

CENTRO UNIVERSITÁRIO BRASILEIRO - UNIBRA  
CURSO DE GRADUAÇÃO DIREITO

GUILHERME FRANCISCO ARAÚJO SOBRAL  
KATRINNA GLEDIS GOMES DE OLIVEIRA  
LEANDRO FERREIRA DA SILVA BARRETO

**ENTRE BENEFÍCIO E ABUSO: A Imunidade do IPTU para  
entidades religiosas e templos de qualquer culto e o papel da fiscalização  
municipal.**

RECIFE/2024

**GUILHERME FRANCISCO ARAÚJO SOBRAL  
KATRINNA GLEDIS GOMES DE OLIVEIRA  
LEANDRO FERREIRA DA SILVA BARRETO**

**ENTRE BENEFÍCIO E ABUSO: A Imunidade do IPTU para  
entidades religiosas e templos de qualquer culto e o papel da fiscalização  
municipal.**

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado à Disciplina TCC II do  
Curso de Bacharelado em Direito do  
Centro Universitário Brasileiro -  
UNIBRA, como parte dos requisitos  
para conclusão do curso.

Orientador: Prof. Me. Espec. Marcio  
José Marques

RECIFE  
2024

**Folha reservada para a Ficha Catalográfica**

**GUILHERME FRANCISCO ARAÚJO SOBRAL  
KATRINNA GLEDIS GOMES DE OLIVEIRA  
LEANDRO FERREIRA DA SILVA BARRETO**

**ENTRE BENEFÍCIO E ABUSO: A Imunidade do IPTU para entidades religiosas e templos de qualquer culto e o papel da fiscalização municipal.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Disciplina TCC II do Curso de Direito do Centro Universitário Brasileiro - UNIBRA, como parte dos requisitos para conclusão do curso.

Examinadores:

---

Orientador – Titulação

---

Examinador 1 – Titulação

---

Examinador 2 - Titulação

Nota: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

## **RESUMO**

O objetivo do artigo foi analisar a imunidade tributária do IPTU concedida a entidades religiosas e templos de qualquer culto, conforme a Constituição Federal. A pesquisa abordou a aplicação e interpretação desse benefício, considerando seus impactos sociais, culturais e jurídicos, bem como os desafios de fiscalização enfrentados pelos municípios. A metodologia utilizada incluiu uma revisão bibliográfica e uma análise teórico-dogmática sobre a imunidade tributária no Brasil. Além disso, foram examinados alguns julgados recentes de Pernambuco, e uma análise da Emenda Constitucional 132 de dezembro de 2023, que ampliou esse benefício para um maior grupo de entidades, e impactou na interpretação da imunidade, a nossa pesquisa deu ênfase em casos envolvendo a aplicação do IPTU em imóveis relacionados a atividades religiosas. Os resultados revelaram que, embora a imunidade seja uma proteção importante para garantir a liberdade religiosa, há muitas lacunas relacionados a interpretação e a fiscalização, assim surgindo potenciais abusos, principalmente em casos de uso indevido de imóveis para fins lucrativos e o quanto isso impacta na nossa sociedade, tendo em vista a grande quantidade de instituições que recebem esse benefício, e o quanto o Estado deixa de arrecadar. O artigo sugere um controle mais rigoroso e a clarificação de normas para garantir que a imunidade seja utilizada de forma adequada e transparente

**Palavras-Chaves:** Imunidade. Imposto. Tributo. IPTU.

## **ABSTRACT**

The aim of the article was to analyze the IPTU tax immunity granted to religious entities and temples of any worship, in accordance with the Federal Constitution. The research addressed the application and interpretation of this benefit, considering its social, cultural and legal impacts, as well as the enforcement challenges faced by municipalities. The methodology used included a literature review and a theoretical-dogmatic analysis of tax immunity in Brazil. In addition, some recent judgments from Pernambuco were examined, and an analysis of Constitutional Amendment 132 of December 2023, which extended this benefit to a larger group of entities, and impacted on the interpretation of immunity, our research emphasized cases involving the application of IPTU to properties related to religious activities. The results revealed that, although immunity is an important protection to guarantee religious freedom, there are many gaps in interpretation and enforcement, thus giving rise to potential abuses, especially in cases of improper use of real estate for profit and how this impacts on our society, given the large number of institutions that receive this benefit, and how much the state fails to collect. The article suggests stricter control and clarification of rules to ensure that immunity is used properly and transparently.

**Keywords:** Immunity. Tax. IPTU.

## SUMÁRIO

<b>1. Introdução.....</b>	<b>07</b>
<b>2. O Tributo e a Imunidade .....</b>	<b>07</b>
<b>3. Julgados Sobre a Imunidade Tributária do IPTU .....</b>	<b>09</b>
<b>4. A Emenda Constitucional N° 132.....</b>	<b>10</b>
<b>5. O Abuso Da Imunidade Tributária.....</b>	<b>11</b>
<b>6. Considerações Finais.....</b>	<b>14</b>
<b>Referências.....</b>	<b>16</b>

## 1. Introdução

O artigo teve como propósito examinar a imunidade tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) destinada a entidades religiosas e templos de qualquer culto, sob a perspectiva do direito constitucional e tributário brasileiro. Investigamos a implementação e a interpretação desse instituto jurídico, considerando também os aspectos sociais e culturais associados. O foco principal do estudo foi avaliar como essa imunidade é aplicada e compreendida, com o objetivo de analisar como é realizada a concessão do benefício pelo poder municipal e o seu papel na fiscalização dos requisitos necessários para usufruto da imunidade.

