A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Uma Investigação Constitucional sobre a Liberdade Religiosa, a Liberdade de Consciência e os Limites do Poder de Tributar

AFONSO CELSO DE OLIVEIRA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Uma Investigação Constitucional sobre a Liberdade Religiosa, a Liberdade de Consciência e os Limites do Poder de Tributar

LEX EDITORA

PORTO ALEGRE – RS, 2026

Copyright © 2026 by LEX Editora S/A

Todos os direitos reservados. É expressamente proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio ou processo, sem prévia autorização do autor. (Lei 9.610, de 19.02.98 – DOU 20.02.98)

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

Editora responsável: Marlene Imhoff

LEX Editora S/A

Rua Dezoito de Novembro, 423 - Conj. 203

CEP: 90240-040

Porto Alegre/RS

Serviço de Atendimento: (51) 3191-3033

www.lex.com.br

Revisão: Letícia Lima

Capa: Fernanda Napolitano

O48i Oliveira, Afonso Celso de

A imunidade tributária religiosa: uma investigação constitucional sobre a liberdade religiosa, a liberdade de consciência e os limites do poder de tributar / Afonso Celso de Oliveira. – Porto Alegre: LEX, 2026.

15,5x22,5 cm. ;196 p.
ISBN 978-85-7721-343-6

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Direito constitucional. 4. Imunidade tributária. 5. Liberdade religiosa. 6. Direitos fundamentais. I. Título.

CDU 342.7:347.73

Catalogação na publicação: Leandro Augusto dos Santos Lima – CRB 10/1273

“Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.”
Mateus 22:21

“Minha consciência está cativa à Palavra de Deus.”
Martinho Lutero, Dieta de Worms, 1521

“A liberdade religiosa é a primeira das liberdades.”
Rui Barbosa

DEDICATÓRIA

Primeiramente, e acima de tudo, ao Deus Triuno.

Ao *Deus Pai*, Criador dos céus e da terra, sustentador de todas as coisas, Pai das luzes, de quem procede toda boa dádiva e todo dom perfeito. Em sua soberania governa a história, dirige os passos dos seus filhos e concede sabedoria aos que a buscam. A Ele tributo minha mais profunda gratidão, pois toda boa obra encontra sua origem, seu propósito e seu fim em sua graça.

Ao *Deus Filho*, Jesus Cristo, Redentor de todo aquele que crê, Cabeça da Igreja e fundamento de toda verdadeira liberdade. Supremo Pastor, Senhor dos senhores e Rei dos reis.

O perfeito e incomparável Advogado, o Justo e Justificador, em quem se encontram escondidos todos os tesouros da sabedoria e do conhecimento.

A Ele, que me alcançou por sua graça, me chamou para servi-Lo e sustentou cada etapa desta caminhada, sejam tributadas toda honra, toda glória e todo louvor.

Ao *Deus Espírito Santo*, a doce e bendita terceira Pessoa da Santíssima Trindade, Consolador, Mestre da Igreja e Aquele que ilumina a mente, fortalece o coração e conduz os filhos de Deus em toda a verdade. É Ele quem intercede por nós com gemidos inexprimíveis e preserva a Igreja de Cristo ao longo dos séculos.

À minha amada esposa, *Tatiane Moreira de Oliveira*, companheira fiel de jornada há mais de trinta e dois anos. Que o Senhor continue nos concedendo graça para caminharmos juntos até o fim da jornada. Ao contemplar o caminho percorrido, reconheço que nenhuma conquista acadêmica, profissional, ministerial ou pessoal teria sido possível sem a graça de Deus, manifestada de forma tão evidente por meio de sua presença constante ao meu lado. Você tem sido meu alicerce nos momentos de incerteza, minha incentivadora nas horas de cansaço, minha intercessora silenciosa nas batalhas que poucos enxergaram e minha parceira leal em todos os desafios da vida.

Aos *meus pais*, por seu exemplo de honestidade, trabalho, perseverança e amor à família. Obrigado pelos valores transmitidos, pelo incentivo

aos estudos e pelo testemunho de vida que ajudou a moldar meu caráter. O homem que hoje sou deve muito aos ensinamentos recebidos dentro de casa.

