoria do Desembargador Maurício Fiorito, sustentou que a imunidade religiosa alcança somente os bens de propriedade das entidades imunes, não havendo que se falar na concessão do benefício quando o imóvel se encontra locado à entidade, ainda que para o exercício de suas finalidades essenciais. Este entendimento encontra suporte no fato de que a entidade religiosa locatária não é contribuinte, decorrendo o pagamento de acordo firmado mediante contrato de locação, ou seja, não há possibilidade de se transferir a imunidade constitucional da pessoa à coisa.<sup>117</sup>

Esse entendimento de inaplicabilidade da imunidade do imposto municipal quando se tratar de bem imóvel locado é corroborado pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que inclusive afirma que a incidência da norma tributária se verifica ainda que haja termo de doação, já que, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional, não há que se falar na imposição de convenções particulares ao fisco.<sup>118</sup>

Em outra decisão o mesmo tribunal mineiro destacou que o imposto predial territorial urbano (IPTU) possui como fato gerador a propriedade, cujo tributo incide

---

<sup>115</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n.º 2094440-85.2022.8.26.0000. Acórdão n.º 16111925. Décima Quinta Câmara de Direito Público. Relator Des. Amaro Thomé. Julgado em 29/09/2022. DJESP 06/10/2022, p. 2511.

<sup>116</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Autos n.º 1016687-07.2022.8.26.0053. Acórdão n.º 16399847. Décima Quinta Câmara de Direito Público. Relator Des. Amaro Thomé. Julgado em 26/01/2023. DJESP 31/01/2023, p. 3851.

<sup>117</sup> SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo de Instrumento n.º 2174795-19.2021.8.26.0000. Acórdão n.º 15268319. Décima Quarta Câmara de Direito Público. Relator Des. Maurício Fiorito. Julgado em 10/12/2021. DJESP 15/12/2021, p. 3179.

<sup>118</sup> MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível n.º 5015817-94.2019.8.13.0105. Primeira Câmara Cível. Relator Juiz Convocado Roberto Apolinário de Castro. Julgado em 29/11/2022. DJEMG 29/11/2022.

sobre imóvel locado à entidade religiosa.<sup>119</sup> Este entendimento é semelhante ao que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia externou em fevereiro de 2018, ocasião em que decidiu “[...] *que contribuinte do imposto é o locador/agravante, a quem não é extensível o benefício constitucional concedido aos templos de qualquer culto*”.<sup>120</sup>

Destaque-se, também, que os Tribunais pátrios reconhecem a amplitude da imunidade defendendo que a Constituição Federal, no artigo 150, inciso VI, alínea b, afasta a incidência da norma tributária do patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa. Em decorrência disso, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região concluiu que “*A importação de sinos por diocese enquadra-se no benefício constitucional*”<sup>121</sup>.

A benesse também é reconhecida em situações de importação de bens que serão utilizados pela entidade religiosa, como foi o caso do reconhecimento de imunidade pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região ao analisar situação de “[...] *produtos adquiridos em Israel para a realização de pintura dos vitrais de sua igreja*”<sup>122</sup>.

Já no caso de construção de templo religioso, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina entendeu, em agosto de 2020, que há incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) “[...] *nos casos em que a entidade imune atuar como substituto ou responsável tributário de contribuinte não imune [...]*”<sup>123</sup>. Este entendimento jurisprudencial somente foi afastado pelo Tribunal de Justiça do Estado

---

<sup>119</sup> MINAS GERAIS. Agravo de Instrumento n.º 0297717-25.2022.8.13.0000. Terceira Câmara Cível. Relator Des. Elias Camilo. Julgado em 02/06/2022. DJEMG 06/06/2022.

<sup>120</sup> BAHIA. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Agravo de Instrumento n.º 0024795-65.2017.8.05.0000. Segunda Câmara Cível. Relator Des. Edmilson Jatayh Fonseca Júnior. Julgado em 06/02/2018. DJBA 27/02/2018, p. 203.

<sup>121</sup> CURITIBA. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. RN n.º 5003652-83.2018.4.04.7008. Primeira Turma. Relator. Des. Fed. Leandro Paulsen. Julgado em 10/11/2021. PJe 16/11/2021.

<sup>122</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível n.º 5021501-06.2018.4.03.6100. Quarta Turma. Relatora Desª Fed. Marli Marques Ferreira. Julgado em 22/03/2022. DEJF 29/03/2022.

