

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E LIBERDADE DE CRENÇA: O PAPEL DAS ENTIDADES RELIGIOSAS E DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO ESTADO**

**TAX IMMUNITY AND FREEDOM OF BELIEF: THE ROLE OF RELIGIOUS ENTITIES AND TEMPLES OF ANY CULT IN THE STATE**

Ana Carrollina Gonçalves de Almeida<sup>1</sup>

Washington Luiz Aquino Ferreira<sup>2</sup>

**RESUMO**

O presente artigo analisa os limites constitucionais da imunidade tributária conferida a entidades religiosas e templos de qualquer culto, considerando sua relação com a liberdade de crença, o Estado laico, a justiça fiscal e a livre concorrência. Parte-se da compreensão de que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal constitui instrumento de proteção da liberdade religiosa, impedindo que a tributação por impostos comprometa o funcionamento de instituições vinculadas ao exercício da fé. A pesquisa também examina se a interpretação ampliativa dessa proteção pode favorecer distorções quando patrimônios, rendas ou serviços não estejam efetivamente relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa. A investigação adota abordagem qualitativa, bibliográfica e documental, com análise da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional, da Emenda Constitucional nº 116/2022, da Emenda Constitucional nº 132/2023, da doutrina tributária e constitucional e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Conclui-se que a proteção constitucional da liberdade de crença não impede a fiscalização estatal, desde que esta seja exercida com respeito à laicidade, à autonomia religiosa e aos limites legais. A aplicação legítima da imunidade exige controle sobre a finalidade essencial da entidade, sem transformar a proteção constitucional em vantagem econômica incompatível com a isonomia tributária e a livre concorrência.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Liberdade religiosa. Estado laico. Livre concorrência. Justiça fiscal.

**ABSTRACT**

This article analyzes the constitutional limits of tax immunity granted to religious entities and temples of any denomination, considering its relationship with freedom of belief, the secular State, tax justice and free competition. It starts from the understanding that the

---

<sup>1</sup> Graduanda do decimo período do curso de Direito da Universidade Iguaçu

<sup>2</sup> Professo do curso de Direito da Universidade Iguaçu

immunity provided for in article 150, VI, b, of the Brazilian Federal Constitution is an instrument for protecting religious freedom, preventing taxation through taxes from compromising the functioning of institutions linked to the exercise of faith. The research also examines whether an expansive interpretation of this protection may lead to distortions when assets, income or services are not effectively related to the essential purposes of the religious entity. The investigation adopts a qualitative, bibliographic and documentary approach, based on the Federal Constitution of 1988, the National Tax Code, Constitutional Amendment No. 116/2022, Constitutional Amendment No. 132/2023, tax and constitutional doctrine, and the case law of the Brazilian Supreme Federal Court. It concludes that the constitutional protection of freedom of belief does not prevent State oversight, provided that such oversight respects secularity, religious autonomy and legal limits. The legitimate application of tax immunity requires control over the essential purpose of the entity, without converting constitutional protection into an economic advantage incompatible with tax equality and free competition.

Keywords: Tax immunity. Religious freedom. Secular State. Free competition. Tax justice.

## **INTRODUÇÃO**

A imunidade tributária conferida a entidades religiosas e templos de qualquer culto ocupa posição sensível no sistema constitucional brasileiro, pois articula a proteção da liberdade de crença, a neutralidade do Estado laico e as limitações ao poder de tributar. A Constituição Federal de 1988 assegura a liberdade de consciência e de crença, garante o livre exercício dos cultos religiosos e veda ao Estado estabelecer, subvencionar ou embaraçar o funcionamento de cultos ou igrejas, ressalvada a colaboração de interesse público. Essa proteção, porém, não elimina a necessidade de examinar os limites jurídicos da imunidade quando determinadas atividades patrimoniais, econômicas ou institucionais extrapolam a finalidade religiosa essencial (Brasil, 1988; Dallari, 2018).

