

A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E SUA INTERPRETAÇÃO NOS MUNICÍPIOS

Wladimyr Mattos Albano

1. Introdução

A imunidade é uma forma de intributabilidade absoluta que garante as liberdades de exercício aos direitos fundamentais, limitando o Estado Fiscal e garantindo valores considerados como direitos inerentes ao ser humano. Entre eles a *inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias* (C. Federal de 1988, artigo 5º, inciso VI). Ou seja, o fundamento da imunidade para os “templos de qualquer culto” é a *liberdade de religião*.

Faz-se mister distinguir *imunidade* de *isenção*, confusão que se faz desde outrora, como relata PONTES DE MIRANDA¹: “Há, às vezes, na lei, erro de terminologia; falar-se de isenção quando, em verdade, é de imunidade que se trata. Se a lei chama imunidade ao que imunidade é, o *bis in idem* é perfeito. Tal coincidência entre as duas regras jurídicas não pode ocorrer”.

TORRES² faz explanação em que constrói, inclusive, um quadro sinóptico das distinções, entre outras:

Imunidade: natureza de limitação do poder fiscal, incompetência absoluta do poder de tributar, tem como fundamento a liberdade, como fonte a Constituição, sua eficácia é declaratória, é irrevogável e atinge a obrigação principal e acessória. Acrescentamos que a *imunidade* é deôntico vedacional, ou seja, uma *vedação*.

1. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. tomo II. São Paulo: RT, 1970, p. 408.

2. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 84-85.

Isenção: natureza de autolimitação do poder fiscal, derrogação da incidência, tem como fundamento a justiça, como fonte a Lei ordinária, sua eficácia é constitutiva, é revogável (restaurando a incidência) e atinge somente a obrigação principal. Acrescentamos que a isenção é deontico concedível, ou seja, uma *concessão*.

Necessário se fez esta comparação/diferenciação porque ainda se confunde, e muito, os dois institutos, ora se chamando *imunidade* o que é vera *isenção*, ora, *in totum*, o reverso.

Outro aspecto da imunidade é que ela pode ser *objetiva*, quando alcança os objetos ou as coisas, ou *subjetiva*, quando alcança a proteção da pessoa de seu beneficiário.

Neste diapasão temos que a imunidade que atinge os “templos de qualquer culto” não se refere aos prédios, conforme ensinamento de BALEEIRO³:

“templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, ou o de transmissão *inter vivos*, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

A imunidade é concedida para a entidade religiosa, pessoa jurídica, em virtude da *realização de seu culto*, ou seja, a *subjetividade* deixa clara a interpretação de que, independentemente de o *culto* ser realizado em um prédio de propriedade ou não da entidade religiosa, estando este abrigando a realização do *culto* sob forma material de *templo*, sobre ele não haverá norma tributária aplicável no sentido de cobrança de impostos, e o *culto*, que pode ser realizado em espaços livres, praças, estádios, entre outros, é blindado em sua essência e materialidade, não decorrendo impostos sobre a *estrutura que o abriga*, denominada *templo* (prédio, casa, tenda, lona, etc.), estrutura esta compreendida em *espaço físico e operacional*, incluindo-se seus anexos, não decorrendo impostos sobre os seus rendimentos, investimentos ou aplicações, uma vez que seja provado serem reutilizados em prol

3. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 311.

da continuidade e expansão da atividade religiosa, dentro de seus preceitos fundamentais e suas finalidades essenciais, tais como cultos e liturgias, educação religiosa, culturismo religioso, auxílio e caridade a pessoas carentes, disseminação de campanhas de apoio a causas humanitárias, manutenção de institutos de assistência social e científica, como hospitais, asilos, cemitérios, creches, núcleos de atendimento e apoio psicológico, colégios, universidades, gráficas, entre tantos outros, e não podendo ser confundido ou separado o *culto* do *templo*, posto que ambos são incindíveis, já que uma vez realizado um deles, o outro estará compreendido.

Assim, encontraremos decisões na Suprema Corte (STF) que corroboram nossas afirmações:

Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade Tributária. IPTU. Artigo 150, VI, *b*, CF/88. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, “*b*”. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. (RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 21-5-08, DJE de 12-9-08)

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. (RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 15-12-02, DJ de 14-5-04) **No mesmo sentido:** AI 651.138-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 26-6-07, DJ de 17-8-07.

É necessário que se aja com extrema cautela ao se delimitar a amplitude das prerrogativas da imunidade, sopesando o conceito de *liberdade religiosa* com o de *atividades essenciais*, caso contrário estar-se-á transformando imunidade em *privilégio odioso*. Pois, a realidade

nos mostra alguns casos de entidades religiosas, por intermédio de seus representantes, enviando malas de dinheiro para outros locais, em território nacional ou estrangeiro, sem a respectiva declaração de sua origem ou existência.