Em primeiro lugar, delimitamos o tema em termos de área, destaca-se sua relevância no campo do direito tributário, onde a análise das normas constitucionais e infraconstitucionais relacionadas à imunidade fiscal das entidades religiosas e templos é fundamental para a compreensão e aplicação adequada da legislação tributária.

Em relação ao templo, a discussão sobre a imunidade para entidades religiosas e templos de qualquer culto remonta à própria elaboração da Constituição e continua sendo objeto de debates e litígios nos dias atuais. Portanto, compreender a evolução histórica dessa imunidade ao longo do tempo é essencial para contextualizar as interpretações jurídicas e doutrinárias acerca do tema. Quanto ao espaço, a relevância do estudo transcende fronteiras geográficas, uma vez que a imunidade do IPTU para entidades religiosas é uma questão que afeta municípios de todo o país. A interpretação e aplicação adequadas das normas sobre a imunidade tributária nessas entidades têm impacto direto na arrecadação municipal, organização do espaço urbano e na liberdade religiosa dos cidadãos (Lenza, 2022).

A alteração na regra de imunidade do IPTU, especialmente no que se refere à questão dos imóveis relacionados à locação, gerou a necessidade de uma análise comparativa profunda entre as regras antes e depois da Emenda 132. Essa análise se torna crucial por diversos motivos, pois não definia claramente o que se considerava imóvel utilizado para fins específicos. Essa imprecisão levava a divergências na aplicação da imunidade (Ricardo, 2023).

O artigo teve como ponto de partida uma revisão bibliográfica e uma abordagem teórico-dogmática sobre os fundamentos teóricos e normativos da imunidade tributária no Brasil, com ênfase na imunidade para templos religiosos, e a análise de alguns julgados no Estado de Pernambuco. A partir dessa revisão foram identificados os principais aspectos a serem investigados, delimitando o escopo da pesquisa e estabelecendo as questões a serem abordadas.

A jurisprudência pernambucana tem consolidado um entendimento amplo sobre a imunidade tributária de templos de qualquer culto, estendendo-a além dos locais físicos de culto e abrangendo todo o patrimônio, renda e serviços relacionados às atividades religiosas. Essa interpretação, em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, encontra amparo no artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal.

A reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um dos maiores desafios já enfrentados pelo legislador brasileiro. A nova legislação, ao buscar simplificar o sistema tributário, introduziu um conjunto complexo de regras e mecanismos que exigirão um período de adaptação por parte dos contribuintes, das empresas e dos próprios órgãos públicos. Este artigo buscou desvendar as principais nuances da Emenda, analisando seus pontos fortes e fracos, e discutindo os desafios para sua implementação.

A imunidade tributária de templos de qualquer culto tem sido objeto de diversas interpretações e adaptações ao longo dos anos. A evolução da legislação e da jurisprudência, tanto no âmbito federal quanto no estadual, tem buscado aprimorar a definição e a aplicação desse benefício fiscal. Este artigo traçou um panorama histórico da imunidade tributária de templos religiosos, analisando as principais mudanças legislativas e as decisões judiciais que moldaram o entendimento sobre o tema. Além disso, o estudo aprofunda a análise da legislação municipal do Recife e de Pernambuco, com foco nos requisitos para o reconhecimento da imunidade e nos mecanismos de fiscalização.

No entanto, a amplitude desse benefício fiscal e a falta de uma definição clara dos seus limites têm gerado preocupações quanto à possibilidade de abusos e desvio de finalidade. Este artigo analisa os desafios da fiscalização da imunidade tributária de templos religiosos, buscando encontrar um ponto de equilíbrio entre a garantia da liberdade religiosa e a necessidade de prevenir fraudes e garantir a aplicação justa da legislação tributária.

## 2. O Tributo e a Imunidade

O termo tributo refere-se a uma forma de arrecadação de recursos financeiros pelo governo para financiar suas atividades e serviços. Os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, em moeda ou

cujo valor nela se possa exprimir, que não constituem sanção de ato ilícito, são pagos pelos cidadãos e empresas a um governo, que pode ser municipal, estadual ou federal, e são usados para financiar serviços públicos plenamente vinculados, como educação, saúde, segurança, infraestrutura e muito mais. O Código Tributário Nacional é a legislação que regula as normas gerais de direito tributário no Brasil. Ele foi instituído pela Lei nº 5.172 de 1966 e estabelece os princípios e regras básicas para a criação, arrecadação e fiscalização dos tributos no país. Podemos encontrar uma definição de tributo no artigo 3º, o texto diz que tributo é 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 (Caparroz; Lenza,2023).

O dispositivo legal que estabelece a competência é o artigo 156, inciso I, da Constituição Federal do Brasil. Esse artigo atribui aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir e cobrar o IPTU. Isso significa que a arrecadação é de responsabilidade das administrações municipais e do Distrito Federal (Lenza, 2022).

As imunidades tributárias são disposições constitucionais que conferem a certos contribuintes ou atividades uma proteção contra a tributação, independentemente de qualquer norma infraconstitucional que pretenda instituir o tributo. As imunidades se configuram como instrumentos essenciais para a proteção de valores fundamentais e do bom funcionamento do estado democrático de direito (Caparroz; Lenza,2023).