O problema jurídico ganha relevância diante da expansão quantitativa dos estabelecimentos religiosos no país e da interpretação jurisprudencial que, em diferentes momentos, conferiu alcance ampliado à imunidade. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística identificou, a partir das coordenadas geográficas do Censo Demográfico de 2022, 579,8 mil estabelecimentos religiosos, 264,4 mil estabelecimentos de ensino e 247,5 mil estabelecimentos de saúde, dado que revela a presença social expressiva dessas instituições no território brasileiro (Brasil, 2024). Esse número, por si só, não

demonstra irregularidade nem abuso, mas justifica a análise jurídica sobre transparência, fiscalização, finalidade essencial e possíveis efeitos concorrenciais.

A questão central não consiste em questionar a legitimidade da fé, o valor social das organizações religiosas ou o direito ao livre exercício dos cultos. A controvérsia reside em definir critérios que permitam distinguir a proteção constitucional da liberdade religiosa do uso indevido da imunidade em atividades econômicas sem relação direta com as finalidades essenciais da entidade. Quando patrimônio, renda ou serviços são empregados em objetivos alheios à função religiosa, assistencial ou beneficente protegida pela Constituição, torna-se necessário verificar se a aplicação da imunidade permanece compatível com a isonomia tributária, a capacidade contributiva e a livre concorrência (Paulsen, 2014; Carvalho, 2019).

A pergunta que orienta esta pesquisa é a seguinte: de que maneira a imunidade tributária aplicável a entidades religiosas e templos de qualquer culto pode afetar a justiça fiscal e a livre concorrência quando utilizada fora de suas finalidades constitucionais? A partir dessa questão, o artigo busca analisar o fundamento constitucional da imunidade religiosa, diferenciar imunidade, isenção e não incidência, examinar o entendimento do Supremo Tribunal Federal e discutir os limites da fiscalização estatal diante da autonomia das instituições religiosas.

A pesquisa adota abordagem qualitativa, bibliográfica e documental. Foram examinadas normas constitucionais e infraconstitucionais, doutrina de Direito Tributário e Direito Constitucional, decisões do Supremo Tribunal Federal e dados institucionais relativos à presença de estabelecimentos religiosos no Brasil. A investigação não pretende restringir a liberdade religiosa nem submeter o conteúdo da fé ao controle estatal, mas verificar como a imunidade pode ser aplicada de forma compatível com a laicidade, a isonomia tributária, a livre concorrência e a proteção das finalidades essenciais das entidades religiosas.

## **1 CONTEXTO CONSTITUCIONAL E HISTÓRICO DA IMUNIDADE RELIGIOSA**

### **1.1 DA VINCULAÇÃO ENTRE ESTADO E RELIGIÃO À LAICIDADE CONSTITUCIONAL**

A relação entre religião, poder político e tributação percorre a formação dos Estados modernos e ajuda a compreender por que a imunidade religiosa, no constitucionalismo contemporâneo, não deve ser tratada como privilégio, mas como técnica de proteção de uma liberdade fundamental. Durante longos períodos históricos, a proximidade entre poder estatal e instituições religiosas permitiu tratamentos fiscais diferenciados, muitas vezes ligados ao prestígio social de determinados grupos e à centralidade política da religião dominante. Essa experiência histórica é relevante porque demonstra que a proteção tributária religiosa somente se justifica democraticamente quando vinculada à liberdade de crença, não à reprodução de privilégios ou hierarquias confessionais (Dallari, 2018; Costa, 2014).

No Brasil, o regime do padroado marcou o período colonial e imperial, mantendo forte vinculação entre a Coroa, o Estado e a Igreja Católica. A Constituição de 1824 preservou a religião católica como religião oficial, embora admitisse outras práticas religiosas com restrições. A ruptura republicana, especialmente a partir do Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890, afastou a religião oficial, extinguiu o padroado e consagrou a liberdade de cultos. A Constituição de 1891 consolidou esse deslocamento ao estruturar a separação entre Estado e religião, criando as bases jurídico-políticas da laicidade brasileira (Brasil, 1890; Fernandes, 2018).