PONTES DE MIRANDA⁴ já advertia para o mau uso da interpretação constitucional: “A Constituição de 1967 foi explícita; não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco”.

O governo americano passa por uma situação delicada, pois, ao abrir espaço para as mais diversas culturas religiosas, por conta da exegese da primeira emenda⁵, sofre pressões da população contra certas entidades que, de religiosidade, nada possuem, como é o caso da “Cientologia”⁶ que, entre outras façanhas, comercializa seu material de dogma, ou seja, coloca a “cura” no mercado a preço justo com a promessa das bênçãos.

Logo, templo é o espaço físico genérico em que o culto é realizado.

Ou seja, o *templo* não é somente o prédio *de propriedade* da entidade religiosa, senão *qualquer prédio que ela ocupe ou utilize* para realizar suas atividades desde que essas sejam aquelas consideradas essenciais à sua natureza.

Embora isso pareça claro, não é bem assim que funciona na prática, pois não raro, as entidades religiosas minoritárias e, consequentemente, de menor poder econômico, não possuem renda suficiente para adquirir sua sede, ou templo, como se queira, tendo que recorrer ao aluguel de um imóvel. Pois aí é que está a questão controversa, a entidade religiosa, não sendo proprietária de imóvel, *não deixa de ter um templo* quando este é estruturado em um imóvel alugado para exercer suas atividades essenciais, entre elas o *culto* e as *liturgias*. Não fosse assim, teríamos que dizer que a entidade religiosa que é *proprietária* tem um *templo* e a entidade religiosa que é *locatária* tem uma *sede*.

4. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Idem. Ibidem*, p. 425.

5. **Constituição dos EUA, Emenda I** (Amendment I) – O Congresso não fará lei alguma que tenda a estabelecer uma religião, ou proibir o livre exercício dos cultos; (*Congress shall make no Law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof*)

6. Para maiores detalhes ver: TONON, Rafael. *Nos embalos da cientologia*. SUPERINTERESSANTE. Edição 254, julho de 2008. http://super.abril.com.br/revista/254/materia_revista_285219.shtml?pagina=1. Acessado em 23 de janeiro de 2009.

Por isso é que reafirmamos que o *templo é o local físico onde se realizam as atividades essenciais da entidade religiosa*, entre elas o culto e as liturgias; logo, independentemente de ser de propriedade ou não da entidade, deve ser considerado *imune aos impostos*, conforme determina a letra b, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Na doutrina de TORRES⁷ (1999, p. 241) encontramos a síntese da conclusão tirada acima, em concordância com o que afirmamos:

Templo de qualquer culto é *conceito espiritual*. Não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado. (Grifos no original)

Mas, veremos que nas principais capitais dos estados brasileiros não basta que se interprete corretamente este conceito de *templo de qualquer culto*, é necessária uma positivação do comando que conceda essa *imunidade* por dois caminhos: a) diretamente à entidade religiosa que ocupe o imóvel alugado, ou b) diretamente ao locatário.

Antes, é necessário partir das seguintes premissas:

1. O contrato de locação é um negócio jurídico celebrado entre uma pessoa jurídica, entidade religiosa, e um particular, pessoa física, ou pessoa jurídica, proprietário do imóvel, este *locatário*, aquela *locadora*. Tal contrato se subsume à Lei Federal n. 8.245/1991 (Lei das locações dos imóveis urbanos). Neste tipo de contrato se transfere a posse do imóvel, não a propriedade, e todos os efeitos jurídicos desta relação são obrigacionais, ou por força da lei ou por força do estipulado no contrato conforme a lei permita ou não vede.

2. Assim, está contido na Lei Federal n. 8.245/1991 (Lei das locações dos imóveis urbanos) no seu art. 22, que o *locador* é “*obrigado a*”, entre outras, inciso oito (VIII), *pagar os impostos e taxas*, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que *incidam ou venham a incidir* sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato.

7. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III, p. 236-245.

3. Deste modo, a lei deixou a questão aberta ao consenso, se caso o locador e o locatário não estipularem nada em contrato, quem pagará os impostos e taxas será o *locador*, que não goza de imunidade, caso contrário se estipularem que os impostos e taxas ficam ao encargo do *locatário*, entidade religiosa, restará a esta o pagamento daqueles.