<sup>123</sup> SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível n.º 0305835-94.2017.8.24.0020. Terceira Câmara de Direito Público. Relator Des. Ronei Danielli. DJSC 28/08/2020, p. 255.

de São Paulo no caso da construção ser realizada “[...] em terreno próprio e sob o regime de mutirão”<sup>124</sup>.

Ainda que os cultos religiosos sejam “[...] internos, ou seja, para os próprios líderes ou responsáveis religiosos [...]” e que “as reuniões religiosas não são proferidas à comunidade [...]”, em virtude dos preceitos constitucionais de liberdade de crença, culto e de prática religiosa, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal entendeu pela concessão da imunidade.<sup>125</sup>

Por fim, corroborando o texto constitucional, o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco enfrentou a questão envolvendo a imunidade de outro tributo, ocasião em que decidiu pela inaplicabilidade na hipótese de “[...] cobrança de taxas instituídas pelo município [...]”<sup>126</sup>, ou seja, é pacífico que a imunidade religiosa se restringe tão somente aos impostos.

## **5 UTILIZAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PELOS DIRIGENTES CUJA FINALIDADE SEJA PESSOAL**

No que concerne a utilização da Imunidade Tributária em benefício próprio dos dirigentes religiosos, importa destacar a ingente expansão do segmento religioso na última década. Recente levantamento realizado pelo jornal “O Globo”<sup>127</sup>, somente no segmento evangélico, 71,7 mil unidades foram inauguradas nesses últimos dez anos (2013 a 2022), correspondendo a aproximadamente vinte e uma<sup>128</sup> novas igrejas

---

<sup>124</sup> SÃO PAULO. Apelação n.º 1047133-03.2016.8.26.0053. Acórdão n.º 11997651. Décima Quarta Câmara de Direito Público. Relator Des. Geraldo Xavier. Julgado em 28/06/2018. DJESP 22/11/2018, p. 3141.

<sup>125</sup> DISTRITO FEDERAL. Apelação n.º 2015.01.1.074868-0. Acórdão n.º 976.489. Primeira Turma Cível. Relator Des. Alfeu Machado. Julgado em 26/10/2016. DJDFTE 24/11/2016.

<sup>126</sup> PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Apelação n.º 0107419-14.2012.8.17.0001. Relator Des. Ricardo de Oliveira Paes Barreto. Julgado em 24/02/2022. DJEPE 15/03/2022.

<sup>127</sup> Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/09/salto-evangelico-21-igrejas-sao-abertas-por-dia-no-brasil-segundo-e-alvo-de-lula-e-bolsonaro.ghtml>>. Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>128</sup> O que representa 80% do total de templos inaugurados no país.

abertas por dia no Brasil. Importante destacar que mais da metade dos templos evangélicos abertos nesse período, aproximadamente 34 mil, não pertenciam a nenhuma denominação já existente, são as igrejas denominadas “diversas”.<sup>129</sup>

Outra informação relevante a ser observada, se refere às facilidades para criação de uma entidade religiosa no Brasil. Segundo o Jornal “Folha de São Paulo” em matéria veiculada, são necessários apenas cinco dias e a quantia de R\$ 418,42 (quatrocentos e dezoito reais e quarenta e dois centavos) para o respectivo registro em cartório. Sem mais requisitos exigidos, é evidente o incentivo à criação de templos religiosos por todo território nacional.<sup>130</sup>

Em adição aos dados já apresentados acerca do expressivo número de unidades religiosas, outro dado relevante trazido pelo citado Jornal, veicula a arrecadação de valores realizados pelas Igrejas, segundo declarações prestadas à Receita Federal, em 2011, apontando o recebimento de aproximadamente 20 bilhões de reais naquele exercício. A título de exemplo, somente de IPTU incidente sobre os terrenos dos templos religiosos<sup>131</sup>, o levantamento mostrou que a Prefeitura de São Paulo deixa de arrecadar, a título do mencionado imposto, em razão da imunidade conferida, cerca de R\$110 milhões por ano, no qual só o Templo de Salomão (templo da Igreja Universal do Reino de Deus), ao ano, gera uma receita equivalente a 3 milhões de reais.<sup>132</sup> A matéria revelou também estimativas demonstrando que todo esse conjunto de desonerações produziria receita apta à construção de 75% do

---

<sup>129</sup> Segundo Oliveira, “[...] a estatística aponta que, em 2010, 91,97% da população brasileira declarou possuir alguma religião.[...], o que também explica a explosão de surgimento de igrejas país afora”. (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.138).