A Constituição Federal de 1988 aprofundou essa tradição ao proteger, no art. 5º, VI, a liberdade de consciência e de crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias. O art. 19, I, por sua vez, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter relação de dependência ou aliança, ressalvada a colaboração de interesse público. O Estado laico, portanto, não é um Estado hostil à religião, mas um Estado que não adota credo oficial e

deve proteger, em condições de igualdade, crenças, descrenças e formas diversas de organização religiosa (Brasil, 1988; Silva, 2024).

## 1.2 A EXPANSÃO CONTEMPORÂNEA DO FENÔMENO RELIGIOSO E SUA RELEVÂNCIA FISCAL

A presença das instituições religiosas na sociedade brasileira tornou-se ainda mais visível com os dados territoriais do Censo Demográfico de 2022. A identificação de 579,8 mil estabelecimentos religiosos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística não autoriza, isoladamente, conclusões sobre abuso fiscal ou impacto econômico, mas revela a amplitude social do fenômeno e reforça a pertinência de estudar o alcance jurídico da imunidade (IBGE, 2024). O argumento central não deve partir da quantidade de templos, mas da necessidade de compatibilizar liberdade religiosa, finalidade essencial, transparência contábil e controle tributário proporcional.

A expansão de entidades religiosas também exige cuidado metodológico. Nem todo crescimento institucional indica desvio de finalidade, tampouco a existência de patrimônio ou receita demonstra atuação empresarial. Entidades religiosas podem manter imóveis, escolas, obras assistenciais, editoras, meios de comunicação, cemitérios, eventos e estruturas administrativas sem que isso, por si só, afaste a imunidade. A análise jurídica deve verificar se tais bens, rendas e serviços estão relacionados às finalidades essenciais da entidade, pois é nessa relação finalística que se encontra o núcleo constitucional da proteção (Brasil, 1988; Paulsen, 2014; Lisboa; Cascaes, 2021).

A crítica acadêmica à ampliação da imunidade torna-se mais consistente quando evita generalizações e identifica riscos específicos. O risco não está na existência de templos, nem na arrecadação de dízimos, ofertas ou contribuições voluntárias, mas no eventual uso da estrutura imune para atividades desvinculadas da finalidade religiosa, assistencial ou beneficente. A falta de dados fiscais públicos impede afirmar, com precisão, o tamanho da perda arrecadatória decorrente de usos indevidos. Por essa razão, a pesquisa trabalha com a noção de risco jurídico e concorrencial, sem quantificar impacto fiscal não demonstrado por dado real.

## **2 TRIBUTO E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR**

### **2.1 CONCEITO DE TRIBUTO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

O conceito legal de tributo está previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, seja instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A definição indica que a obrigação tributária nasce de previsão legal, vincula o contribuinte independentemente de sua vontade e não possui natureza punitiva, ainda que a riqueza tributável possa decorrer de fatos economicamente relevantes apurados pelo Estado (Brasil, 1966; Paulsen, 2014).

A Constituição Federal distribui competências tributárias entre os entes federativos e estabelece limitações ao exercício desse poder. A legalidade tributária, prevista no art. 150, I, impede a exigência ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça, enquanto as garantias da anterioridade e da noventena protegem o contribuinte contra cobranças inesperadas ou retroativas. A tributação, portanto, não é expressão ilimitada de soberania fiscal, mas exercício jurídico condicionado por regras constitucionais de competência, segurança jurídica e proteção do contribuinte (Brasil, 1988; Carvalho, 2019).

A doutrina costuma distinguir as espécies tributárias conforme a estrutura constitucional adotada. Embora o Código Tributário Nacional mencione impostos, taxas e contribuições de melhoria, a Constituição de 1988 também disciplina empréstimos compulsórios e contribuições especiais, compondo a classificação pentapartite utilizada por parcela significativa da doutrina. Para o tema deste artigo, o dado essencial é que a imunidade religiosa prevista no art. 150, VI, b, incide sobre impostos, e não sobre todos os tributos em sentido amplo, salvo hipóteses específicas de imunidade expressamente previstas no próprio texto constitucional (Brasil, 1966; Brasil, 1988; Carvalho, 2019).