4. Sobre a validade legal da relação contratual frente ao Código Tributário Nacional, “salvo disposição expressa em contrário no contrato”, não pode se opor à Fazenda, como veda o art. 123 do CTN⁸, uma vez que o sujeito passivo⁹ será o *locador*, proprietário, que promove a transferência de alguns direitos da propriedade, quais sejam, o uso e o gozo mediante certa retribuição¹⁰, ou seja, como dito anteriormente, uma transferência de posse¹¹, com direito de uso e gozo no que consiste aos direitos da propriedade, contudo, ele não se tornará compatível com o conceito de *contribuinte* (inciso I, art. 121, CTN, referência 2) ou *responsável* (inciso II, art. 121, CTN, referência 2), p. ex., do IPTU¹², visto que ele não se relaciona com o fato gerador pela “posse de bem imóvel”, porque o CTN, ao atribuir a condição de *contribuinte*¹³ deste imposto, na qualidade de “seu possuidor a qualquer título”, deixou de definir que a posse a que se refere é a que se efetiva com *ânimo de se tornar proprietário*; na jurisprudência é assente este

8. **CTN, Art. 123.** Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

9. **CTN, Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

10. **C. CIVIL/2002, art. 565.** Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

11. **C. CIVIL/2002, art. 1.196.** Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

12. **CTN, art. 32.** O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

13. **CTN, art. 34.** Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

pensamento, exposto de modo inequívoco¹⁴ no REsp n. 661.238/RJ, Relatora a Min. Denise Arruda, *in verbis*:

STJ, REsp 661238, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, j. 06.08.2007, Publicação: 29/08/2007.

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LOCATÁRIO. ILEGITIMIDADE ATIVA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 34 E 123 DO CTN. RECURSO PROVIDO.

1. O locatário não é parte legítima para figurar no pólo ativo de ação visando à impugnação de lançamento referente ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, e de outras taxas, porquanto não se reveste da condição de contribuinte ou de responsável tributário da referida exação.

2. “Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência” (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, Ed. Malheiros, 26ª edição, 2005, p. 208).

3. Recurso especial provido.

5. Desta maneira, de nada adiantará tentar transferir o ônus do imposto por meio de cláusula contratual para o *locatário* e se locupletar do fato de este ser imune, pois tal transferência não se opera para a Fazenda como demonstrado acima; logo, não será na seara contratual que se irá resolver, mas na seara tributária propriamente dita ou judiciária.

14. **Decisões no mesmo sentido: AgRg no REsp 687.603/RJ**, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 26.09.2005; **REsp 656.631/SP**, 1ª T., Min. Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 05.09.2005; **REsp 757.897/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 6.3.2006; **REsp 729.769/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.5.2006; **REsp 818.618/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 2.5.2006; **REsp 721.862/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 18.5.2006; **REsp 776.122/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 19.4.2006; **REsp 703.600/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.6.2005; **REsp 705.097/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 26.9.2005.

6. Conforme definido na Constituição Federal o detentor da competência para instituir o imposto, IPTU, é o *município* (art. 156, I, CF) onde o imóvel se encontra localizado, posto assim, somente este ente poderá ou não decidir as hipóteses de sua incidência ou não incidência e conceder isenção ou remissão, e, sempre, respeitando as limitações impostas pela Constituição Federal, como é o caso das imunidades.

7. Dispondo de tal prerrogativa, o município pode interpretar a imunidade constitucional de modo *restritivo* ou *extensivo* ao aplicá-la na incidência do imposto, o que poderá ser discutido nas vias judiciais, por meio de ação de reconhecimento de imunidade.

Acertadas as premissas, podemos realizar um panorama verificando como é que ocorre a interpretação da *imunidade* pelas regiões brasileiras e suas principais capitais.

2. Legislação municipal das capitais dos estados brasileiros

Região Centro-Oeste: GOIÁS, *Goiânia*; MATO GROSSO, *Cuiabá*; MATO GROSSO DO SUL, *Campo Grande*.

No município de *Goiânia*, capital do Estado de GOIÁS, por meio da Lei n. 5.040, de 20 de novembro de 1975, declara-se a *imunidade* constitucional das entidades religiosas e concede-se *isenção* do IPTU aos imóveis *pertencentes* às lojas e templos *destinados às reuniões maçônicas*:

Art. 7º. Por força de disposições constitucionais, são imunes aos impostos municipais:

II - Os templos de qualquer culto;

§ 4º. A imunidade de bens imóveis dos templos compreende:

a) a igreja, a sinagoga ou o edifício principal onde se celebra a cerimônia pública;

b) o convento, a escola paroquial, a escola dominical, os anexos, por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados para fins econômicos. (*Alínea "b", com redação da Lei n. 6.361, de 26/12/1985*)

(...)

Art. 11. São isentos do imposto:

VIII - Os imóveis pertencentes às lojas e templos destinados às reuniões maçônicas; (*Inciso VIII, com redação da Lei Complementar n. 042, de 26/12/1995*)

No município de *Cuiabá*, capital do Estado de MATO GROSSO, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 43, de 23 de dezembro de 1997, declara a *imunidade* constitucional e concede-se *isenção* do IPTU e da taxa de lixo – essa aos templos de qualquer culto (que já são imunes ao IPTU) –, aos imóveis cedidos em regime de “comodato” às entidades que gozam de imunidade constitucional, entre elas os *templos de qualquer culto*:

Art. 361 - Gozam de Imunidade Constitucional, decorrentes das limitações ao Poder de Tributar, as pessoas físicas ou jurídicas que se incluam entre aquelas determinadas no artigo 150, inciso VI, alíneas “a” a “d” da Constituição Federal de 1988.