<sup>130</sup> *Ibidem*, p.138-139. Em complemento, Oliveira assevera que registrada a entidade religiosa, já é possível a abertura de conta corrente em qualquer instituição bancária e acesso a aplicações financeiras livres de imposto de renda e sobre as movimentações financeiras (IOF), (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017).

<sup>131</sup> Segundo matéria veiculada pelo Jornal “Folha de São Paulo”, a igreja mais beneficiada pelo não pagamento de tributos é a Católica, sendo que 730 imóveis cadastrados como templos na cidade - renderia R\$17 milhões ao ano em IPTU” (OLIVEIRA, op. cit., p.133).

<sup>132</sup> *Ibidem*, p. 132-133.

Hospital de Parelheiros<sup>133</sup>, com 250 leitos, ou de 22 creches ou 3 Centros Educacionais Unificados ou 28 Unidades Básicas de Saúde, ou ainda, 1.500 apartamentos populares.<sup>134</sup>

Após compreender a enorme expansão religiosa no país, bem como a algumas nuances relacionadas com a arrecadação, geração de receitas e a desoneração tributária relativas aos templos de qualquer culto, passa-se, o presente estudo, a debruçar sobre a ótica da liberdade religiosa, os abusos que podem ser efetivados dentro desse enorme segmento, considerando primeiramente, a finalidade da imunidade religiosa, assim como complementar interpretações já apontadas.

Conforme anteriormente exposto, sob a égide da Constituição Federal (artigo 5º, inciso VI), a liberdade religiosa, assim como a imunidade tributária dos templos religiosos, como direito fundamental, reforçados pelo artigo 18 da Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>135</sup>, caracterizam-se como cláusulas pétreas, amparada, portanto, a imunidade na proteção à liberdade religiosa. Considerando esse núcleo, em tese, intangível, deve-se analisar os pontos ainda obscuros nessa relação, quais sejam, as lacunas que podem ser exploradas de modo escuso, como o abrangente e indefinido conceito de templo e de culto<sup>136</sup>.

---

<sup>133</sup> A unidade beneficia os moradores de Parelheiros e outros bairros da região, com uma população estimada de 2,7 milhões de pessoas. (Disponível em: <<https://spdm.org.br/onde-estamos/hospitais-e-pronto-socorros/hospital-municipal-de-parelheiros/>>. Acesso em: 25 abr 2023.

<sup>134</sup> OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.134.

<sup>135</sup> Artigo 18 - Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; esse direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença pelo ensino, pela prática, pelo culto em público ou em particular.

<sup>136</sup> Conforme exposto anteriormente neste estudo, firmes são a doutrina moderna e a jurisprudência dos tribunais pátrios quanto ao alcance do conceito de templo, “na qual o templo é visto como uma entidade, organização ou associação apresentando um sentido jurídico mais amplo, pois teoriza o templo em base de organização religiosa, com isso inclui todas as manifestações que caracterizam o culto” (teoria do templo-entidade) FACCHINI, E. C. S.; RIBEIRO, M. de F. A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, v. 36, n. 1, 2020. Disponível em: <<https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/270>>. Acesso em: 25 out. 2022, p. 69.



Nesse sentido podemos chamar à reflexão o posicionamento adotado pela doutrina minoritária<sup>137</sup>, que defende o desamparo de qualquer garantia constitucional às atividades que não guardam relação direta com as finalidades essenciais do culto, conferindo interpretação mais restritiva ao dispositivo constitucional, que em tese, atenuaria o abuso das formas diante da abrangência da extensão do conceito de culto e de templo<sup>138</sup>. Porém, conforme visto anteriormente, o entendimento vigente no Brasil é no de sentido ampliativo, o que possibilita a exploração de lacunas para a concretização de situações de abuso, como o aproveitamento pessoal dos dirigentes a lavagem de dinheiro, evasão fiscal, ocultação de bens por meio de organizações criminosas, remessas de recursos ao exterior, perante a ausência de controle das receitas pelo Estado, assim como a ineficiente fiscalização financeira das instituições religiosas.<sup>139</sup>

Nesse referido contexto, defende-se pela conformidade, transparência e o constante controle e rigor na fiscalização pelo Estado aos templos de qualquer culto, visto que a proteção da liberdade religiosa não pode ensejar o seu abuso por parte de entidades criminosas que utilizam da fé pública como fachada para a prática de ilícitos, de atuação econômica em concorrência desleal com empresas sadias, sonegação fiscal, importação ilícita.<sup>140</sup> Sobre o tema, vale lembrar o caso da Igreja Maranata, que

---

<sup>137</sup> Marco Aurélio Greco, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

<sup>138</sup> OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p. 140-141.