Ao Professor Dr. *Bernardo Motta Moreira*, por sua generosidade acadêmica, pelos valiosos ensinamentos em Direito Tributário e pela honra de prefaciar esta obra sob essa perspectiva.

Ao Professor Dr. *Thiago Rafael Vieira*, cuja reconhecida contribuição ao Direito Religioso brasileiro enriqueceu profundamente este trabalho por meio de suas observações críticas e pela generosidade de prefaciá-lo sob a perspectiva do Direito Religioso e da liberdade religiosa.

Ao colega e amigo, Reverendo Dr. *Warton Hertz* pela cooperação em ler os manuscritos e fazer apontamentos preciosos para melhoria da obra, e por sua gentil participação na composição do posfácio.

Por fim, dedico esta obra à minha família, à *Igreja de Cristo* e a todos aqueles que, nas mais diversas vocações, dedicam suas vidas à defesa da liberdade religiosa, da justiça e da verdade: advogados, magistrados, membros do Ministério Público, professores, pesquisadores, líderes religiosos e todos os que compreendem que a liberdade de consciência constitui um dos mais preciosos patrimônios do Estado Democrático de Direito.

Belo Horizonte, ano 2026 do nascimento de Jesus Cristo.

"Só Deus é Senhor da consciência".
Confissão de Fé de Westminster, Capítulo XX.
Soli Deo Gloria.

PALAVRAS DO AUTOR

Toda pesquisa jurídica verdadeiramente relevante nasce de uma inquietação. Algumas respondem perguntas já conhecidas; outras surgem porque determinadas perguntas insistem em permanecer sem resposta. Este livro nasceu dessa segunda espécie de inquietação.

Na caminhada de minha trajetória, inicialmente na Teologia e no ministério pastoral e, posteriormente, no estudo e no exercício da advocacia, deparei-me repetidas vezes com situações em que a liberdade religiosa deixava de ser uma categoria abstrata do Direito Constitucional para revelar-se concretamente na vida das pessoas. Em diferentes contextos, percebi que as questões relacionadas à imunidade tributária das organizações religiosas raramente se limitavam à interpretação de normas fiscais. Em sua essência, envolviam algo muito mais profundo: os limites do poder estatal diante da liberdade humana.

Foi essa percepção que despertou meu interesse pelo tema e conduziu a pesquisa acadêmica que deu origem a esta obra. À época, o objetivo era investigar os fundamentos constitucionais da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e sua relação com a laicidade estatal, a liberdade religiosa e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Com o passar do tempo, entretanto, a continuidade dos estudos, a atuação profissional, a experiência pastoral e as transformações do próprio constitucionalismo brasileiro ampliaram significativamente o horizonte daquela investigação inicial.

A promulgação da Emenda Constitucional nº 116, de 2022, o amadurecimento da jurisprudência constitucional e o desenvolvimento do Direito Religioso como campo autônomo de investigação científica demonstraram que o debate havia adquirido novas dimensões. Tornou-se cada vez mais evidente que a imunidade tributária religiosa não poderia ser compreendida apenas sob a perspectiva do Direito Tributário. Sua adequada interpretação pressupunha diálogo com o Direito Constitucional, a Filosofia Política, a História, os Direitos Humanos, a Teoria Geral dos Direitos Fundamentais e, naturalmente, com o próprio Direito Religioso.

Foi durante esse percurso que compreendi que a pergunta central desta pesquisa jamais foi propriamente tributária.

A questão fundamental nunca consistiu em saber apenas quais bens, rendas ou serviços estariam abrangidos pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *b*, da Constituição da República. A verdadeira questão era compreender por que o constituinte decidiu salvaguardar essas manifestações patrimoniais e qual valor constitucional justificaria essa opção.

A resposta amadureceu lentamente no decorrer dos anos e acabou se tornando a tese central deste livro: a imunidade tributária religiosa não tutela o patrimônio como um fim em si mesmo. Tutela, por meio dele, a liberdade religiosa e, em seu núcleo mais profundo, a liberdade de consciência. O patrimônio constitucionalmente tutelado representa instrumento necessário para assegurar a autonomia das organizações religiosas e permitir que homens e mulheres exerçam livremente suas convicções, professem sua fé, mudem de religião, rejeitem qualquer crença ou simplesmente vivam de acordo com os ditames de sua própria consciência, sem constrangimentos indevidos do poder estatal.