§ 1º - A Imunidade Constitucional apenas atinge os impostos, não abrangendo as taxas e as contribuições, que constarão apenas com as isenções previstas neste Código e em leis subsequentes.

§ 2º - O reconhecimento da imunidade deverá ser requerido na forma e prazo estipulado em regulamento, para apreciação quanto ao cumprimento dos requisitos legais.

Art. 362 - São isentos:

II – DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA E DA TAXA DE COLETA DE LIXO. (Redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar 127, de 21-10-2005, publicada na Gazeta Municipal n. 761, de 21-10-2005):

b) os templos de qualquer culto;

c) os imóveis cedidos gratuitamente em sua totalidade para uso exclusivo do objetivo social das entidades imunes pela Constituição Federal, quando em regime de comodato devidamente registrado no Cartório competente, dentro da vigência do mesmo, e mediante verificação “in loco” pelo Órgão Municipal competente.

No município de *Campo Grande*, capital do Estado de MATO GROSSO DO SUL, o Código Tributário Municipal, Lei n. 1.466 de 26 de outubro de 1973, determina a “vedação” da cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto e logo após declara a *imunidade* em relação ao IPTU destes. Note-se que ao explicar o objeto da

imunidade (§ 3º) se referindo a *bens* imóveis, deixou-se claro que deve se tratar de imóveis de *propriedade* da entidade religiosa, uma vez que quem aluga alguma *coisa* não adquire nem dispõe da *coisa*, logo, não possui um *bem*:

Art. 64 – E vedado ao Município cobrar impostos sobre:

II – templos de qualquer culto;

§ 3º – A imunidade tributária de bens imóveis dos templos se restringe àqueles destinados ao exercício do culto.

(...)

Art. 145 – São imunes do imposto predial e territorial urbano:

III – O imóvel onde está construído templo de qualquer culto e demais construções existentes no mesmo imóvel, desde que relacionados com as finalidades essenciais dos referidos templos;

§ 3º – Sempre que uma entidade religiosa, legalmente constituída, construir um templo em seu imóvel, a mesma para gozar da imunidade deverá requerer a mesma até 60 (sessenta) dias após o “habite-se”, fazendo depois a renovação conforme disposto nos parágrafos anteriores.

Região Nordeste: ALAGOAS, *Maceió*; BAHIA, *Salvador*; CEARÁ, *Fortaleza*; MARANHÃO, *São Luís*; PARAÍBA, *João Pessoa*; PERNAMBUCO, *Recife*; PIAUÍ, *Teresina*; RIO GRANDE DO NORTE, *Natal*; SERGIPE, *Aracaju*.

No município de *Aracaju*, capital do Estado de SERGIPE, o Código Tributário, Lei n. 1.547, de 20 de dezembro de 1989, é *peculiar*. Vejamos por quê:

Art. 92. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Município de Aracaju:

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

§ 3º As vedações expressas no inciso VI “b” e “c” compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas relacionadas.

Declarada a *imunidade* constitucional, arremata-se com o seguinte:

Art. 164. São isentos do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

i) o imóvel pertencente a entidade religiosa para prédios de culto ou de escolas que dêem, no todo ou em parte, assistência gratuita;

Concede *isenção* do IPTU aos prédios os quais declarou serem *imunes*, conseguindo ao mesmo tempo confundir *imunidade* (vedação) com *isenção* (concessão) e prédios de culto (*templos*) com templos de qualquer culto (*prédios de culto*).

No município de *Fortaleza*, capital do Estado do CEARÁ, o Código Tributário, Lei n. 4.144 de 27 de dezembro de 1972, faz jus ao seu título, declarando a *imunidade* constitucional e concedendo *isenção* do IPTU aos imóveis que sejam *ocupados* por entidades religiosas para servirem de *templo do culto*, independentemente de estes serem ou não *alugados*:

Art. 32. É vedado ao Município lançar impostos sobre:

II - templos de qualquer culto;

(...)

Art. 35. São isentos do pagamento do imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU): (*art. 7º da Lei Complementar n. 33, de 18.12.2006*).