<sup>139</sup> Conferir: OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p. 141-144 e JORGE, T. C.; GALVÃO, J. G. Lavagem de dinheiro em instituições religiosas: instituições religiosas como ferramenta do crime organizado, XI EPCC - *Encontro Internacional de Produção Científica*, Maringá (PR) UNICESUMAR, 2019. Disponível em: <<https://rdu.unicesumar.edu.br/xmlui/handle/123456789/4144>>. Acesso em: 29 out. 2022.

<sup>140</sup> Caliendo, P., op. cit. p. 127.

contou com a participação do contador que fraudava relatórios e documentos da igreja.<sup>141-142</sup>

Registra-se, também, outro exemplo notável de desvirtuamento das entidades religiosas e a utilização da imunidade tributária para prática de ilícitos. Cita-se, neste ponto, a Igreja Universal do Reino de Deus, no qual o dirigente religioso recolhia o dinheiro doado por fiéis ao templo e empregava em serviços de doleiros e casas de câmbio, os quais transferiram as quantias para contas bancárias no Estados Unidos e paraísos fiscais.<sup>143</sup>

Caso semelhante foi o do Banco do Vaticano (Instituto para Obras de Religião/IOR), apontado como facilitador de lavagem de dinheiro. O IOR omitiu dados exigidos, se absteve de controlar informações de seus clientes impossibilitando de identificá-los com precisão, e também autorizou transferências de quantias significativas de titulares em nome de terceiros, deflagrando nesses mecanismos, espaços para dissimulações de operações ilegais.<sup>144</sup>

Acerca do tema, assevera o desembargador federal Fausto Martin De Sanctis, experto no combate à lavagem de dinheiro e delitos tributários, que o uso de “templos de fachada” ou “igrejas-fantasma” está se disseminando no país. Complementa o desembargador, que a condição tributária singular franqueada aos templos se transformou em campo eficaz para abrigar recursos provenientes de crimes,

---

<sup>141</sup> Conferir a matéria realizada pelo G1 do Espírito Santo e da TV Gazeta sobre o caso da Igreja Maranata, disponível em: <<https://g1.globo.com/espírito-santo/noticia/2012/02/igreja-maranata-processa-suspeitos-de-desvio-de-dizimo-milionario-no-es.html>>. Acesso em: 26 jan. 2023.

<sup>142</sup> FÉLIX, H. T. O. A vulnerabilidade das instituições religiosas frente às práticas de crimes financeiros. *Rede de ensino Doctum*, p. 17, 2016 (Disponível em: <<https://dspace.doctum.edu.br/handle/123456789/1485>>. Acesso em: 26. jan. 2023).

<sup>143</sup> Informação veiculada pela Associação do Ministério Público de Minas Gerais (OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p. 142).

<sup>144</sup> Conferir matéria publicada pela “Exame.com” (Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:t6h4n1TePCgJ:https://exame.com/mundo/banco-do-vaticano-facilitou-lavagem-de-dinheiro-diz-investigacao/&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 26 jan. 2023) e publicação de “Globo.com” (Disponível em: <<https://g1.globo.com/mundo/noticia/2010/09/justica-italiana-investiga-lavagem-de-dinheiro-no-banco-do-vaticano.html>>. Acesso em: 1º mai. 2023)

songação e dissimulação de enriquecimento ilícito, em razão da impossibilidade de se auditar as doações de fiéis, espaço ideal para aqueles que desejam camuflar o aumento de renda, afastar-se da tributação e lavar dinheiro do crime organizado.<sup>145</sup>

Ademais, constatou-se também que nas ocorrências de envolvimento de entidades religiosas, evasões fiscais e lavagem de dinheiro, em geral há envolvimento de políticos como beneficiários da corrupção fiscal. Neste contexto, cita-se dois escândalos oriundos das investigações relacionadas a operação Lava Jato, envolvendo tanto o ex-Senador da República Gim Argello, como o ex-Deputado Federal Eduardo Cunha, os quais receberam mais de R\$ 5 milhões de propina, destinando-a, em parte, às entidades religiosas às quais frequentavam.<sup>146</sup>