As isenções, por outro lado, são benefícios fiscais concedidos por meio de normas infraconstitucionais, como leis ordinárias, decretos ou regulamentos. Diferentemente das imunidades, as isenções não decorrem de previsão constitucional e podem ser revogadas ou alteradas pelo ente federativo competente que as concedeu. As imunidades são irrevogáveis, enquanto as isenções podem ser. As isenções não possuem caráter permanente e podem ser revogadas ou modificadas pelo ente federativo que as concedeu a qualquer momento.

Elas podem ser aplicadas a diversos tributos, como impostos, taxas e contribuições, e têm como objetivo principal promover determinadas políticas públicas, estimular atividades econômicas, corrigir desigualdades sociais, ou atender a interesses estratégicos do Estado. Dessa forma, as isenções podem ser utilizadas como instrumento de política fiscal para incentivar determinadas atividades ou setores da economia (Lenza, 2022).

Em alguns casos, determinados serviços públicos, como coleta de lixo, água, ou esgoto, podem ser isentos de taxas para determinadas categorias de contribuintes, como idosos ou pessoas de baixa renda, entre outras. Alguns municípios podem conceder a isenção do IPTU para imóveis utilizados por entidades que trabalham com assistência social, instituições religiosas, ou para determinadas áreas de preservação do meio ambiente.

Também é importante destacar a alíquota zero é uma medida adotada pelo governo para zerar a alíquota de determinado tributo, nesses casos, o imposto não é cobrado sobre a operação ou atividade específica. Essa estratégia pode ser utilizada para incentivar setores da economia, e promover o desenvolvimento regional. Um exemplo comum de alíquota zero é a isenção de impostos sobre determinados produtos considerados essenciais, como alimentos básicos, medicamentos e itens de primeira necessidade. Essa medida visa garantir o acesso a esses produtos a preços mais acessíveis para a população.

A não incidência de tributos é um tema importante no âmbito da legislação tributária, pois delimita as situações em que determinado tributo não pode ser cobrado. Um exemplo relevante desse princípio é a imunidade tributária, que se aplica a certos impostos, como é o caso do IPTU. A não incidência, diferentemente da isenção, configura uma situação fática em que o fato gerador do tributo não se verifica. Ou seja, não há base legal para a cobrança do tributo em determinadas situações (Paulsen, 2021).

No caso do IPTU, por exemplo, a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso VI, alínea "b", prevê a imunidade para entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações. Isso significa que esses templos estão imunes à cobrança, independentemente de legislações municipais ou normas específicas sobre o assunto. As isenções, por outro lado, são benefícios fiscais concedidos por meio de normas infraconstitucionais e leis ordinárias. Diferentemente das imunidades, não decorrem de previsão constitucional e podem ser revogadas ou alteradas pelo ente federativo competente que as concedeu. As imunidades são irrevogáveis, enquanto as isenções podem ser revogadas (Caparroz; Lenza,2023).

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "b" da Constituição Federal:

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

VI - Instituir impostos sobre:

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

Que estabelece que entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes são imunes a todos os impostos, incluindo o IPTU. Segundo a constituição a imunidade se estende não apenas aos templos em si, mas também a todo o patrimônio, renda e serviços relacionados à atividade religiosa, desde que estejam vinculados diretamente aos objetivos essenciais da entidade religiosa. Apesar de ampla, ela possui algumas limitações, como a exigência de que os recursos financeiros sejam efetivamente destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa, sem fins lucrativos, e que não haja distribuição de lucros ou remuneração aos dirigentes religiosos (Ricardo, 2023).

Ela é uma garantia constitucional que visa proteger a liberdade religiosa, um dos princípios fundamentais de uma sociedade democrática. Existem algumas razões importantes que justificam a existência dessa imunidade, como princípio da separação entre Estado e religião, garantindo que o Estado não exerça qualquer tipo de interferência ou controle sobre as instituições religiosas. Isso é essencial para preservar a liberdade de crença e de culto, evitando qualquer forma de perseguição religiosa ou discriminação por parte do Estado (Fachini, Ribeiro, 2020).

### 3. Julgados Sobre a Imunidade Tributária do IPTU

Uma das possibilidades da imunidade dos templos de qualquer culto e de uma imunidade mista, o que significa que não se restringe apenas ao local físico de culto, mas abrange também as atividades religiosas em si. Assim reconhecendo que essa imunidade também abrange as atividades religiosas em si, caracterizando-a como uma imunidade mista. Essa interpretação foi corroborada pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos, inclusive no caso do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP. Nesse julgamento, o STF discutiu a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, destacando que essa imunidade não se limita apenas aos prédios destinados ao culto, mas também se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades. O § 4º do artigo 150 da Constituição Federal serve como vetor interpretativo para as alíneas "b" e "c" do inciso VI desse mesmo artigo, equiparando as hipóteses contempladas por essas alíneas (Capeloni; Brito, 2021).

Assim, o entendimento pacífico do STF, conforme expresso no julgamento do RE 325.822-2/SP, é de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto abrange não apenas os prédios de culto, mas também todo o seu patrimônio, renda e serviços relacionados com suas finalidades essenciais. Essa decisão reforça a natureza ampla da imunidade tributária conferida aos templos religiosos, garantindo a liberdade de culto e a proteção das atividades religiosas.

No julgamento do Recurso Extraordinário 578.562/BA, o Supremo Tribunal Federal se pronunciou sobre a extensão da imunidade tributária aos cemitérios que são considerados extensões de entidades de cunho religioso. O caso em questão envolvia a incidência do IPTU sobre esses cemitérios. O STF decidiu que os cemitérios são considerados extensões de entidades de cunho religioso, e estão abrangidos pela garantia da imunidade prevista no artigo 150 da Constituição.