I - os imóveis que servem exclusivamente de sede a templos religiosos, independentemente da condição de locatário ou proprietário do imóvel;

No município de *João Pessoa*, capital do Estado da PARAÍBA, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 53, de 23 de dezembro de 2008, declara a *imunidade* constitucional e no artigo seguinte faz uma série de exigências, sendo que, pelo menos, um inciso invade a competência da União (artigo 8º, inciso III, “aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”):

Art. 7º Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Município de João Pessoa:

VII - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

§ 5º As vedações expressas no inciso VII, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados exclusivamente com os objetivos institucionais das entidades referidas, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Art. 8º O disposto no artigo 7º, inciso VII, alíneas “b” e “c”, é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – comprovarem a regularidade de sua constituição e cadastro, nos termos da respectiva legislação federal, estadual ou municipal, que regule sua atividade, quando houver;

II – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

III – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; (grifei)

IV – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

V – comprovarem, para o exercício determinado, o cumprimento dos requisitos reciprocamente exigidos pela União e, sendo o caso, Estado da Paraíba, para o gozo do benefício; e

VI – tratando-se de imunidade de ISS, que os serviços abrangidos pelo benefício sejam exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais previstos nos respectivos estatutos e atos constitutivos.

Parágrafo único. A autoridade competente poderá desconsiderar a aplicação do benefício, mediante o lançamento de todo o crédito tributário relativo ao(s) exercício(s) em que constatado que a entidade descumpriu os requisitos legais, sobretudo o § 6º do artigo 7º, ou praticou ilícitos fiscais.

No município de *Maceió*, capital do Estado de ALAGOAS, o Código Tributário, Lei n. 4.486, de 28 de fevereiro de 1996 (com as alterações da Lei n. 5.677 de 11 de janeiro de 2008), não se reporta às *imunidades* constitucionais ou a qualquer tipo de *isenção* em relação às entidades religiosas, assim como não há legislação específica que se reporte.

No município de *Natal*, capital do Estado do RIO GRANDE DO NORTE, o Código Tributário, Lei n. 3.882, de 11 de dezembro de 1989, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 3º - São imunes dos impostos municipais:

II - os templos de qualquer culto;

No município de *Recife*, capital do Estado de PERNAMBUCO, o Código Tributário Municipal, Lei 15.563/1991, acertadamente, declara a *imunidade* constitucional e concede *isenção* do IPTU para os imóveis, sejam eles *alugados* ou cedidos, *utilizados* por entidades religiosas para a prática de seus cultos, ou seja, utilizados como *templos*:

Art. 5º. Ao Município é vedado:

- V – instituir impostos sobre:
- b) os templos de qualquer culto;

Art. 17. São isentos do imposto:

VII – os imóveis *utilizados* como templo religioso de qualquer culto, desde que:

- a) comprovada a atividade religiosa na data do fato gerador;
- b) apresentado contrato de locação, cessão ou comodato ou equivalente;
- c) o responsável declare, sob as penas de lei, que o imóvel será usado, exclusivamente, como templo.

No município de *Salvador*, capital do Estado da BAHIA, o Código Tributário e de Rendas do Município, Lei n. 7.186, de 27 de dezembro de 2006 (alterada pelas Leis n. 7.235/2007 e n. 7.611/2008), não se reporta expressamente às *imunidades* constitucionais, senão para regulá-las quanto à fiscalização municipal e concede *isenção* ao imóvel cedido, *alugado* ou arrendado para instituição religiosa de qualquer culto enquanto nela funcionar um *templo*:

Art. 58. As condições constitucionais e os requisitos estabelecidos em Lei Complementar para gozo do benefício da imunidade serão verificadas pela fiscalização municipal.

(...)

Art. 83. Será concedida isenção do imposto em relação ao imóvel:

VIII – cedido, a título gratuito, pelo prazo mínimo de cinco anos ininterruptos, locado ou arrendado ao Município do Salvador ou a instituição religiosa de qualquer culto, legalmente constituída, e enquanto nele estiver funcionando um templo.

No município de *São Luís*, capital do Estado do MARANHÃO, a Consolidação das Leis Tributárias, Decreto n. 26.957, de 04 de novembro de 2004, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 122. É vedado ao Município:

- VI – cobrar imposto sobre:
- c) templos de qualquer culto;

§ 3º. 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.

No município de *Teresina*, capital do Estado do PIAUÍ, o Código Tributário do Município, Lei Complementar n. 3.606, de 29 de dezembro de 2006, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 6º. É vedado ao Município de Teresina, além de outras garantias asseguradas ao contribuinte:

VI – instituir impostos sobre templos de qualquer culto, no que compreende, somente, o patrimônio e os serviços relacionados com as suas finalidades essenciais;

Região Norte: ACRE, *Rio Branco*; AMAPÁ, *Macapá*; AMAZONAS, *Manaus*; PARÁ, *Belém*; RONDÔNIA, *Porto Velho*; RORAIMA, *Boa Vista*; TOCANTINS, *Palmas*.