### **2.2 IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA**

A distinção entre imunidade e isenção é indispensável para evitar imprecisões conceituais. A imunidade decorre diretamente da Constituição e atua no desenho da

competência tributária. Em uma leitura tradicional, Paulsen (2014) compreende as imunidades como normas negativas de competência e, em certos casos, como garantias fundamentais. Carvalho (2019), por outro caminho teórico, sustenta que a imunidade não mutila uma competência previamente concedida, mas participa da própria demarcação constitucional do campo de atuação dos entes tributantes. As duas formulações diferem quanto à estrutura dogmática, mas convergem ao afastar a ideia de imunidade como favor estatal simples.

A isenção, por sua vez, tem natureza infraconstitucional e pressupõe competência tributária existente. O ente competente poderia instituir ou exigir o tributo, mas a lei dispensa o pagamento em determinada hipótese, por razões econômicas, sociais, políticas ou extrafiscais. O Código Tributário Nacional trata a isenção como causa de exclusão do crédito tributário, o que a diferencia da imunidade, já que esta opera em nível constitucional e impede a incidência do imposto sobre certos fatos, pessoas, patrimônios, rendas ou serviços constitucionalmente protegidos (Brasil, 1966; Paulsen, 2014).

A não incidência também não se confunde com imunidade ou isenção. Ela pode decorrer da simples ausência de fato gerador previsto na hipótese legal ou de regra constitucional que retira determinado fato do campo de incidência. A Emenda Constitucional nº 116/2022, ao acrescentar o § 1º-A ao art. 156 da Constituição Federal, previu a não incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade sejam apenas locatárias do imóvel. Esse dispositivo reforça a proteção aos espaços de culto, mas não elimina a necessidade de examinar a finalidade essencial da utilização do bem (Brasil, 2022).

### **3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES RELIGIOSAS E DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

#### **3.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E REDAÇÃO VIGENTE**

A imunidade tributária religiosa foi tradicionalmente associada à expressão “templos de qualquer culto”, constante do art. 150, VI, b, da Constituição Federal. A Emenda Constitucional nº 132/2023 alterou a redação do dispositivo, que passou a

abranjer “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes”. A alteração positivou, de maneira mais ampla, uma proteção que a jurisprudência constitucional já vinha interpretando de modo extensivo, especialmente quando patrimônio, renda e serviços se relacionavam às finalidades essenciais da entidade protegida (Brasil, 1988; Brasil, 2023).

A redação vigente exige que o artigo seja analisado em conjunto com o § 4º do art. 150, segundo o qual as vedações compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. A imunidade, portanto, não pode ser compreendida como autorização irrestrita para afastar impostos de qualquer atividade desenvolvida por instituição religiosa. O critério decisivo é a relação entre a materialidade tributável e a finalidade essencial protegida, o que inclui a liberdade de culto, a organização religiosa e, após a reforma constitucional, as organizações assistenciais e beneficentes vinculadas e mantidas por entidades religiosas (Brasil, 1988; Brasil, 2023; Silva, 2024).

A vinculação da imunidade à liberdade religiosa impede que o Fisco ou o Poder Judiciário avaliem a qualidade teológica da crença, a legitimidade da liturgia ou a correção doutrinária de determinado culto. O controle estatal deve incidir sobre elementos juridicamente verificáveis, como destinação de patrimônio, natureza das receitas, escrituração contábil, compatibilidade entre atividades econômicas e finalidade institucional e eventual desvio de finalidade. Essa distinção preserva a laicidade estatal e, ao mesmo tempo, impede que a imunidade seja convertida em escudo para atividades estranhas ao objetivo constitucional (Brasil, 1988; Machado, 2016).

### 3.2 FINALIDADES ESSENCIAIS E ALCANCE DA IMUNIDADE

A finalidade essencial é o ponto de equilíbrio entre proteção constitucional e controle fiscal. O imóvel onde se realiza o culto representa a hipótese mais evidente de proteção, mas a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ampliou o alcance da imunidade para outros bens, rendas e serviços quando demonstrada sua relação com a atividade institucional da entidade religiosa. Essa ampliação encontra fundamento no art.