Ainda, no tocante ao tema, cabe registrar uma recente produção jornalística exposta pela “Pública”, uma agência de jornalismo investigativo sem fins lucrativos do Brasil, que analisou base de dados<sup>147</sup> contendo casos judiciais atuais que associavam lavagem de dinheiro e delitos como tráfico de drogas, com grupos religiosos de quaisquer crenças e denominações nas Américas. Pautados na legislação que confere liberdade de culto, identificou-se que algumas instituições e líderes religiosos nas Américas abusam da confiança de seus fiéis e praticam delitos como lavagem de dinheiro e fraude. O mesmo estudo revelou que a vigilância de organizações religiosas por governos de países laicos como o Brasil é mínima, praticamente ausente de interferências nos assuntos do ministério religioso, fato que ao mesmo tempo que possibilita às entidades religiosas, maior liberdade para administrar suas finanças, abrem lacunas às práticas indevidas.<sup>148</sup>

À vista disso, não obstante os fatos apresentados registrem desdobramentos

---

<sup>145</sup> OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017, p.139.

<sup>146</sup> *Ibidem*, p. 143.

<sup>147</sup> “Esta documentação resultou de buscas sistemáticas em fontes especializadas online, fontes públicas e entrevistas realizadas pelos colaboradores com autoridades judiciais em nove países.” Disponível em: < <https://apublica.org/2020/08/como-o-crime-organizado-tem-explorado-beneficios-concedidos-a-igrejas-para-operar-seus-negocios-ilegais/>>. Acesso em: 26 jan. 2023.

<sup>148</sup> Disponível em: < <https://apublica.org/2020/08/como-o-crime-organizado-tem-explorado-beneficios-concedidos-a-igrejas-para-operar-seus-negocios-ilegais/>>. Acesso em: 26 jan. 2023.

contraproducentes de abuso, como o aproveitamento pessoal dos dirigentes, enriquecimento ilícito e práticas de ilegalidades, o gozo da imunidade tributária pelas instituições religiosas, cujo objetivo é concretizar o direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, assegura o livre exercício dos cultos religiosos e garante, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

Em que pese ainda se revelem distorções da imunidade tributária, tal benefício é imprescindível para a concretização do direito fundamental que garante a liberdade religiosa e ao que se pretende com um Estado laico.

## **CONCLUSÃO**

Durante o estudo, para contextualizar o tema, foi analisado o conceito de tributo, bem como seus aspectos históricos, concluindo-se que o tributo é um instrumento criado para movimentar a máquina estatal e viabilizar políticas públicas para a sociedade. No entanto, foi constatado que ao longo da história, a tributação foi muitas vezes utilizada de forma discricionária e arbitrária, levando os contribuintes a enxergarem o tributo como um confisco sem retorno. O que com o passar do tempo e políticas para limitar a tributação levou o tributo a ter o propósito de garantir os direitos fundamentais e sociais.

Dentro do propósito de garantir direitos fundamentais e sociais através da tributação, está a limitação da própria tributação, constituindo como uma dessas limitações, a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, benefício este, que o presente artigo buscou analisar aspectos relevantes e também investigar se cumpre com sua finalidade constitucional de garantir a liberdade religiosa ou se é utilizado de maneira indevida pelos dirigentes dos templos. Para isso, foi realizada pesquisa doutrinária e análise de casos julgados pelos tribunais ao longo dos últimos anos.

Em resumo, verificou-se que a imunidade tributária é fundamentada nos princípios da liberdade religiosa e de consciência. Sendo que este mecanismo

constitucional abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas. Possuindo como objetivo a garantia do exercício das atividades religiosas dos templos de qualquer culto.

Com base nas decisões do Poder Judiciário brasileiro, concluiu-se que é pacífico que o conceito de templo abrange não apenas o espaço físico onde são realizados os cultos religiosos, mas também todos os bens e recursos destinados às atividades essenciais da entidade religiosa. Desta forma, veda-se a apropriação dos haveres da instituição, para serem direcionados em finalidades apartadas da instituição religiosa, ou seja, é necessário que os recursos sejam destinados às finalidades essenciais da entidade e que não haja atividade econômica que cause desequilíbrio na concorrência.

Verificou-se ainda, que é pacífico o entendimento na Suprema Corte no sentido de que se presume que os imóveis da entidade religiosa são destinados para o cumprimento das finalidades essenciais da instituição, sendo, portanto, ônus da Fazenda Pública comprovar eventual desvio de finalidade.