No município de *Rio Branco*, capital do Estado do ACRE, o Código Tributário, Lei n. 1.491 de 27 de dezembro de 2002, declara a *imunidade* constitucional e concede-se *isenção* do IPTU e da taxa de lixo aos imóveis cedidos em regime de “comodato” às entidades que gozam de imunidade constitucional, entre elas os templos de qualquer culto:

Art. 4º. São imunes dos impostos municipais:

II - Os templos de qualquer culto;

(...)

Art. 25. São isentos do imposto os imóveis:

I - cedidos gratuitamente em sua totalidade para uso exclusivo do objetivo social das entidades imunes pela Constituição Federal, quando em regime de comodato devidamente comprovado, dentro da vigência do mesmo, e mediante verificação “in loco” pelo Órgão Municipal competente;

No município de *Macapá*, capital do Estado de ALAGOAS, o Código Tributário está em fase de elaboração, de modo que a legislação sobre IPTU é esparsa e sem divulgação, pelo que não temos elementos para se comentar.

No município de *Manaus*, capital do Estado da Amazônia, a *imunidade* constitucional é declarada por lei, Lei n. 956, de 23 de março de 2006:

Art. 1º Ficam imunes de pagamento de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) templos religiosos de qualquer culto, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e seja usado para a prática religiosa.

Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar por meio de contrato de locação ou comodato devidamente registrado ou ainda da justificativa de posse judicial.

E reconhece a *imunidade* do IPTU para as entidades religiosas que ocuparem os imóveis para funcionamento de cultos, sejam eles de sua *propriedade* ou *alugados* de terceiros:

DECRETO N. 9.207, DE 09 DE AGOSTO DE 2007 - REGULAMENTA a Lei n. 956, de 23 de março de 2006, que imuniza de pagamento de IPTU os templos religiosos de qualquer culto:

Art. 1º Este Decreto regulamenta a Lei n. 956, de 23 de março de 2006, que dispõe sobre a imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto.

Art. 2º Ficam imunes ao pagamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU os templos religiosos de qualquer culto, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e seja usado para a prática religiosa.

Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar por meio de contrato de locação ou comodato devidamente registrado ou ainda da justificativa de posse judicial.

No município de *Belém*, capital do Estado do PARÁ, o Código Tributário, Lei Ordinária n. 7056, de dezembro de 1977, declara a imunidade constitucional, mas faz uma restrição não aceita pela interpretação constitucional:

Art. 3º É vedado o lançamento de impostos municipais sobre:

II - os templos de qualquer culto;

§ 2º O disposto no inciso II deste artigo se restringe aos bens imóveis destinados ao exercício do culto.

Por meio da Lei n. 7.933, de 29 de dezembro de 1998, concede-se *isenção* do IPTU para imóveis de *propriedade* de instituições religiosas que não possuam finalidade lucrativa:

Art. 1º Estão isentos do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano:

III - Os imóveis de propriedade:

b) de instituição exclusivamente religiosa, cultural, artística e científica, quando utilizadas em seus próprios serviços, desde que não possuam finalidade lucrativa;

Comete-se aqui o mesmo *erro* de alhures, confunde-se *imunidade* (vedação) com *isenção* (concessão) sem nenhum apelo à técnica legislativa, posto que os imóveis de *propriedade* de instituições religiosas possuem a *imunidade* constitucional, não podendo ser *isentos* de pagamento de impostos.

No município de *Boa Vista*, capital do Estado de RORAIMA, o Código Tributário, Lei Complementar n. 459/1998, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 107. É vedado o lançamento dos impostos instituídos neste Código sobre:

II - templos de qualquer culto.

No município de *Palmas*, capital do estado de TOCANTINS, o Código Tributário, Lei Complementar n. 107, de 30 de setembro de 2005 (com as alterações da Lei Complementar n. 170, de 31 de dezembro de 2008), comete o grave *erro* de confundir, e ter como certo que significa a mesma coisa, a *vedação* imposta pela *imunidade* com a *outorga* ou *concessão* da *isenção*:

Art. 52. São isentos do IPTU, observado o disposto em regulamento:

IV - os imóveis destinados aos templos de qualquer culto; (*Inciso incluído pela Lei Complementar n. 125, de 06 de setembro de 2006 - redação anterior*)

No município de *Porto Velho*, capital do Estado de RONDÔNIA, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 199, de 21 de dezembro de 2004, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas, mas faz restrições não aceitas pela interpretação constitucional:

Art. 5º - Os impostos municipais não incidem sobre:

II – templos de qualquer culto;

§ 3º. As vedações dos incisos II e III compreendem somente o patrimônio, a renda ou os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades neles mencionadas, observando-se:

I – que a imunidade dos bens imóveis dos templos restringe-se àqueles destinados ao exercício do culto;

Além disso, ainda faz confusão entre o imóvel que abriga o *templo de qualquer culto* e os *imóveis de entidades religiosas*.

