

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

Imunidade Tributária do IPTU das Entidades Religiosas do Brasil

Property Tax Exemption for Religious Entities in Brazil

Marcos Antonio Silva Dias

Resumo

O artigo discorrerá sobre as normas de estrutura do IPTU construídas a partir da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional e sobre a regra-matriz de incidência do tributo. Para tanto, abordar-se-á o processo de positivação das normas jurídicas sob a ótica do Constructivismo Lógico-Semântico, método que adota também como pressupostos filosóficos a teoria da comunicação e a filosofia da linguagem. A partir desta linha teórica será construída a norma de incompetência do mencionado imposto municipal em face das entidades religiosas e analisadas as normas gerais e abstratas e individuais e concretas construídas pelo STF quanto a este tema imunidade do IPTU, para concluir que a Emenda Constitucional nº 132/2023, quanto a este tema, é fruto de forte influência da jurisprudência.

Palavras-Chave: Normas de estrutura. Regra-matriz. IPTU. Entidades religiosas. Constructivismo Lógico-Semântico.

Abstract

This article will discuss the structural norms of the IPTU (Property Tax) built upon the 1988 Federal Constitution and the National Tax Code, as well as the tax's incidence matrix rule. To this end, it will address the process of positivizing legal norms from the perspective of Logical-Semantic Constructivism, a method that also adopts communication theory and the philosophy of language as philosophical presuppositions. Based on this theoretical framework, the norm of incompetence of the aforementioned municipal tax in relation to religious entities will be constructed, and the general and abstract, as well as the individual and concrete norms constructed by the STF (Supreme Federal Court) regarding this issue of IPTU immunity will be analyzed, concluding that Constitutional Amendment No. 132/2023, concerning this matter, is the result of strong jurisprudential influence.

Keywords: Structural norms. Matrix rules. Property tax. Religious entities. Logical-semantic constructivism.

1. Introdução

A imunidade do IPTU¹ em relação aos imóveis de entidades religiosas é um tema pouco explorado pela Ciência do Direito, a despeito de possuir enorme relevância que justifique a sua análise², inclusive por força da alteração do texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

E a compreensão da questão acima abordada será feita através do estudo das normas jurídicas. Assim, o Constructivismo Lógico-Semântico, método que possui perspectiva própria sobre o direito e nascido no século XX, surge, pois, como instrumento que permite esta compreensão.

Com efeito, o objeto de estudo deste artigo é justamente verificar se a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, relativamente ao IPTU, alcança a pessoa ou o bem imóvel. Para tanto, se analisará a matéria antes e depois da Emenda Constitucional nº 132/2023.

Como objetivo, este artigo analisará normas de estrutura³ e precedentes do STF⁴ de acordo

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

com as premissas do Constructivismo Lógico-Semântico para, a partir daí, ser possível enfrentar o problema proposto pelo artigo: a Emenda Constitucional nº 132/2023 modificou, ou não, norma em particular?

Para o desenvolvimento do artigo, o primeiro capítulo se dedicará à construção da RMIT do IPTU através das normas construídas a partir do texto constitucional e de norma geral de direito tributário. O segundo capítulo adentrará na norma de incompetência do tributo em foco. Já o terceiro abordará normas gerais e abstratas até então construídas pelo STF quanto à matéria deste artigo.

Este artigo, enfim, representa, conforme poderá ser observado ao longo de seu percurso, um estudo, à luz do Constructivismo Lógico-Semântico, da norma de incompetência do IPTU relativamente aos imóveis de entidades religiosas. E tal estudo percorrerá o texto constitucional antes e depois da Emenda Constitucional nº 132/2023 e precedentes do STF.

2. A regra-matriz de incidência do IPTU

Conforme ponderado na introdução deste artigo, este primeiro capítulo é dedicado à demonstração da RMIT⁵ do IPTU, regra essa, em uma definição geral, que se constitui em um instrumento através do qual pode ser organizado “o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado”⁶.

Neste sentido, é importante ser identificada, inicialmente, a norma de estrutura com a qual será possível construir⁷ essa RMIT do IPTU (norma geral e abstrata). Assim, com o processo de positivação de normas será permitido, neste artigo, identificar os contornos estabelecidos pela norma (ou pelas normas) que permitirão a criação da norma geral e abstrata em comento (RMIT).