A Província Carmelitana Pernambucana interpôs agravo de instrumento contra decisão interlocutória que indeferiu a exceção de pré-executividade em execução fiscal movida pelo Município de Jaboatão dos Guararapes, referente à cobrança de IPTU. A recorrente alegou ser uma instituição religiosa sem fins lucrativos e, portanto, que proíbe a cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto. A decisão monocrática reconheceu que, por se tratar de entidade religiosa, a imunidade tributária aplica-se não apenas aos templos, mas também ao patrimônio, renda e serviços da instituição, incluindo imóveis desocupados. A sentença de primeiro grau, ao reconsiderar a decisão inicial, extinguiu a execução fiscal, atribuindo ao promitente comprador a responsabilidade tributária, conforme a Súmula 583 do STF (TJPE, 0014919-82.2018.8.17.9000).

Outro agravo de instrumento foi movido pelo Município do Recife contra uma decisão que concedeu imunidade tributária ao imóvel onde funciona a Capela Escola Santa Teresinha, suspendendo a cobrança de IPTU. A defesa do município alega que o imóvel não está registrado em nome de

instituição religiosa e que não há documentos de locação, doação ou cessão, o que contraria os requisitos da imunidade. Contudo, o magistrado sustentou que a imunidade tributária dos templos religiosos não está vinculada à titularidade do imóvel, mas sim à sua afetação para fins religiosos, argumento este também reforçado pela Emenda Constitucional nº 116/2022 (TJPE, Processo n. 0008937-82.2021.8.17.9000).

O Município de Olinda também interpôs um agravo de instrumento visando reverter decisão que concedeu imunidade tributária em favor da Paróquia Sagrado Coração de Jesus para suspensão da cobrança de IPTU e da Taxa de Coleta. No caso, a decisão inicial deferiu tutela provisória para suspender a exigibilidade desses tributos, em virtude da imunidade. O município argumentou que a imunidade deveria ser interpretada de forma restritiva e que a Taxa de Coleta não se aplica à imunidade, pois o artigo constitucional menciona apenas impostos, não taxas. No entanto, o relator, sustentou que a imunidade abrange bens essenciais à manutenção da atividade religiosa, incluindo imóveis alugados que geram receita para a entidade. Citando precedentes do STF, a decisão também reforçou que a responsabilidade de comprovar eventual desvio de finalidade do uso do imóvel cabe ao poder público, não à entidade religiosa. Dessa forma, o Tribunal decidiu por unanimidade manter a imunidade para os tributos questionado (TJPE, Processo n. 0045278-05.2024.8.17.9000).

Em outro processo a Inspeção Salesiana que buscou o reconhecimento de seu direito à imunidade tributária frente ao Município de Recife, referente ao recolhimento indevido do ISSQN no valor de R\$ 32.121,36. A sentença confirmou o direito da autora, uma entidade de assistência social e educacional sem fins lucrativos, à imunidade tributária, determinando ainda a devolução dos valores pagos indevidamente, corrigidos pelo índice IPCA, com juros de mora incidindo a partir do trânsito em julgado da decisão, em conformidade com o art. 167 do CTN. O Tribunal, ao analisar o recurso, reafirmou a presunção em favor das entidades assistenciais de que cumprem os requisitos para usufruir da imunidade, cabendo à Fazenda Pública o ônus de provar o contrário, em linha com a jurisprudência pacífica do STF. Com isso, o tribunal negou provimento ao reexame, mantendo integralmente a sentença original (TJPE, Processo n. 0012633-50.2016.8.17.2001).

A Prefeitura do Município de Caruaru interpôs apelação contra uma sentença que reconheceu o direito à imunidade tributária para imóveis da Igreja Universal do Reino de Deus, determinando a devolução dos valores pagos a título de IPTU. A sentença inicial declarou a inexistência de relação jurídico-tributária, entendendo que os lançamentos do imposto eram indevidos, e determinou a repetição do indébito. Em recurso, o município alegou que os imóveis não possuíam destinação religiosa, o que afastaria o benefício da imunidade. A relatora destacou que a imunidade é aplicável apenas a imóveis utilizados diretamente para finalidades religiosas, devendo o ônus da prova recair sobre o município para comprovar o não uso religioso dos imóveis. Provas apresentadas pelo município, como fotos e relatórios de fiscalização, demonstraram o abandono dos imóveis desde 2019, sem qualquer atividade religiosa, levando à conclusão de que a imunidade não era aplicável. Com isso, a Segunda Turma da Câmara Regional de Caruaru decidiu, por unanimidade, dar provimento ao recurso, restabelecendo a cobrança do IPTU sobre os imóveis em questão (TJPE, Processo n. 0016868-68.2022.8.17.2480).

A jurisprudência pernambucana tem se mostrado favorável à ampliação do conceito de imunidade, estendendo-o não apenas aos templos em si, mas a todo o patrimônio, renda e serviços das instituições religiosas, incluindo imóveis desocupados. A titularidade do imóvel não é um fator determinante para a concessão da imunidade, sendo suficiente que o bem seja utilizado para fins religiosos. O ônus da prova de que o imóvel não está sendo utilizado para fins religiosos recai sobre o poder público. A imunidade também abrange taxas, como a taxa de coleta de lixo, quando o serviço está diretamente ligado à manutenção da atividade religiosa.