Região Sudeste: ESPÍRITO SANTO, *Vitória*; MINAS GERAIS, *Belo Horizonte*; RIO DE JANEIRO, *Rio de Janeiro*; SÃO PAULO, *São Paulo*.

No município de *Vitória*, capital do Estado do ESPÍRITO SANTO, a Lei n. 4.476/1997, dispõe sobre o IPTU, declarando a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 5º - São imunes ao lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano, na forma da Lei Orgânica Municipal, art. 121, os imóveis *vinculados* às finalidades essenciais:

II. dos templos de qualquer culto;

No município de *Belo Horizonte*, capital do Estado de MINAS GERAIS, o IPTU é regido por leis, Lei n. 1.310, de 31 de dezembro de 1966, n. 5.641, de 22 de dezembro de 1989, n. 5.839, de 28 de dezembro de 1990, n. 7.633, de 30 de dezembro de 1998, n. 8.147, de 29 de dezembro de 2000, n. 8.291, de 29 de dezembro de 2001, e Lei n. 9.795, de 28 de dezembro de 2009, que não se reportam à *imunidade* constitucional, havendo um decreto, Decreto n. 13.003, de 26 de dezembro de 2007, que regulamenta o IPTU do exercício de 2008, que dispõe sobre a concessão de *isenção* do IPTU para o imóvel de terceiro *ocupado* como *templo de qualquer culto*:

Art. 7º - Ficam isentos do IPTU do exercício de 2008:

VII - imóvel de terceiro efetivamente ocupado como templo de qualquer culto, cuja entidade religiosa tenha obtido o reconhecimento de imunidade pela Gerência de Legislação e Consultoria da Secretaria Municipal Adjunta de Arrecadações, e que comprove a promoção de ações de assistência social, consoante o disposto no art. 4º da Lei n. 8.291/01;

No município do *Rio de Janeiro*, capital do Estado do RIO DE JANEIRO, a Lei Complementar n. 4, de 28 de janeiro de 1991, Lei Orgânica Tributária do Município, declara a *imunidade* constitucional e concede *isenção* do IPTU aos imóveis *ocupados por templos religiosos, centros e tendas espíritas*:

Art. 4º - Não há incidência dos impostos municipais nas hipóteses de imunidade previstas na Constituição da República, observado o disposto em lei complementar.

§ 1º - As entidades alcançadas pela imunidade não ficam excluídas da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte e nem dispensadas da prática de atos assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º - A falta de cumprimento dos requisitos condicionadores da imunidade ou do disposto no § 1º deste artigo implicará a suspensão do benefício.

(...)

Art. 61 - Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: (*Redação dada pela Lei n. 3.256 de 27.07.2001*).

XXII – os imóveis efetivamente ocupados por templos religiosos, centros e tendas espíritas (*Lei n. 1.936 de 30.12.92 - retificação 22.01.93*).

XXVII - as casas paroquiais e/ou construções anexas situadas nos mesmos terrenos dos templos, diretamente relacionadas às atividades religiosas ou à prestação de serviços sociais (*Lei 2.687 de 26.11.98*)

No município de *São Paulo*, capital do estado de SÃO PAULO, o Decreto n. 50.500, de 16 de março de 2009, regulamenta a Consolidação das Legislações Tributárias, declara a *imunidade* constitucional e concede *isenção* do IPTU para imóveis *utilizados como templos de qualquer culto*:

Capítulo I – Imposto Predial

Art. 6.º O imposto não incide: (Art. 6.º da Lei n.º 6.989, de 29/12/66)

I - nas hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal, observado, sendo o caso, o disposto em lei complementar;

(...)

Capítulo IV – Imposto Predial e Territorial Urbano

Art. 19. São isentos do imposto:

V - os imóveis utilizados como templo de qualquer culto, desde que: (Art. 7.º da Lei n. 13.250, de 27/12/01.)

- a) comprovada a atividade religiosa no imóvel na data do fato gerador, conforme regulamento;
- b) apresentado contrato de locação ou instrumento de cessão, comodato ou equivalente.

Região Sul: PARANÁ, *Curitiba*; RIO GRANDE DO SUL, *Porto Alegre*; SANTA CATARINA, *Florianópolis*.

No município de *Curitiba*, capital do Estado do PARANÁ, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 40, de 18 de dezembro de 2001, nada dispõe sobre *imunidade* constitucional ou sobre *isenções* para as entidades religiosas.

No município de *Porto Alegre*, capital do Estado do RIO GRANDE DO SUL, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 7, de 07 de dezembro de 1973, concede *isenção* do IPTU para os imóveis onde seja instalada a “sede” ou a “filial” de *entidade religiosa* ou *maçônica*, independentemente de serem *próprios*, *alugados* ou *cedidos*:

Art. 70 - Ficam isentos do pagamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana as seguintes pessoas físicas e jurídicas:
I – os imóveis, ou parte deles, onde esteja instalada a sede ou a filial de entidade religiosa ou maçônica, sem fins lucrativos, próprios, alugados ou cedidos, para uso freqüente da entidade.