2.1. Normas de estrutura

Com efeito, três são as normas de estrutura construídas e que deverão ser observadas no processo de positivação em questão: as duas primeiras construídas da Constituição Federal de 1988⁸ e a terceira do Código Tributário Nacional (CTN)⁹.

A primeira norma construída a partir da Constituição Federal de 1988 é a que atribui competência¹⁰ aos Municípios para instituir o IPTU. Esta norma de competência é construída do texto constitucional, especificamente do artigo 156, inciso I¹¹, através do qual o constituinte originário atribuiu aos Municípios, no particular, a competência tributária para instituir este imposto.

Já a segunda norma contida na Constituição Federal de 1988 diz respeito à outorga de competência para dispor sobre normas gerais de direito tributário, através das quais se pode tecer “a

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

estrutura das outras regras, pelo direito positivadas”¹². Aliás, sobre essa função das normais gerais de direito tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO faz a seguinte ponderação:

... preocupado em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar, com sua natureza ontológico-formal, a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, consequentemente, invasões de competência (art. 146, I, da Carta Magna).¹³

No particular, a Constituição Federal de 1988 atribuiu à lei complementar a competência para dispor sobre normas gerais de direito tributário e, dentre elas, normas sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos discriminados pelo texto constitucional. Isto é o que pode ser observado no artigo 146, inciso III, alínea ‘a’¹⁴, da Constituição Federal de 1988.

Assim, duas são, aqui, as normas construídas da Constituição Federal de 1988: a primeira quanto à outorga de competência aos Municípios para instituírem imposto sobre propriedade territorial urbana e a segunda em relação a outorga de competência à lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário, em especial sobre os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminado pela Constituição Federal de 1988, dentre eles o IPTU.

A lei complementar a ser observada no particular, dentro de uma relação de subordinação, é justamente o CTN, que, em seus artigos 32 a 34¹⁵, traz regras sobre fatos geradores, base de cálculo e contribuintes do IPTU.

Três, no particular, são as normas a serem observadas no processo de positivação: duas construídas da Constituição Federal de 1988 e a terceira do CTN.

2.2. Hipótese normativa da RMIT

A construção da RMIT de um tributo passa pela análise de seus respectivos critérios. Como espécie de norma jurídica, ou seja, juízo hipotético condicional, a regra-matriz prevê um mínimo irredutível da manifestação do deônito¹⁶ da seguinte forma: Hipótese normativa (critérios material, espacial e temporal) e Consequente normativo (critérios pessoal e quantitativo).

O critério material representa um comportamento humano, ou seja, a realização de uma ação pelo homem. É a hipótese de uma conduta dentro de uma permissão, ou seja, a possível realização de verbo acompanhado sempre de um complemento. Assim, este critério material na RMIT do IPTU, nos termos do artigo 32 do CTN, consiste em: (i) ter uma propriedade de imóvel; (ii) ter o domínio útil de imóvel; e (iii) ter a posse de bem imóvel por natureza ou por acesso física. Este critério material será logo à frente novamente abordado.

O evento descrito na hipótese da regra-matriz hipoteticamente ocorrerá (se concretizado) em algum lugar e em um determinado tempo: o aspecto espacial e o aspecto temporal determinam local e tempo de ocorrência de fato jurídico hipoteticamente descrito. Com efeito, os §§ 1º e 2º, ambos do

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

artigo 32 do CTN, delimitam os imóveis existentes em zona urbana como aqueles sobre os quais pode recair o IPTU, ficando, todavia, a cargo de legislação municipal definir quando o fato descrito na hipótese tributária hipoteticamente deverá ser observado (as legislações municipais, de forma absoluta, definem o “ano civil” como critério temporal).

A hipótese da RMIT do IPTU é assim construída: [(i) ser proprietário; (ii) ter o domínio útil; ou (iii) ter a posse por natureza ou por acessão física] de [imóvel localizado em zona urbana] e em [determinado ano].

2.3. Consequente normativo da RMIT

A RMIT não traz apenas uma hipótese, mas também prevê um consequente normativo condicionado à eventual materialização do fato (em verdade, condicionado a uma linguagem competente para que o fato jurídico possa ser constituído). É assim que o consequente normativo traz dois critérios relacionados à hipótese normativa: o critério pessoal - estabelecido como uma relação jurídica-tributária entre dois sujeitos, um deles detentor de um direito subjetivo e o outro do dever jurídico de pagar o tributo - e o aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Parte do critério quantitativo está disposta em norma geral: a base de cálculo (a alíquota será estabelecida por cada legislação municipal, observando-se a faculdade contida no artigo 182, § 4º¹⁷, da Constituição Federal de 1988). No particular, o artigo 33 CTN prevê o valor venal do imóvel como base de cálculo.