#### **4. A Emenda Constitucional Nº 132**

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, representa uma reforma no Sistema Tributário. Visando substituir os tributos atuais, redistribuir as novas receitas, estabelecer a transição para o novo sistema e definir a administração e gestão do modelo reformulado. A emenda trata de questões como a criação de fundos constitucionais, mudanças nos impostos sobre propriedade e contribuições sociais, estabelecimento de novos princípios tributários, prorrogação de benefícios fiscais e estabelecimento de regras para as administrações tributárias (Nunes; Araujo; Oliveira, 2024).

Emenda Constitucional nº 132/2023 é resultado de um trabalho conjunto de diversos parlamentares, como senador Eduardo Braga (MDB-AM), que foi relator da PEC 45/2019 no Senado, que originou a EC 132/2023; o deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB) que foi relator da PEC 45/2019 na Câmara dos Deputados e o deputado Baleia Rossi (MDB-SP) que foi autor da PEC 45/2019.

No que diz respeito ao termo "culto", é importante notar a definição que o conceitua como a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional. Isso demonstra a amplitude e a diversidade das práticas religiosas que estão protegidas por essa imunidade tributária, além de outros imóveis e locais aonde são celebradas essas atividades. Uma "confissão religiosa" é uma entidade que possui uma estrutura organizacional hierárquica, estabelecida com o propósito fundamental de reunir de maneira permanente pessoas que compartilham das mesmas crenças transcendentais, ou seja, que têm a mesma fé em uma determinada divindade.

A mudança na interpretação do Artigo 150, VI, b da Constituição, que passou de "templos de qualquer culto" para "entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes", indica uma ampliação do escopo da imunidade tributária prevista nesse dispositivo. Anteriormente, apenas os templos religiosos em si eram explicitamente mencionados como beneficiários da imunidade tributária. A imunidade tributária para templos religiosos, prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição, limitava-se a "bens" de entidades religiosas de culto católico e protestante. Essa restrição gerava debates e questionamentos sobre a igualdade de tratamento entre as diversas religiões presentes no Brasil. A emenda constitucional de nº 132/2023 eliminou a menção a religiões específicas, estendendo a imunidade tributária a templos de qualquer culto, assim abrangendo todas as entidades religiosas, independentemente de sua crença.

A mudança na interpretação do Artigo 150, VI, b da Constituição, que passou de "templos de qualquer culto" para "entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes", indica uma ampliação do escopo da imunidade tributária prevista nesse dispositivo. Anteriormente, apenas os templos religiosos em si eram explicitamente mencionados como beneficiários da imunidade tributária.

A imunidade tributária para templos religiosos, prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição, limitava-se a "bens" de entidades religiosas de culto católico e protestante. Essa restrição gerava debates e questionamentos sobre a igualdade de tratamento entre as diversas religiões presentes no Brasil. A emenda constitucional de nº 132/2023 eliminou a menção a religiões específicas, estendendo a imunidade tributária a templos de qualquer culto, assim abrangendo todas as entidades religiosas, independentemente de sua crença (Nunes; Araujo; Oliveira, 2024).

A Emenda ao promover uma profunda reforma no sistema tributário brasileiro, desencadeia uma série de implicações que transcendem a esfera estritamente jurídica. A criação de novos fundos constitucionais, a redistribuição de receitas e a alteração nas regras de tributação, embora visem modernizar e simplificar o sistema, exigem uma adaptação significativa por parte dos entes federativos e da sociedade como um todo.

A nova legislação impõe novos desafios à gestão pública, exigindo a criação de mecanismos eficientes para arrecadação, fiscalização e distribuição dos recursos. A redefinição das relações federativas, decorrente da redistribuição de receitas, também demanda um ajuste nas políticas fiscais e na alocação de recursos entre os entes federativos. A complexidade da nova legislação tributária, por sua vez, exige maior qualificação dos servidores públicos e a adoção de novas tecnologias para garantir a sua correta aplicação (Nunes; Araujo; Oliveira, 2024).

No âmbito da sociedade, a reforma tributária pode gerar impactos significativos na carga tributária dos contribuintes, tanto pessoas físicas quanto jurídicas. É fundamental que a nova legislação seja capaz de garantir uma distribuição justa e equitativa da carga tributária, evitando que os ônus recaiam de forma desproporcional sobre determinados segmentos da população. Além disso, a reforma pode impactar a competitividade das empresas, exigindo um cuidadoso acompanhamento dos seus efeitos setoriais.

A implementação da reforma tributária não se dará de forma imediata e sem desafios. A resistência a mudanças, a complexidade da nova legislação e a necessidade de ajustes ao longo do tempo são fatores que devem ser considerados. A participação de todos os atores envolvidos, como governo, empresas, entidades de classe e sociedade civil, é fundamental para garantir o sucesso da reforma e seus benefícios para a sociedade.

## 5. O Abuso Da Imunidade Tributária

A imunidade tributária concedida a templos de qualquer culto está relacionada à instituição em si, agora, é necessário analisar o alcance dessa desoneração em relação ao patrimônio das entidades religiosas. O artigo 150, § 4º, da Constituição Federal define as situações em que a imunidade fiscal é aplicável: 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. Esse dispositivo reforça a ideia de que a imunidade se aplica às entidades religiosas e abrange o patrimônio,

a renda e os serviços vinculados às suas finalidades essenciais. Assim, o patrimônio imobiliário e mobiliário dos templos, suas rendas decorrentes da prática religiosa e os serviços prestados dentro desse contexto estão imunes de impostos (Fachini, Ribeiro, 2020).

