

## **A POSSIBILIDADE DA IMUNIDADE RELIGIOSA NAS RELAÇÕES LOCATÍCIAS**

Irineu de Almeida JÚNIOR<sup>1</sup>  
Renan Hideki ARAKAKI<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho abordou o tema da imunidade, especificamente a imunidade religiosa dos templos de qualquer culto. Diante disso, não há como deixar de considerá-la com um mecanismo apto a assegurar o direito fundamental a liberdade religiosa. Ademais, procurou demonstrar algumas das diferenças existentes entre imunidades e isenções. Discorreu sobre o que seriam os templos de qualquer culto, passando pelas teorias que explicam tal conceito. Além do mais, fez comentários sobre a existência de diversas religiões, de modo que elas variam entre as de maior e menor poder aquisitivo. Nesse contexto, as religiões de menor poder aquisitivo, muitas das vezes não conseguem adquirir imóveis próprios para a celebração de seus cultos e, em virtude disso, acabam locando tais imóveis para esse fim. Com efeito, o embate foi saber se nesses casos também teriam direito a imunidade constitucional. Aludiu se a imunidade abrange tão somente os locais de celebração dos cultos religiosos ou se abarca outras atividades. Por fim, ocupou-se em verificar se no caso imóvel locado, trata-se de uma isenção e, portanto, passível de revogação.

**Palavras-Chave:** imunidade; isenção; direito fundamental; locação;

### **1 INTRODUÇÃO**

O presente trabalho buscou abordar a imunidade religiosa como um direito garantidor do exercício da liberdade religiosa e abrangência da imunidade prevista no texto constitucional.

Abordando em um primeiro momento imunidade religiosa como mecanismo assecuratório para o exercício da liberdade religiosa, passando adiante estabeleceu a distinção entre imunidade e isenção de imposto. Por último, buscou estabelecer o conceito de culto e templo, discutindo a possibilidade ou não de em caso de ser sujeito passivo da relação locatícia da imunidade assegurado na Magna Carta.

---

<sup>1</sup> Discente do 10º termo do curso de Direito do Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo Prudente. Bolsista do Programa de Iniciação Científica PICT/Toledo. Membro do grupo de estudo e pesquisa "Direitos Humana, Cosmopolitismo e Internormatividade". Estagiário do Ministério Público do Estado de São Paulo. E-mail: Irineu.almeida.jr@hotmail.com.

<sup>2</sup> Discente do 10º termo ° ano do curso de Direito do Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo Prudente. Estagiário do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. E-mail: renan\_issan@hotmail.com.

## 2 IMUNIDADE RELIGIOSA COMO MECANISMO ASSECURATÓRIO PARA O EXERCÍCIO DA LIBERDADE RELIGIOSA

Faz por necessário à compressão da laicização do Estado, isto é, a cisão entre este e a igreja, em virtude da qual deixou de adotar uma determinada religião como a oficial.

Tanto é assim, que o artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, responsável por tratar do rol dos direitos e garantias fundamentais, trouxe, em seu inciso VI, a liberdade religiosa, manifestando e assegurando ser “inviolável a 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 a suas liturgias”, observa-se a proteção ao livre exercício de qualquer religião ou crença, bem como suas manifestações sem intervenção estatal.

Nesse contexto, pode-se afirmar que a imunidade de templos de qualquer culto, descritas no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Magna Carta, seria considerada uma forma de assegurar o efetivo exercício da liberdade religiosa, uma vez que impôs limites ao poder de tributar.

Neste sentido Gilmar Ferreira Mende (2015, p. 316-317) doutrina que:

Para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião, o constituinte estabelece a imunidade de impostos sobre templos de qualquer culto, no art. 150, VI, b, do Texto Magno. A imunidade se refere a impostos, e não a contribuições sindicais<sup>189</sup>. Mas a imunidade alcança toda espécie de impostos, inclusive IPTU sobre imóveis de propriedade [de entidade religiosa] que se encontram alugados, já que 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.

Além disso, cabe fazer um paralelo com o princípio da igualdade, pois em razão dessa imunidade permitiria a todas as religiões exercerem igualmente a liberdade de crença, uma vez que existem algumas igrejas que possuem menor patrimônio se comparado a outras. Assim, cobrando impostos das igrejas com menor patrimônio, estaria direta ou indiretamente, limitando as pessoas no exercício de sua liberdade religiosa.

Ademais, como esse dispositivo que trata da imunidade visa assegurar o livre exercício da liberdade religiosa, este um direito fundamental expresso, deve

ser tido também como cláusula pétrea (DUARTE, 2016, s.p), por conta disso, goza da vedação material que impede a Emenda que tenha a finalidade de abolir direito fundamental. Referida vedação descrita no artigo 60, § 4º, inciso IV, da Magna Carta, foi inserida pelo Poder Constituinte Originário.

Ainda que assim não fosse, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF, entendeu a imunidade como cláusula pétrea e, em virtude disso, resta reforçada a impossibilidade de alteração.