Essa compreensão modificou profundamente o rumo da pesquisa. O que inicialmente se apresentava como um estudo sobre imunidade tributária revelou-se, ao final, uma investigação sobre os fundamentos constitucionais da liberdade humana. No decurso dessas páginas, o leitor perceberá que a discussão acerca da tributação religiosa conduz, naturalmente, a temas como a limitação do poder estatal, a autonomia das comunidades religiosas, a dignidade da pessoa humana, o pluralismo democrático e a proteção da consciência individual.

Embora escrito com o rigor exigido pela pesquisa acadêmica, procurei construir um texto acessível, capaz de dialogar não apenas com estudiosos do Direito, mas também com magistrados, membros do Ministério Público, advogados, legisladores, professores, líderes religiosos, estudantes e todos aqueles que reconhecem na liberdade religiosa um patrimônio comum de uma sociedade verdadeiramente democrática. A defesa da liberdade de consciência não interessa exclusivamente às organizações religiosas. Ela defende igualmente aqueles que professam qualquer religião, os que mudam de fé, os que não professam religião alguma e todos os que compreendem que existem dimensões da existência humana que não pertencem ao Estado.

Como advogado, tenho testemunhado inúmeras situações em que a liberdade religiosa se apresenta concretamente diante dos tribunais. Como pastor, experimento diariamente a importância da autonomia das comunidades de

fé para o cumprimento de sua missão espiritual. Essas duas vocações, embora distintas, jamais caminharam em direções opostas. Na verdade, enriqueceram-se mutuamente e fortaleceram em mim a convicção de que a Constituição da República tutela a liberdade religiosa não para favorecer instituições confessionais, mas para preservar um dos espaços mais preciosos da dignidade humana: a consciência livre.

Nenhum livro encerra definitivamente um debate, sobretudo quando trata de temas tão sensíveis ao constitucionalismo contemporâneo. Espero, contudo, que esta obra possa contribuir para o aperfeiçoamento da reflexão jurídica sobre a imunidade tributária religiosa e, principalmente, para reafirmar a compreensão de que a limitação do poder estatal constitui condição indispensável para a preservação das liberdades fundamentais.

Se, ao concluir esta leitura, o leitor perceber que a imunidade tributária religiosa diz respeito muito menos ao patrimônio das organizações religiosas do que à proteção da liberdade humana, então considerarei plenamente alcançado o propósito que inspirou esta obra.

Belo Horizonte, Minas Gerais.

Afonso Celso de Oliveira

SUMÁRIO

PREFÁCIO – SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO RELIGIOSO 19
PREFÁCIO – SOB A PERSPECTIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO 27
INTRODUÇÃO 31

CAPÍTULO 1
AS ORIGENS HISTÓRICAS DA LIBERDADE RELIGIOSA E DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DOS TEMPLOS 35
1.1 Introdução 36
1.2 Religião, poder e tributação nas civilizações antigas 37
1.3 Os templos religiosos no mundo antigo 38
1.4 O judaísmo e a proteção das instituições religiosas 38
1.5 O cristianismo primitivo e as perseguições romanas 40
1.6 O Édito de Milão e a mudança de paradigma 41
1.7 Igreja e Estado na Idade Média 41
1.8 A Reforma Protestante e as raízes do constitucionalismo moderno 42
1.8.1 Calvino e a distinção entre governo espiritual e governo civil 42
1.8.2 A influência reformada no constitucionalismo 43
1.9 O desenvolvimento da liberdade religiosa na modernidade 44
1.10 Conclusão 45

CAPÍTULO 2
DA CRUZ À CONSTITUIÇÃO 47
2.1 Introdução 47
2.2 O Brasil colonial e o regime do padroado 48
2.3 A Constituição Imperial de 1824 e a religião oficial do império 49
2.4 O Decreto nº 119-A de 1890 e a separação entre Igreja e Estado 50
2.5 A formação do modelo brasileiro de laicidade colaborativa 51
2.6 A Constituição de 1891 e a consolidação do Estado laico brasileiro 52
2.7 A evolução da liberdade religiosa nas constituições brasileiras 53
2.8 Laicidade não significa hostilidade à religião 54
2.8.1 Liberdade religiosa e liberdade de consciência 54
2.9 O surgimento da imunidade tributária religiosa no constitucionalismo brasileiro 55
2.10 Conclusão 56