Decisões do STF confirmam, como no RE 325.822-2/SP, e RE 578.562/BA, que imóveis alugados por entidades religiosas a terceiros não perdem a imunidade tributária, desde que os recursos sejam revertidos para as finalidades essenciais da entidade. A imunidade também se estende aos dívidos e ofertas, presumindo-se que são destinados às atividades religiosas, cabendo ao ente tributante comprovar qualquer desvio. Além disso, a imunidade abrange tanto o patrimônio diretamente utilizado nas atividades religiosas quanto aqueles de aproveitamento indireto, como imóveis alugados para geração de recursos que apoiem as finalidades da entidade (Capeloni; Brito, 2021).

Nem sempre é fácil definir o que é um templo religioso, especialmente no caso de novas religiões ou de práticas religiosas não convencionais. Também alguns imóveis podem ter uso misto, sendo utilizados tanto para fins religiosos quanto para outras atividades. É há o risco de que algumas entidades se utilizem da imunidade de forma indevida, utilizando imóveis para fins lucrativos.

A imunidade para a residência de líderes religiosos pode não ser automática, já que essas propriedades podem não ser diretamente utilizadas para atividades religiosas. Ela geralmente se aplica apenas a propriedades diretamente relacionadas ao culto e às atividades da instituição, e não necessariamente a propriedades residenciais pessoais de líderes. A residência do Bispo Edir Macedo, líder da Igreja Universal do Reino de Deus, seriam geralmente sujeitas ao pagamento do IPTU em São Paulo, mas especificamente a casa localizada no Templo de Salomão, entre outras residências de líderes religiosos que constroem suas residências nas dependências de seus templos para ficarem imune a certos tipos de tributos.

Existe um grande potencial para abusos, assim existe a necessidade de uma fiscalização mais rigorosa. Ao analisar o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, percebemos um crescimento expressivo das organizações religiosas no país, acompanhado por um aumento significativo de suas receitas. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário lançou em 2013 realizou um estudo denominado Censo das Empresas e Entidades Públicas e Privadas Brasileiras, que apresentou a totalidade das entidades em atividade no Brasil até 30 de setembro de 2012, mostrando um resultado impactante referente a quantidade de entidades religiosas em nosso país.

CLASSIF.	EMPRESA/ENTIDADE	QDE. DE FILIAIS
1	EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS	7.941
2	BANCO DO BRASIL SA	6.201
3	BANCO BRADESCO SA	5.664
4	IGREJA DO EVANGELHO QUADRANGULAR	5.558
5	IGREJA UNIVERSAL DO REINO DE DEUS	4.654
6	ITAU UNIBANCO S.A.	3.961
7	CAIXA ECONOMICA FEDERAL	2.583
8	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	2.387
9	IGREJA INTERNACIONAL DA GRACA DE DEUS	1.521
10	ASSOCIACAO BRASILEIRA D' A IGREJA DE JESUS CRISTO DOS SANTOS DOS ULTIMOS DIAS	1.417
11	SODEXO DO BRASIL COMERCIAL LTDA	1.395
12	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL	1.246
13	PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANONIMA	1.159
14	ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA	1.155
15	PROVAR NEGOCIOS DE VAREJO LTDA.	1.107

Figura 1. Fonte: IBPT - CENSO DAS EMPRESAS BRASILEIRAS 2012

Segundo o censo, dentre as 15 primeiras empresas, as entidades religiosas aparecem 4 vezes, sendo a primeira delas na 4ª posição. Essa realidade levanta questionamentos sobre a utilização adequada do benefício fiscal, uma vez que as igrejas estão se tornando grandes empreendimentos, muitas

vezes com receitas superiores a grandes empresas. A preocupação central reside na possibilidade de que parte dessas entidades esteja utilizando a imunidade tributária para fins alheios aos seus objetivos religiosos, como a prática de lavagem de dinheiro, a ocultação de patrimônio e a sonegação fiscal.

A falta de fiscalização efetiva nesse sentido pode estar permitindo que esses abusos ocorram, distorcendo o propósito da imunidade tributária e gerando uma concorrência desleal com outras empresas. É importante ressaltar que a imunidade é um direito constitucionalmente garantido, visando proteger a liberdade religiosa e garantir a autonomia das entidades religiosas. No entanto, essa garantia não pode ser utilizada como um escudo para práticas ilegais ou para desviar recursos que deveriam ser destinados às atividades religiosas e beneficentes (Costa, 2021).

A imunidade tributária está prevista no artigo 5º do Código Tributário do Recife:

Art. 5º Ao Município é vedado:

V – Instituir impostos sobre:

b) os templos de qualquer culto;

§ 3º-A A vedação do inciso V, alínea b, incide sobre templos de qualquer culto ainda que as entidades sejam apenas locatárias do bem imóvel.

§ 5º O reconhecimento da imunidade de que trata a alínea “c” do inciso V deste artigo é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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

II – Aplicar integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 6º Na inobservância do disposto nos parágrafos 4º e 5º deste artigo pelas entidades referidas no inciso V, alínea “c”, a autoridade competente poderá suspender os efeitos do reconhecimento da imunidade.

§ 7º O reconhecimento da imunidade, nos casos em que não for concedida de ofício, será requerido mediante processo administrativo específico.