No município de *Florianópolis*, capital do Estado de SANTA CATARINA, a Consolidação das Leis Tributárias, Lei Complementar n. 7/1997, concede *isenção* aos imóveis ocupados por Entidades reconhecidas como de utilidade pública, conceito que resta excluído para as *entidades religiosas* como se depreende do art. 479, I, abaixo:

Art. 225. São isentos do imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

V - O imóvel de propriedade, alugado ou cedido em Comodato gratuito a Entidades Comunitárias, reconhecidas de Utilidade Pública pelo Município de Florianópolis, desde que ocupado pela Entidade ou sublocado, no caso de Comodato Gratuito. (Redação dada pela Lei Complementar n. 21/1998)

(...)

Art. 479. Ficam dispensados do pagamento das taxas adjetas à propriedade, lançadas no carnet de cobrança do IPTU, enquanto mantiverem as condições próprias de cada situação:

I - Os imóveis referidos nos incisos I, III, IV, V, VI, VIII, IX, X e XI do artigo 225 desta Consolidação; (Redação dada pela Lei Complementar n. 21/1998)

II - os templos de qualquer culto religioso, quando destinados exclusivamente ao próprio uso;

Existe um diploma legal de 1952, Lei n. 147/1952, que concede *isenção* de impostos e taxas às entidades religiosas:

LEI N. 147/52

CONCEDE ISENÇÃO DE TRIBUTOS ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS.

Art. 1º - É concedida isenção de impostos e taxas não remuneratórias às Entidades Religiosas, bem assim aos bens ou serviços que forem adquiridos ou instalados pelas mesmas, o desde que mantenham culto religioso e prestem assistência social e recreativa cultural aos seus membros.

Art. 2º - A isenção será concedida mediante requerimento da Entidade interessada, independente de quaisquer outras formalidades.

Art. 3º - A isenção cessará automaticamente seja pelo desvirtuamento das finalidades previstas nesta lei, como pela perda dos direitos civis constitucionais.

Parágrafo Único - Nas hipóteses previstas neste artigo, caberá à Prefeitura o direito de exigir da Entidade beneficiada o que deixou de perceber, na forma da legislação vigente.

3. Conclusão

1. Conforme colocado e exposto pelos diplomas legais dos municípios, ainda se confunde o que é *imunidade* com o que é *isenção* e em alguns casos tem-se por certo que *imunidade* e *isenção* são conceitos idênticos.

2. A *imunidade* relativa aos impostos, de que gozam as entidades religiosas, é de caráter *subjetivo*, ou seja, concedida à *entidade religiosa*; contudo, ainda se mistura confusamente a interpretação, e, como demonstrado, a legislação se reporta à *imunidade objetiva*, fazendo-se incidir-la sobre o *prédio que abriga o templo* ou o *imóvel* que pertence à entidade religiosa.

3. Há casos de grave erro com invasão de competência e de restrição aos comandos constitucionais, frutos de um ordenamento jurídico

lotado de diplomas legais com excessivas normas que se repetem, mas que, no entanto, ora não são cumpridas ou extrapolam os seus limites legislativos, ora se atropelam umas com as outras, se contradizendo.

4. Já foi colocado que a imunidade em relação às entidades religiosas é inerente à *liberdade de religião*, assim, é fato que as entidades religiosas sem poder econômico para adquirir imóvel, ou seja, as minorias, são as que mais necessitam dessa prerrogativa constitucional; por outro lado, é fato que, na prática, elas são as que ficam “de fora” desse contexto, pois ao alugarem um imóvel para constituir seu templo só contam com duas alternativas: ou escolhem um município para se instalar onde a legislação tributária local concede, muitas vezes por *isenção*, o benefício para o IPTU, ou então, lhes resta pagar o imposto do imóvel alugado, seja “embutido” no preço do aluguel ou arcando com a sua responsabilidade; restando a via judicial, que nem sempre será satisfatória, por conta das interpretações restritivas.

5. Quem concede a *imunidade* é a Constituição Federal, logo não faz diferença se o município dispõe ou não dispõe esta prerrogativa em seu texto legal, pois os efeitos serão os mesmos, seja naqueles diplomas em que está explícito, seja naqueles em que se omitiu. O município, embora seja competente para legislar sobre o imposto, não detém competência para suprimir ou alterar a prerrogativa constitucional da *imunidade*, assim como não pode lhe dar tratamento igual ao da *isenção*, posto que são institutos completamente antagônicos.

4. Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. tomo II. São Paulo: RT, 1970.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