Em relação ao critério pessoal contido no consequente da RMIT do IPTU, ele (assim como o critério quantitativo) deve ter relação com o fato descrito pela hipótese. Assim sendo, sem nem mesmo “ler” a lei complementar estrutural é possível detectar a existência de dois sujeitos na relação jurídico-tributária em foco: o sujeito ativo titular do “direito subjetivo à prestação pecuniária”¹⁸, no caso o Município, e o sujeito passivo possuidor do “dever jurídico de cumprir a prestação decorrente dessa relação jurídica”¹⁹, quem poderá realizar o(s) verbo(s) descrito(s) na hipótese.

E por que anteriormente foi ponderado que o critério material seria novamente abordado? Justamente porque merece ser observado o fato de que a norma de competência, que permitiu aos Municípios instituírem o IPTU, elegeu a propriedade como elemento, motivo pelo qual os eventos hipotéticos relacionados às hipotéticas condutas “ter o domínio útil” e “ter a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física” reclamam a condição de propriedade. Vale dizer, mesmo na condição de dominador ou possuidor, o sujeito passivo dessa relação jurídico-tributária deverá estar utilizando o imóvel como se proprietário fosse (*animus domini*), sob pena de “fato jurídico” constituído através de linguagem competente, e que não contemple tal característica, não puder ser considerado constitutivo de obrigação tributária de IPTU. Prova disso? O locatário de imóvel urbano não é sujeito

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025
passivo da relação jurídica²⁰.

O consequente da RMIT do IPTU é, assim, construído nos seguintes termos: [(i) proprietário de imóvel urbano; (ii) dominador útil de imóvel urbano; ou (iii) possuidor de bem imóvel urbano por natureza ou por acessão física] e [valor venal do imóvel x²¹ alíquota estabelecida pelo Município].

2.4. A regra-matriz de incidência do IPTU

Construído o juízo hipotético condicional, de acordo com o processo de positivação e as normas de estrutura construídas da Constituição Federal de 1988 e no CTN, alcança-se a RMIT do IPTU: **Hipótese normativa** [detendo propriedade, domínio útil ou posse por natureza ou por acessão física de bem imóvel localizado em zona urbana em determinado ano civil] dever-ser **Consequente normativo** [constituída relação jurídico-tributária entre o Município e o proprietário, dominador útil ou possuidor por natureza ou por acessão física desse imóvel, possui aquele o direito subjetivo de receber crédito tributário de IPTU e esses o dever jurídico de pagar o imposto de acordo com uma determinada alíquota incidente sobre o valor venal do imóvel].

3. A imunidade do IPTU

Uma vez construída a RMIT do IPTU (norma geral e abstrata), este capítulo abordará a imunidade desse imposto quanto às entidades religiosas e, assim, poder-se-á, após, adentrar no objetivo desse artigo, qual seja, verificar se a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, relativamente ao IPTU, alcança a pessoa ou o bem.

3.1. Norma de estrutura como uma sobrenorma

De uma maneira geral, diversos doutrinadores e a jurisprudência vêm definindo a imunidade como limitação constitucional de competência, limitação ao poder de tributar e providência que impede a incidência tributária. Todas estas definições, como aponta PAULO DE BARROS CARVALHO, não encontram congruência lógica²².

A imunidade não é apenas uma norma de estrutura. A norma que dispõe sobre imunidade é norma de ordem superior e que também dispõe sobre a criação de outras normas. Justamente por isso que PAULO DE BARROS CARVALHO aponta que tal norma de estrutura consiste em uma sobrenorma:

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante.²³

Como apontado no capítulo anterior, o constituinte originário atribuiu competência tributária para que pessoas jurídicas de direito público interno instituam determinados tributos. Para além, também fixou a incompetência destas mesmas pessoas para instituírem tributos em determinadas situações. A imunidade é, enfim, uma sobrenorma de incompetência e que sequer permite a construção de uma norma geral e abstrata de incidência de um tributo.