§ 8º O pedido de reconhecimento de imunidade tramitará preferencialmente por meio eletrônico, observado o procedimento, prazos e recursos previstos em regulamento.

§ 9º A imunidade concedida por meio de requerimento administrativo poderá retroagir à data em que a entidade fazia jus ao benefício.

Para ter direito a essa imunidade, a entidade religiosa deve cumprir determinados requisitos, como não distribuir lucros, aplicar integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e manter uma contabilidade regular. O reconhecimento da imunidade pode ocorrer de duas formas: de ofício, pela administração tributária, ou mediante requerimento da entidade religiosa. No caso de requerimento, a entidade deve apresentar a documentação necessária para comprovar o cumprimento dos requisitos legais.

Ao longo dos anos, a legislação municipal tem passado por diversas alterações, buscando aprimorar a regulamentação do benefício e garantir a sua aplicação justa e equitativa. Essas alterações visam, por um lado, fortalecer a proteção da liberdade religiosa e, por outro lado, evitar abusos e garantir a transparência nas atividades das entidades religiosas. A evolução da legislação municipal demonstra a preocupação em adaptar a norma às novas realidades e garantir a efetividade da proteção constitucional. A inclusão de novos requisitos e a definição de procedimentos mais claros para o reconhecimento e manutenção da imunidade são exemplos dessa evolução.

A prefeitura deve analisar detalhadamente toda a documentação apresentada pelas entidades religiosas para comprovar o cumprimento dos requisitos legais para a concessão da imunidade, como estatuto social, alvará de funcionamento, contrato social, comprovantes de renda e outros documentos pertinentes. A fiscalização deve verificar se o imóvel para o qual é solicitada a imunidade é utilizado exclusivamente ou predominantemente para fins religiosos, ou seja, se está sendo utilizado para o culto, para atividades religiosas ou para fins assistenciais e beneficentes ligados à entidade religiosa (Costa, 2021).

Uma solução seria a prefeitura realizar inspeções no local para verificar se a atividade exercida no imóvel corresponde àquela declarada na documentação apresentada pela entidade religiosa. A fiscalização não deve se limitar à análise inicial da documentação, mas deve ser contínua, com o objetivo de verificar se a entidade religiosa mantém o cumprimento dos requisitos para a manutenção da imunidade. Caso seja constatada qualquer irregularidade, a prefeitura pode aplicar as sanções previstas em lei, como a cassação do benefício, a cobrança dos tributos devidos e a aplicação de multas.

Essa fiscalização pode ocorrer de forma complexa e pode apresentar diversas interpretações, o que dificulta a aplicação da lei. Em alguns casos, pode ser difícil comprovar de forma objetiva se um imóvel está sendo utilizado exclusivamente para fins religiosos, especialmente quando a entidade religiosa desenvolve atividades diversas.

O §9º apresenta um texto interessante que pode gerar discussão sobre a retroatividade da imunidade para templos de qualquer culto. A legislação municipal, nesse caso, diverge da regra geral estabelecida no Código Tributário Nacional, que, em princípio, impede a retroatividade de normas que beneficiam o contribuinte. A imunidade concedida mediante requerimento administrativo poderá retroagir à data em que a entidade fazia jus ao benefício. Isso significa que, mesmo que a entidade religiosa tenha pago impostos indevidamente no passado, ela poderá solicitar a restituição desses valores, desde que comprove que tinha direito à imunidade desde aquela época.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 106, estabelece que a lei tributária não retroagirá para prejudicar o contribuinte nem para obrigar a fazer ou a pagar mais do que a lei anterior determinava. Essa norma geral visa garantir a segurança jurídica e evitar surpresas para os contribuintes. A possibilidade de retroatividade da imunidade prevista no Código de Recife, portanto, parece entrar em conflito com o princípio da irretroatividade benéfica estabelecido no Código Nacional.

A discussão sobre a imunidade tributária de templos religiosos envolve diversos atores, como o Poder Judiciário, o Poder Legislativo, a administração tributária, as entidades religiosas e a sociedade civil. É fundamental que esses atores estabeleçam um diálogo construtivo para encontrar soluções que conciliem os interesses em jogo. A participação de todos os interessados na construção de um marco legal mais preciso e eficaz é essencial para garantir a efetividade da imunidade tributária e a proteção da liberdade religiosa.

## 6. Considerações Finais

O panorama e preocupante sobre o uso da imunidade tributária por entidades religiosas no Brasil. A falta de controle e a possibilidade de abusos exigem uma discussão aprofundada sobre o tema, buscando encontrar um equilíbrio entre a proteção da liberdade religiosa e a garantia de que os recursos públicos sejam utilizados de forma adequada.

A imunidade tributária para templos de qualquer culto é um pilar fundamental para a garantia da liberdade religiosa no Brasil. Ao deixar entidades religiosas imunes do pagamento de impostos sobre seus bens, rendas e serviços relacionados às atividades religiosas, a Constituição Federal reconhece a importância dessas instituições para a sociedade e promove a coexistência pacífica entre Estado e religião. No entanto, é fundamental que a imunidade tributária seja exercida de forma responsável e transparente, evitando abusos e garantindo que os recursos sejam utilizados para fins exclusivamente religiosos.

Embora seja um direito fundamental, exige um delicado equilíbrio entre a proteção da liberdade religiosa e a necessidade de garantir a justiça tributária. A jurisprudência tem se esforçado para definir os contornos desse benefício fiscal, mas ainda há desafios a serem superados.