150, § 4º, e busca evitar que a tributação indireta ou patrimonial comprometa o exercício da liberdade religiosa (Brasil, 1988; Brasil, 2002).

O Recurso Extraordinário nº 325.822/SP é um marco dessa interpretação. Nele, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a imunidade não alcança apenas os prédios destinados diretamente ao culto, podendo abranger imóveis de propriedade da instituição religiosa alugados a terceiros, desde que a renda seja aplicada nas finalidades essenciais da entidade. A decisão desloca a análise do espaço físico do culto para a destinação finalística do patrimônio e da receita, fortalecendo uma compreensão funcional da imunidade (Brasil, 2002; Lisboa; Cascaes, 2021).

A ampliação jurisprudencial, entretanto, não deve ser confundida com ausência de limites. Quando receitas, patrimônios ou serviços são utilizados para atividades empresariais autônomas, desvinculadas da finalidade religiosa, assistencial ou beneficente, a imunidade pode perder justificativa constitucional. A crítica de Paula (2017) é relevante justamente porque adverte para o risco de transformação da imunidade religiosa em instrumento de fomento econômico, especialmente se inexistirem critérios claros de controle da finalidade e de preservação da livre concorrência.

### 3.3 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E LIMITES DO CONTROLE ESTATAL

A imunidade tributária não equivale à ausência de fiscalização. Entidades imunes podem ser submetidas a deveres instrumentais, escrituração contábil, apresentação de documentos e comprovação de que patrimônios, rendas e serviços estão vinculados às finalidades essenciais protegidas. O exercício dessa fiscalização deve observar a legalidade, a proporcionalidade e a neutralidade religiosa, pois o Estado não pode converter o controle tributário em avaliação do conteúdo da fé (Machado, 2016; Paulsen, 2014).

O ponto sensível está na forma do controle. A Administração Tributária pode verificar documentos fiscais, contratos, receitas, destinação de recursos, estrutura societária, atividades econômicas acessórias e eventual confusão entre patrimônio institucional e interesses privados. Não pode, entretanto, interferir em liturgias, crenças, ritos ou critérios internos de organização espiritual, salvo quando houver violação

concreta de norma jurídica aplicável. A fiscalização legítima é contábil, patrimonial e finalística, não doutrinária.

A ausência de fiscalização adequada pode favorecer desvios, mas a crítica deve ser formulada com cautela. Não se pode presumir uso indevido da imunidade apenas pela existência de receita, patrimônio ou expansão institucional. A tese juridicamente defensável exige demonstrar incompatibilidade entre a atividade realizada e a finalidade essencial protegida. Sem essa demonstração, a crítica corre o risco de converter a imunidade religiosa em suspeita generalizada, o que seria incompatível com a liberdade de crença e com a própria laicidade estatal (Brasil, 1988; Silva, 2024).

#### **4 LIVRE CONCORRÊNCIA, LIVRE-INICIATIVA E DESVIO DE FINALIDADE**

A livre-iniciativa e a livre concorrência integram a ordem econômica constitucional brasileira. O art. 1º, IV, da Constituição Federal inclui os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa entre os fundamentos da República, enquanto o art. 170 estabelece a livre concorrência como princípio da ordem econômica. A tensão com a imunidade tributária aparece quando entidade religiosa atua em segmento econômico disputado por agentes privados submetidos integralmente à tributação, sem que a atividade desenvolvida possua vínculo suficiente com sua finalidade essencial (Brasil, 1988; Ulhoa, 2019).

A existência de atividade econômica acessória não afasta automaticamente a imunidade. Uma entidade religiosa pode vender livros, manter eventos, administrar imóveis, organizar cursos ou explorar determinados serviços desde que os resultados estejam vinculados às suas finalidades essenciais e não caracterizem empreendimento autônomo voltado à competição mercantil comum. A questão jurídica não é a presença de receita, mas a destinação dos recursos, a natureza da atividade, sua conexão com a finalidade religiosa ou assistencial e os efeitos concorrenciais de uma eventual desoneração indevida (Carvalho, 2019; Lisboa; Cascaes, 2021).