Adverte PAULO DE BARROS CARVALHO, todavia, que o tema imunidade merece melhor estudo, evitando, com isso, determinadas colocações, a exemplo da econômica que em muito se encaixa à matéria tratada pelo presente artigo:

Alimento a convicção de que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político.²⁴

Neste sentido, no próximo capítulo poderá ser observado como o STF vem dispondoo, até então, sobre a imunidade de IPTU de entidades religiosas.

3.2. A imunidade do IPTU: templos de qualquer culto

Anteriormente à Emenda Constitucional nº 132²⁵, de 20 de dezembro de 2023, a Constituição Federal de 1988 previu a incompetência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituírem impostos sobre templos de qualquer culto, ou seja, sobre as edificações onde ocorram rituais, *por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam*²⁶. Esta regra estava prevista, de forma expressa, no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, do texto constitucional²⁷.

No particular, os Municípios, por força desta norma, estavam proibidos de instituir IPTU sobre templos de qualquer culto. Era, assim, uma proibição forte contida na Constituição Federal de 1988.

Dito isto, é certo que não havia nem como ser construída uma regra-matriz, justamente porque não existia a mínima possibilidade de existirem critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo diante da incompetência para a instituição do próprio tributo sobre templos de qualquer culto. Não existia possibilidade, na medida em que a regra de estrutura proibiu o Município de instituir o imposto.

E sobre a razão do Constituinte ter adotado esta regra de incompetência, PAULO DE BARROS CARVALHO a revela na *reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa*²⁸ previsto no artigo 5º, incisos VI a VIII, da Constituição²⁹.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA ainda pondera:

É bem verdade que a Constituição brasileira determinou a separação entre Estado e a Igreja. Não proibiu, porém, que, em um clima de cooperação, conjuguem esforços, tendo em vista o superior interesse público e a concretização dos objetivos

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

fundamentais da nossa República, plasmados no art. 3º, da Constituição Federal.³⁰

Em similar sentido, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO destaca:

Embora a República Federativa do Brasil seja um Estado laico (CF/1988, art. 19, I), vale dizer, não impõe a seu povo uma religião oficial, respeita e não discrimina quem crer e quem não crer, e estabelece a separação entre o Estado e as Igrejas, sem prejuízo de colaborações mútuas, no entanto, sendo, também, um Estado Democrático de Direito (CF, art. 1º, *caput*) e sendo incontestável que a quase totalidade do povo brasileiro crer em Deus e adota os ensinamentos das religiões, o inofensível é que os valores religiosos, dentre eles o amor a Deus e aos semelhantes, a solidariedade, a liberdade, a família, o direito à vida e ao nascituro desde a concepção, a valorização e autonomia da mulher, o direito à informação, ao trabalho, à privacidade, à propriedade, etc., devem poder ser propostos as autoridades políticas estatais e devem poder ser levados em consideração na elaboração legislativa e na interpretação e aplicação do Direito pelo Judiciário.³¹

Do texto positivo em destaque, então, diante do direito constitucional à liberdade religiosa, era possível construir, em princípio³², o seguinte juízo hipotético condicional da norma de incompetência: sendo templo de qualquer culto, deve ser a proibição dos Municípios instituírem IPTU sobre esses (templos).

3.3. A imunidade do IPTU: entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e benéficas

Com a Emenda Constitucional nº 132/2023, a regra de incompetência prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 passou a não simplesmente apontar para os templos de qualquer culto, mas também para as próprias entidades religiosas e suas organizações assistenciais e benéficas. Não se pode negar, pois, que essa alteração do texto constitucional é um claro indicativo de que essa imunidade alcança a pessoa e não apenas o imóvel. Mais do que isto:

... parece correto afirmar que a imunidade não se limita ao prédio no qual se instale o culto, mas abrange todos os aspectos da religião, tudo aquilo que for indispensável à sua liturgia, de modo que as condutas religiosas – quaisquer que sejam elas – não podem ser colhidas pelo legislador como possível de tributação, estão fora de seus domínios competenciais.³³

A imunidade se aplica, portanto, como observa ROBSON MAIA LINS, às condutas religiosas e não apenas à edificação do templo. *Os objetos não são imunes per se, precisam estar atrelados a uma entidade religiosa*³⁴.

Com efeito, antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 132, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA já ponderava que essa regra de incompetência deveria ser amplamente interpretada alcançando a própria entidade mantenedora.