CAPÍTULO 3
O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES 57
3.1 Introdução 57
3.2 O poder de tributar como manifestação da soberania estatal 58
3.3 As limitações constitucionais ao poder de tributar 59
3.4 A natureza jurídica das imunidades tributárias 60
3.5 Imunidade, isenção e não incidência 60
3.6 O fundamento democrático das imunidades 61
3.7 Imunidades tributárias e direitos fundamentais 62
3.8 A interpretação das imunidades tributárias 62
3.9 Conclusão 63

CAPÍTULO 4
AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO CONSTITUCIONALISMO BRASILEIRO 65
4.1 Introdução 66
4.2 O surgimento das imunidades no constitucionalismo brasileiro 66
4.3 A Constituição de 1988 e a ampliação do sistema de garantias 67
4.4 As espécies de imunidades tributárias 68
4.4.1 Imunidade recíproca 68
4.4.2 Imunidade dos templos de qualquer culto 68
4.4.3 Imunidade dos partidos políticos 69
4.4.4 Imunidade dos livros, jornais e periódicos 69
4.5 Imunidades tributárias como garantias institucionais 69
4.5.1 O templo como realidade constitucional e não meramente física 71
4.6 As imunidades e a teoria dos direitos fundamentais 71
4.7 As imunidades tributárias como cláusulas pétreas 72
4.8 A interpretação constitucional das imunidades 72
4.9 Conclusão 73

CAPÍTULO 5
NATUREZA JURÍDICA E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA 75
5.1 Introdução 76
5.2 A previsão constitucional da imunidade religiosa 77

5.3 O fundamento constitucional da imunidade religiosa 78
5.4 A imunidade religiosa e o Estado laico 80
5.5 A interpretação da expressão “templos de qualquer culto” 82
5.5.1 O templo como realidade constitucional 83
5.6 Conclusão 84

CAPÍTULO 6
O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TEMPLO 87
6.1 Introdução 87
6.2 A teoria do templo-edificação 88
6.3 Limitações da teoria do templo-edificação 90
6.4 A teoria do templo-atividade 92
6.5 Limitações da teoria do templo-atividade 94
6.6 A teoria do templo-entidade 95
6.7 O § 4º do artigo 150 da Constituição da República 97
6.8 A finalidade essencial como critério constitucional 99
6.9 Conclusão 100

CAPÍTULO 7
A CONSTRUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL 101
7.1 Introdução 101
7.2 A primeira fase: a interpretação restritiva da imunidade 102
7.3 O processo de superação da concepção patrimonial 103
7.4 O RE 325.822/SP e a consolidação da interpretação constitucional ampliativa 104
7.5 Patrimônio, renda e serviços 106
7.6 A imunidade tributária dos imóveis alugados, cedidos e utilizados por organizações religiosas 107
7.7 A proteção da autonomia das organizações religiosas 109
7.8 A jurisprudência do STF e a teoria do templo-entidade 109
7.9 A preparação para a Emenda Constitucional nº 116/2022 110
7.10 Conclusão 112

CAPÍTULO 8
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, FINALIDADES ESSENCIAIS E PATRIMÔNIO RELIGIOSO 113
8.1 Introdução 114
8.2 O significado constitucional de “finalidades essenciais” 114
8.3 Patrimônio relacionado às finalidades essenciais 115
8.4 Imóveis alugados, cedidos e utilizados pelas organizações religiosas 116
8.5 A renda como instrumento de sustentação da liberdade religiosa 118
8.6 Serviços relacionados à missão religiosa 119
8.7 Os limites da imunidade 119
8.8 A função instrumental da imunidade religiosa 120
8.9 A consolidação da teoria do templo-entidade 120
8.10 Conclusão 121