O risco concorrencial torna-se mais concreto quando a entidade imune atua em mercado aberto em condições equivalentes às de empresas comuns, mas sem suportar a mesma carga tributária sobre patrimônio, renda ou serviços. Nesses casos, a imunidade

pode deixar de funcionar como proteção da liberdade religiosa e passar a produzir assimetria econômica. Ainda assim, a conclusão sobre prejuízo à livre concorrência exige análise de casos específicos, identificação do mercado afetado e demonstração de que a atividade examinada não se relaciona às finalidades essenciais da entidade.

A categoria do desvio de finalidade oferece parâmetro útil para essa análise. Há desvio quando a forma jurídica religiosa é utilizada para proteger atividade econômica que, em substância, não guarda relação com culto, assistência, beneficência, formação religiosa, manutenção institucional ou finalidade estatutária protegida. A resposta jurídica não deve ser a supressão ampla da imunidade, mas o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, com exigência de transparência contábil, segregação patrimonial, comprovação de destinação dos recursos e atuação fiscal proporcional (Paula, 2017; Machado, 2016).

## **5 A IMUNIDADE RELIGIOSA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal desempenhou papel decisivo na ampliação do alcance da imunidade religiosa. No Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, o Tribunal reconheceu que a imunidade de templos de qualquer culto não se restringe aos prédios onde se realizam liturgias, alcançando patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade. A decisão afirma a necessidade de interpretação sistemática do art. 150, VI, b, em conjunto com o § 4º do mesmo dispositivo, o que desloca a análise para a destinação dos recursos e não apenas para o local físico do culto (Brasil, 2002).

No Recurso Extraordinário nº 578.562/BA, o Supremo Tribunal Federal enfrentou a incidência de Imposto Predial e Territorial Urbano sobre cemitério vinculado a entidade religiosa. A Corte entendeu que cemitérios que constituem extensão de entidades de cunho religioso, sem exploração comercial incompatível e vinculados à realização de práticas religiosas, podem ser abrangidos pela imunidade. O precedente reforça a leitura

segundo a qual a imunidade deve ser compreendida a partir da totalidade constitucional, especialmente dos arts. 5º, VI, 19, I, e 150, VI, b (Brasil, 2008).

A interpretação ampliativa também aparece em decisões relativas a bens importados para finalidades institucionais, especialmente quando demonstrada a destinação direta à construção ou manutenção de templo. Embora essa orientação fortaleça a proteção da liberdade religiosa, ela aumenta a importância dos critérios de controle finalístico. Quanto mais amplo o alcance da imunidade, maior deve ser o cuidado em verificar se o bem, a renda ou o serviço está efetivamente relacionado ao objetivo constitucional protegido, sem substituir a análise jurídica por presunções genéricas de boa-fé ou de abuso.

A crítica acadêmica de Paula (2017) merece atenção nesse ponto. Ao afirmar que a jurisprudência pode transformar a imunidade religiosa em uma espécie de imunidade-fomento, o autor evidencia a necessidade de critérios mais precisos para evitar desequilíbrios concorrenciais e desvios de finalidade. Esse argumento não autoriza negar a imunidade, mas sustenta a necessidade de controle compatível com o Estado laico, a liberdade religiosa e a sustentabilidade fiscal.

A jurisprudência, portanto, não elimina a tensão. De um lado, reconhece que a imunidade deve ter eficácia suficiente para proteger o exercício da fé e as estruturas que tornam possível a atividade religiosa. De outro, exige que a proteção esteja conectada às finalidades essenciais. A contribuição mais relevante da análise jurisprudencial está em mostrar que a imunidade religiosa não é absoluta, mas finalística, e que a discussão sobre fiscalização não pode ser reduzida a oposição entre liberdade de crença e arrecadação pública.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A imunidade tributária das entidades religiosas e dos templos de qualquer culto constitui garantia constitucional vinculada à liberdade de crença e ao Estado laico. Sua função não é conceder privilégio econômico arbitrário, mas impedir que a tributação por impostos comprometa o exercício da fé, a autonomia dos cultos e a atuação institucional