E nem se diga que, no texto constitucional, está escrito “templos” (edifício onde se pratica o culto religioso) – e, portanto, o que foge disso é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade ora em destaque. Tal entendimento não se sustenta, em face da interpretação sistemática dos preceitos dispositivos e do próprio *préambulo* da Carta Suprema, que consagram a ideia de imunidade tributária da religião (conceito espiritual) e, não, apenas, do imóvel (conceito

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

material) onde ela é praticada. Logo, é preciso desonrar de impostos, não apenas o prédio onde o culto se desenvolve, mas tudo o que está relacionado às atividades religiosas.³⁵

Aliás, o § 4º do artigo 150 parece já reforçar esse entendimento segundo o qual a regra de incompetência não alcança apenas o imóvel, mas a própria pessoa (se o imóvel tiver relação com as *finalidades essenciais das entidades nas mencionadas*³⁶). Embora o § 4º faça uma delimitação do alcance, tudo o que estiver de algum modo relacionado à divulgação da fé - a exemplo da *prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis*³⁷ - deverá estar inserido nesta imunidade³⁸.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, neste sentido, veio deixar o texto constitucional mais claro, uma vez que, agora, a Constituição federal prevê, de forma expressa, a imunidade sobre as próprias entidades religiosas, ou seja, dirigindo-se também à pessoa.

Com a reforma tributária estabelecia pela EC nº 132/2023, o espectro das imunidades das instituições religiosas em relação à Constituição anterior (CF/88), foi ampliado, para melhor interpretação do dispositivo constitucional...³⁹

Portanto, mesmo nos termos da anterior redação artigo 150, inciso VI, alínea “b”, já era possível, sim, construir o seguinte juízo hipotético condicional da norma de incompetência em questão: sendo instituição religiosa deve ser a proibição dos Municípios instituírem IPTU sobre imóveis de tal instituição, desde que esses bens tenham, de alguma forma, relação com as finalidades da entidade. E a Emenda Constitucional nº 132/2023, como apontado, reforça esse entendimento com uma melhor redação atribuída ao texto constitucional.

4. Precedentes firmados pelo STF

O primeiro capítulo deste artigo dedicou-se à construção da RMIT do IPTU através das normas de estrutura construídas a partir do texto constitucional e do CTN. Por sua vez, o segundo capítulo adentrou na norma de incompetência do tributo em foco.

Este terceiro capítulo abordará normas gerais e abstratas (como também normas individuais e concretas) até então construídas pelo STF quanto à matéria trazido por este artigo, ou seja, se a imunidade tributária aqui discutida alcança a pessoa ou o imóvel.

4.1. Imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos

Antes de adentrar propriamente na imunidade das entidades religiosas, faz-se importante transcrever a Súmula nº 724 decorrente do processo de produção de normas jurídicas realizado pelo Plenário do STF:

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Denota-se da Súmula acima transcrita que o STF, quanto à imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, construiu a seguinte norma geral e abstrata: sendo entidade sindical, de educação ou de assistência social deve ser a proibição dos Municípios instituírem IPTU sobre respectivos bens imóveis, mesmo que esses imóveis estejam locados a terceiros, desde que *o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades*.

Cerca de dois anos após, o STF ratificou o entendimento da Súmula nº 724 com a aprovação da Súmula Vinculante nº 52⁴⁰:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Em ambos enunciados se observa que o STF firmou o entendimento no sentido de que a imunidade está vinculada às pessoas e à atividade essencial desenvolvida pela entidade, o que mais uma vez reforça a tese segundo a qual a imunidade aqui discutida, sobretudo em razão do quanto previsto no § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, está relacionada à pessoa e não ao imóvel em si.

Confira-se, neste sentido, a seguinte passagem extraída do voto condutor do Ministro Dias Toffoli quando do julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 760.876⁴¹:

O Tribunal de origem não divergiu da orientação desta Corte no sentido de que a regra imunizante contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal afasta a incidência do IPTU sobre os imóveis de propriedade das instituições de assistência social sem fins lucrativos, mesmo que alugados a terceiros, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas suas atividades essenciais (Súmula nº 724/STF).

A passagem acima transcrita revela como o STF, como fundamento de validade da norma construída a partir do citado § 4º, vincula a imunidade às finalidades essenciais desenvolvidas pela entidade e não simplesmente ao imóvel em si.

E quanto a esta vinculação, cabe destacar, mais uma vez, manifestação de ROBSON MAIA LINS⁴² no sentido de que a imunidade, relativamente à matéria debatida, não está relacionada apenas à edificação.