A complexidade da matéria, a diversidade das manifestações religiosas e a constante evolução do cenário socioeconômico exigem uma análise cuidadosa e atualizada da legislação e da jurisprudência. É fundamental que o legislador e o judiciário continuem a buscar soluções que garantam a efetiva proteção da liberdade religiosa, sem comprometer a arrecadação tributária e a equidade no tratamento dos contribuintes.

A solução não é a extinção da imunidade tributária, mas sim a necessidade de uma fiscalização mais rigorosa e a definição de critérios mais claros para a concessão desse benefício. As entidades religiosas devem prestar contas de seus gastos e garantir que os recursos arrecadados sejam utilizados para fins compatíveis com seus objetivos estatutários.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça de Pernambuco tem consolidado a ideia de que a imunidade tributária para templos religiosos deve ser interpretada de forma ampla, garantindo às instituições religiosas o direito de exercer suas atividades sem a incidência de tributos sobre seus bens e serviços, desde que comprovada a destinação religiosa dos mesmos.

O Tribunal de Justiça de Pernambuco tem reconhecido que a imunidade tributária possui natureza mista, abrangendo tanto o aspecto material quanto o imaterial das atividades religiosas. Essa compreensão tem sido aplicada a diversas situações, como a imunidade de cemitérios, considerados

extensões das entidades religiosas, e a imunidade de imóveis desocupados, desde que pertençam a entidades religiosas e tenham potencial para serem utilizados para fins culturais.

A jurisprudência pernambucana também tem se mostrado favorável à extensão da imunidade tributária a taxas, como a taxa de coleta de lixo, quando o serviço está diretamente ligado à manutenção da atividade religiosa. Além disso, o ônus da prova de que um imóvel não está sendo utilizado para fins religiosos tem sido atribuído ao poder público.

O §9º do artigo 5º do Código Tributário de Recife, ao permitir a retroatividade da imunidade tributária, apresenta um ponto de divergência com o Código Tributário Nacional. Essa questão envolve complexas discussões jurídicas e pode gerar diversos impactos. É fundamental que a análise seja feita de forma individualizada, considerando as especificidades de cada caso.

Diante desse cenário, é necessário um diálogo constante entre o Estado e as entidades religiosas, com o objetivo de estabelecer mecanismos de colaboração e de controle mútuo, garantindo a transparência e a eficiência na gestão dos recursos públicos. Além disso, é fundamental que a legislação seja constantemente atualizada para acompanhar as novas realidades do mundo contemporâneo e garantir que a imunidade tributária continue a cumprir seu papel de proteger a liberdade religiosa e promover o bem-estar social.

## Referências

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, **censo das Empresas e Entidades públicas e privadas Brasileiras.**, 2012. Disponível em < <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/372/CENSODASEMPRESASEENTIDADESOUTUBRO2012V9FINAL.pdf> >. Acesso em: 22 de set 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 325.822-2**. Rel. Min. Ilmar Galvão, São Paulo, 18 de dezembro de 2002. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false> >. Acesso em: 22 de set 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 578.562/BA**. Rel. Min. Eros Roberto Grau. Supremo Tribunal Federal. j. 21.05.2009. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2596133> >. Acesso em: 10 set 2024.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Agravo de Instrumento nº **0008937-82.2021.8.17.9000**, da 4ª Câmara de Direito Público de Recife. Acórdão. Relator: Jose André Machado Barbosa Pinto. 04/11/2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Reexame Necessário nº **0012633-50.2016.8.17.2001**, da 4ª Câmara de Direito Público de Recife. Acórdão. Relator: Desembargador Josué Antônio Fonseca de Sena. 22/06/2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Agravo de Instrumento nº **0014919-82.2018.8.17.9000**, da 4ª Câmara de Direito Público de Recife. Decisão Terminativa. Relator: Desembargador Josué Antônio Fonseca de Sena. 18/12/2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Apelação Cível nº **0016868-68.2022.8.17.2480**, da 2ª Turma da Câmara Regional de Caruaru. Acórdão. Relatora: Desembargadora Valéria Bezerra Pereira Wanderley. 13/07/2024.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Agravo de Instrumento nº **0045278-05.2024.8.17.9000**, da 1ª Câmara de Direito Público de Recife. Acórdão. Relator: Desembargador Erik de Sousa Dantas Simões. 09/10/2024.

CAPARROZ, R; LENZA, P. **Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, p. 20-173. 2023.

CAPELONI, P. V. L; BRITO, V.C. **A Imunidade a Templos de Qualquer Culto: uma Análise Crítica da Jurisprudência dos Tribunais Superiores**. Revista Direito Tributário Atual. nº 49. Ano 39. p. 310-344. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2021.

COSTA, T. B. **Breve Crítica aos Fundamentos para a Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. Revista Direito Tributário Atual nº 49. Ano 39. p. 373-392. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre. 2021.

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

LENZA, P. **Direito Constitucional Esquematizado**. 26ª ed. São Paulo, Editora: SaraivaJur p. 2002-2021. 2022.

NUNES, F.S; ARAUJO, J.E.C; OLIVEIRA, M. A. M. **Síntese do conteúdo da emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (Reforma Tributária)**. Brasília, Consultores Legislativos da Área III, nota técnica fevereiro, 2024.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 13<sup>a</sup> ed. São Paulo, Editora: SaraivaJur, p. 182-214. 2021.

RICARDO, A. **Direito Tributário**. 17<sup>a</sup> ed. Salvador: Editora Juspodivm, p. 606-611. 2023.