das organizações religiosas em suas finalidades essenciais. Por essa razão, a imunidade deve ser interpretada em harmonia com os direitos fundamentais e com as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A redação atual do art. 150, VI, b, da Constituição Federal, modificada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, reforça a proteção às entidades religiosas, aos templos de qualquer culto e às organizações assistenciais e beneficentes vinculadas. A Emenda Constitucional nº 116/2022 também ampliou a proteção em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano, ao prever a não incidência sobre templos de qualquer culto mesmo quando a entidade imune seja apenas locatária do imóvel. Essas alterações tornam indispensável atualizar a discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o tema (Brasil, 2022; Brasil, 2023).

A análise permite concluir que a imunidade não afasta a possibilidade de fiscalização. O controle estatal é legítimo quando busca verificar a vinculação entre patrimônio, renda, serviços e finalidades essenciais da entidade religiosa, desde que não interfira no conteúdo da crença, na liturgia ou na organização interna do culto. A fiscalização, portanto, deve ter natureza jurídico-tributária, contábil e finalística, não religiosa.

O risco central está na utilização da imunidade para proteger atividades econômicas sem relação efetiva com a finalidade religiosa, assistencial ou beneficente. Nessas hipóteses, pode haver impacto sobre a isonomia tributária e a livre concorrência, especialmente quando entidades imunes atuam em mercados nos quais agentes privados comuns suportam carga tributária integral. Essa conclusão, entretanto, exige comprovação por dados reais, análise de casos concretos e identificação precisa das atividades econômicas envolvidas.

Conclui-se que o desafio jurídico não está em negar a imunidade tributária religiosa, mas em aplicar critérios capazes de preservar sua finalidade constitucional. A proteção da liberdade de crença deve coexistir com transparência, fiscalização proporcional, respeito à livre concorrência e prevenção de desvios de finalidade. Somente assim a imunidade poderá cumprir sua função democrática sem se converter em instrumento de vantagem econômica incompatível com a justiça fiscal.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890.** Proíbe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providências. Rio de Janeiro: Governo Provisório, 1890.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 116, de 17 de fevereiro de 2022.** Acrescenta § 1º-A ao art. 156 da Constituição Federal para prever a não incidência sobre templos de qualquer culto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel. Brasília, DF: Presidência da República, 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo 2022:** IBGE divulga coordenadas geográficas dos endereços em expedição no Jalapão em Tocantins. Agência IBGE Notícias, Rio de Janeiro, 2 fev. 2024. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/>. Acesso em: 4 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822/SP.** Tribunal Pleno. Relator originário: Ministro Ilmar Galvão. Redator para o acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 18 dez. 2002. Brasília, DF: STF, 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578.562/BA.** Tribunal Pleno. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em 21 maio 2008. Brasília, DF: STF, 2008.

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

COSTA, Carlos. **Imunidade tributária nos templos religiosos:** um direito fundamental em defesa da liberdade religiosa. Portal de Periódicos do IDP, Brasília, 2014.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Teoria geral do Estado.** 34. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FERNANDES, Nana. **A imunidade tributária dos templos**: a proteção da liberdade religiosa e da livre concorrência. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2018.

LISBÔA, Paulo; CASCAES, Victoria. **A imunidade a templos de qualquer culto**: uma análise crítica da jurisprudência dos tribunais superiores. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 49, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

PAULA, Daniel Giotti de. **A imunidade religiosa brasileira como ela é**. JOTA, 15 maio 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/>. Acesso em: 4 jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SILVA, Heleno. A imunidade tributária dos templos religiosos: um debate entre o Estado, o Direito e a Religião no século XXI. Araucária: **Revista Iberoamericana de Filosofía, Política, Humanidades y Relaciones Internacionales**, Sevilla, v. 26, n. 55, p. 129-151, 2024. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.12795/araucaria.2024.i55.06>. Acesso em: 4 jun. 2025.

ULHOA, Fábio. **Curso de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.