Portanto: [partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, que possuam imóvel localizado em zona urbana em determinado ano civil] há a [proibição dos Municípios instituírem IPTU sobre referidos imóveis, mesmo que esses bens estejam locados a terceiros, desde que *o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades*].

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

4.2. Entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e benéficas

O entendimento quanto à imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, também vem sendo adotado pelo STF para validade da imunidade quanto às entidades religiosas, mesmo antes da edição da Emenda Constitucional nº 132/2023.

É verdade que o entendimento, agora em relação às entidades religiosas, vem sendo adotado com a construção de normas individuais e concretas, não havendo, ainda, norma geral e abstrata sobre a matéria.

Julgamento recente e que merece destaque, aliás, diz respeito ao Recurso Extraordinário com Agravo nº 1212963⁴³. No voto condutor para o enunciado, o Ministro reafirmou o entendimento do STF quanto a vinculação da imunidade à destinação do bem (ou respectivas receitas) às finalidades essenciais da entidade:

Ao analisar os autos, pude constatar que o acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência da Corte, que foi firmada no sentido de que a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b” e “c”, da Constituição Federal abrange o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às suas finalidades essenciais, conforme muito bem destacado pelo Ministro GILMAR MENDES, quando da reafirmação de jurisprudência no julgamento da repercussão geral reconhecida no RE 767.332, que assim dispôs:

Outros tantos enunciados lançados pelo STF, em similar sentido, permitiram a construção de normas individuais e concretas que seguem as normas gerais e abstratas construídas a partir da Súmula nº 724 e Súmula Vinculante nº 52. E estas normas gerais e abstratas construídas a partir destes dois Precedentes encontram fundamento de validade na norma de estrutura construída a partir do artigo 150, § 4º, da Constituição Federal de 1988, possibilitando, assim, concluir que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, do texto constitucional alcança a pessoa e a destinação do bem (ou respectivas receitas), independentemente do imóvel estar sendo utilizado como templo religioso.

5. Conclusão

Através do percurso realizado por este artigo, pôde ser observado que o STF, analisando casos que envolvem discussão sobre a imunidade de imóveis de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, vem produzindo enunciados e construindo normas jurídicas tendo por fundamento de validade regra de incompetência.

E essas normas jurídicas construídas a partir de enunciados lançados pelo STF também

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025

permitiram a construção de normas individuais e concretas quanto à imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, podendo-se concluir, como demonstrado, que a imunidade alcança a pessoa e não apenas o bem em si, ou seja: a imunidade prevista na alínea “b” alcança a pessoa, independentemente do imóvel estar sendo utilizado como templo religioso.

Assim, em relação ao problema proposto pelo artigo, ou seja, se a Emenda Constitucional nº 132/2023 modificou, ou não, regra de imunidade, pode ser apresentada a seguinte conclusão: a interpretação das regras previstas no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, e do respectivo § 4º, antes da referida Emenda Constitucional, envolve valores e princípios, como o direito à liberdade religiosa e a dignidade da pessoa humana e, com este fundamento, o STF já vinha adotando o entendimento no sentido de que esta imunidade atinge pessoas e não apenas o imóvel em si.

Por conseguinte, também pode ser concluído que, em que pese não ser fonte do direito, a jurisprudência do STF influenciou fortemente o legislador a melhorar a redação do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988. E foi isso o que justamente ocorreu com a alteração do texto promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Portanto, a Emenda Constitucional nº 132/2023 ratificou a interpretação do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 que vinha sendo dada pelo STF.

Referências

BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 25 ago.2025.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 ago.2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/> Acesso em: 25 ago.2025.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. Substituição tributária no ICMS: construção de sentido e aplicação. São Paulo: Noeses. 2020

CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas. 2ª ed. São Paulo: Noeses. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8 ed. São Paulo: Noeses,

Ano V, v.2 2025 | submissão: 26/12/2025 | aceito: 28/12/2025 | publicação: 30/12/2025
2021.

_____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 11^a ed. São Paulo: Noeses. 2021.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Lançamento tributário: revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3 ed. São Paulo: Noeses. 2020.

LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. CARVALHO, Paulo de Barros. BERTELLI, Luiz Gonzaga. Imunidade tributária e as organizações religiosas. 1. ed. São Paulo: Noeses: 2024.