Além do mais, evidenciou-se a divergência nos tribunais estaduais quanto à extensão da imunidade tributária em relação a imóvel de terceiros sendo utilizado pelo templo religioso. O que difere do entendimento adotado pelo STF e pelos tribunais pátrios. Que adotam o entendimento de que a imunidade afasta a incidência da norma tributária do patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa, abrangendo até mesmo a importação de bens e locação de imóveis.

A fim de cumprir com o principal objetivo do estudo, qual seja este de verificar se o benefício fiscal da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto cumpre com sua finalidade constitucional sem a incidência de desvio de finalidade por parte dos dirigentes das entidades religiosas. Verificou-se que ao longo dos anos com a grande expansão do segmento religioso no Brasil condutas ilícitas como a prática de lavagem de dinheiro, evasão fiscal, ocultação de bens, remessas de recursos ao

exterior e atuação econômica em concorrência desleal com empresas regulares, foram cometidas pelos dirigentes de diversas instituições religiosas.

Identificou-se alguns casos de irregularidades, envolvendo grandes instituições religiosas, como a Igreja Universal do Reino de Deus, que praticou crimes como a lavagem de dinheiro, evasão de divisas, formação de quadrilha e estelionato, da mesma forma, constatou-se conduta ilícita praticada pelo Banco do Vaticano, que praticou a lavagem de dinheiro. De modo que essas situações levantaram a necessidade de maior controle, transparência e fiscalização por parte do Estado em relação às atividades dos templos de qualquer culto, para que o uso da imunidade tributária não seja usado para práticas ilegais.

Não obstante, comprovou-se que apesar das distorções da finalidade constitucional da imunidade tributária, este benefício fiscal é de suma importância para concretização do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, bem como para garantia do livre exercício dos cultos religiosos, os quais se pretende com um Estado laico. Ainda assim, não pode-se negligenciar a utilização desta vantagem tributária, de maneira que, deve haver um maior controle por parte do Estado em relação à concessão desse tratamento tributário especial.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*.

Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Acesso em: 17 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 17 out. 2022.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

CAPARROZ, Roberto. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, R. A. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros; SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo. *Comentários ao código tributário nacional. Parte geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado - Em sua Moldura Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

FACCHINI, Elaine Cristina Sotelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. A imunidade tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF. *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, [S. l.], v. 36, n. 1, 2020. Disponível em: <<https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/270>>. Acesso em: 25 out. 2022.

FELIX, Holssen Thint Oliveira. A vulnerabilidade das instituições religiosas frente às práticas de crimes financeiros. *Rede de ensino Doctum*, p. 17, 2016, Disponível em:<<https://dspace.doctum.edu.br/handle/123456789/1485>>. Acesso em: 26. jan. 2023.

JORGE, Thainara Cordeiro; GALVÃO, Juliano Garrett. Lavagem de dinheiro em instituições religiosas: instituições religiosas como ferramenta do crime organizado, *XI EPCC - Encontro Internacional de Produção Científica*, Maringá (PR) UNICESUMAR, 2019. Disponível em: <<https://rdu.unicesumar.edu.br/xmlui/handle/123456789/4144>>. Acesso em: 29 out. 2022.

KFOURI JUNIOR, Anis. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, et al. *Direito financeiro e tributário comparado: estudos em homenagem a Eusébio Gonzáles García*. São Paulo: Saraiva, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: contornos e abrangência. *Revista de direito tributário contemporâneo*, v. 5, n. 25, p. 37-83, jul/ago. 2020. Disponível em:<[https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6127/1/RDTC\\_N25\\_P37-83.pdf](https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6127/1/RDTC_N25_P37-83.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2022.

MORETI, D. As imunidades tributárias como meio de efetivação de direitos fundamentais: a imunidade tributária do livro eletrônico (e-book), *Revista Da*



# REVISTA DIREITO --- FAE

*Faculdade De Direito Da Universidade São Judas Tadeu*, pp. 128–143. Disponível em: <<https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/view/37>>. Acesso em: 29 abr. 2023.

NABAIS, José Cabalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, R. L. de. *Análise crítica da imunidade dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017.

PEIXOTO, Daniel Monteiro et al. *Direito tributário: o direito tributário na prática dos tribunais superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate*. São Paulo: Saraiva, 2013.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. *Manual de direito tributário – volume único*. 1. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SILVA, Guilherme Pedrozo da. *Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021.