CAPÍTULO 9
A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 116/2022 123
9.1 Introdução 123
9.2 O texto da EC nº 116/2022 124
9.3 O contexto jurídico anterior à Emenda 125
9.4 A segurança jurídica como fundamento da reforma constitucional 125
9.5 A EC 116/2022 criou nova imunidade? 126
9.6 A relação entre a EC nº 116/2022 e a jurisprudência do STF 127
9.7 O alcance da constitucionalização promovida pela EC nº 116/2022 127
9.8 A EC 116/2022 e a liberdade religiosa 128
9.9 A natureza declaratória da reforma constitucional 129
9.10 Conclusão 130

CAPÍTULO 10
CRÍTICAS À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA E SUA REFUTAÇÃO CONSTITUCIONAL 131
10.1 Introdução 131
10.2 A alegação de privilégio fiscal 132
10.3 A alegação de violação da laicidade 133
10.4 A alegação de renúncia indevida de receita pública 134
10.5 A alegação de violação da isonomia tributária 134
10.6 A crítica relacionada às grandes organizações religiosas 135

10.7 A contrapartida social das organizações religiosas 135
10.8 As organizações religiosas como corpos intermediários da sociedade civil 137
10.9 Desvios de finalidade e utilização abusiva da imunidade 138
10.10 A liberdade religiosa como direito fundamental preferencial 139
10.11 A compatibilidade da imunidade com o Estado Democrático de Direito 140
10.12 Conclusão 140

CAPÍTULO 11
A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA NO DIREITO COMPARADO 143
11.1 Introdução 144
11.2 Estados Unidos da América 144
11.3 Alemanha 145
11.4 França 146
11.5 Portugal 147
11.6 Espanha 148
11.7 América Latina 148
11.8 A experiência internacional e a liberdade religiosa 150
11.9 A tradição constitucional brasileira no contexto internacional 151
11.10 Conclusão 152

CAPÍTULO 12
LIBERDADE RELIGIOSA, ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS DESAFIOS DO SÉCULO XXI 153
12.1 Introdução 153
12.2 A liberdade religiosa como direito humano fundamental 154
12.3 O pluralismo religioso como valor constitucional 155
12.4 Secularização e religião na esfera pública 156
12.5 A intolerância religiosa como desafio contemporâneo 157
12.6 Liberdade religiosa e liberdade de não crer 158
12.7 As organizações religiosas como corpos intermediários da democracia 160
12.8 A contrapartida social das organizações religiosas 161
12.9 O direito religioso como campo autônomo do conhecimento jurídico .. 162
12.10 A liberdade religiosa como pilar do Estado Democrático de Direito ... 163
12.11 Conclusão 164

CAPÍTULO 13
A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA COMO GARANTIA DA LIBERDADE DE CONSCIÊNCIA 165
13.1 Introdução 166
13.2 A evolução histórica da proteção da consciência 166
13.3 A consciência humana como limite ao poder estatal 168
13.4 A liberdade religiosa como a rainha das liberdades 169
13.5 A liberdade de crença também garante o direito de não crer 170
13.6 Liberdade religiosa, capital social e promoção da dignidade humana . 171
13.7 A imunidade tributária como garantia institucional da liberdade religiosa 173
13.8 A Emenda Constitucional nº 116/2022 como corolário da evolução constitucional 174
13.9 Conclusão 175

CONCLUSÃO GERAL
A liberdade de consciência como fundamento constitucional da imunidade tributária religiosa 177

REFERÊNCIAS
I – Direito constitucional, direitos fundamentais e teoria da Constituição 179
II – Direito tributário, limitações constitucionais ao poder de tributar e imunidades 179
III – Direito religioso, liberdade religiosa e relações entre Estado e religião .. 180
IV – História da igreja, reforma protestante e teologia 180
V – Filosofia política, constitucionalismo e teoria da liberdade 181
VI – Liberdade de consciência, direitos humanos e democracia constitucional 182
VII – História, sociologia, cultura e organizações religiosas 182
VIII – Fontes históricas clássicas do constitucionalismo e da liberdade 183
IX – Documentos normativos e internacionais 183
X – Jurisprudência 184

NOTA METODOLÓGICA 185
POSFÁCIO 187