Nesse diapasão, a imunidade religiosa não poderá ser revogada enquanto perdurar este texto constitucional, já que faz parte do núcleo essencial e intangível dela.

### **3 A DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO**

Corriqueiramente, os conceitos de imunidade e isenção acabam sendo confundidos e aplicados um no lugar do outro. Em razão disso, há necessidade de se apresentar a diferença entre elas. De acordo Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p.53):

Da perspectiva formal, a distinção entre imunidade e isenção reside na fonte normativa: pressuposto infestável da imunidade é estar descrita na própria Constituição. As isenções, diversamente, são estabelecidas por leis infraconstitucionais, sejam elas complementares ou ordinárias (as primeiras, como regra, criando as chamadas isenções heterônomas e as segundas, instituindo as isenções homônimas).

Uma diferença entre imunidade e isenção é que, a primeira é classificada como cláusula pétrea, não podendo ser revogada, sendo prevista na Constituição Federal, desta forma só pode ser ampliada através de Emenda Constitucional, tendo como fundamento conforme Luciano Amaro (2010, p. 174) “a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes”. Já em relação à segunda, como normalmente é concedida por norma ordinária, demonstra ser passível de revogação.

Ademais, uma das principais diferenças entre os dois institutos, consiste no fato de que a imunidade está ligada a própria competência tributária, porquanto se apresenta como uma limitação ao poder de tributar, isto é, competência negativa. Donde se conclui que na imunidade sequer será instituído o tributo, ou seja, não existirá a relação jurídica tributária.

No tocante a isenção, ela não impõe limites ao poder de tributar, pelo contrário, pois aqui o imposto já teve o fato gerador e, devido a isso, foi instituído o tributo, porém, é concedida uma dispensa ao sujeito que deveria pagar o imposto. Em outras palavras, a relação tributária já existe, mas não ocorrerá o pagamento.

Em suma, vem bem delineada nas palavras de Eduardo Sabbag (2011, p. 281): “Daí se afirmar que, no campo do tributo, a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada”.

#### **4 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

A doutrina sempre encontrou dificuldade ao tentar encontrar um conceito para culto e tempo religioso. De acordo com a doutrina majoritária, entende-se culto como a “manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programático e teologicamente, no texto constitucional” (SABBAG, 2011, p. 323), podendo ser considerado culto desde que não atente contra a dignidade da pessoa humana ou ao próprio Estado democrático de direito, uma vez em que, não respeitando estes preceitos não será considerada a qualidade de imune (CARVALHO, 2011).

Destarte, para melhor compreensão do conceito de templo, surgem três teorias que buscam compreender a abrangência do termo templo religioso, sendo elas: a Teoria Clássica-restritiva; Teoria Clássico-liberal; Teoria Moderna.

A Teoria Clássica- restritiva apregoa que templo é o local destinado ao culto religioso, ou seja, só serão imunes de impostos os locais onde se realizam, de forma direta, o culto religioso, tendo como exemplo, o imóvel e os templos-móveis.

Em contrapartida, a Teoria Clássico-liberal entende que templo religioso é o local destinado ao culto religioso, bem como, de forma indireta, tudo o que possibilita a realização do culto. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado (2009, p. 288) “templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa”. Desta forma, o carro usado pelo padre para realizar serviço pastoral será imune de imposto, de modo que não pagará o IPVA.

Por derradeiro, a Teoria Moderna aduz templo religioso como entidade, nesta acepção Sabbag (2011, p. 325) doutrina entendido com entidade na “acepção

de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas”. Sendo a defendida pelo mesmo em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade.

Em outros dizeres, refere-se à finalidade, como ensina Roque Antonio Carrazza (2010, p. 786):

Ademais, como os templos, em si mesmos considerados, não tem renda nem patrimônio, nem prestam serviços, segue-se, necessariamente, que a imunidade em tela se subjetiva na Igreja – vale dizer, na pessoa jurídica regularmente constituída, que mantém, como finalidade essencial (artigo 150, § 4º, CF), atividades religiosas.

Desta maneira, o legislador buscou limitar a imunidade religiosa compreendendo “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, de acordo com §4º, do art. 150, da Constituição Federal. Nota-se que o legislador aparentemente preferiu por adotar a Teoria Moderna, uma vez que, usa a terminologia entidade, devendo as rendas e os serviços relacionados à sua finalidade essencial, se assim não for não terá imunidade. A título de exemplo, se uma Igreja possui diversos imóveis alugados, mesmo que a renda decorrente da locação seja revertida no interesse de sua atividade, não possuirá imunidade, visto que além do requisito expresso no §4º, do art. 150, da Constituição Federal, é preciso que inexista prejuízo a livre concorrência de acordo com o inciso IV, do art. 170 c/c §4º, art. 173, ambos da Constituição Federal. A contrário senso, se a entidade religiosa possui dois ou três imóveis e os alugueis são revertidos no interesse de sua atividade, não gerando prejuízo a livre concorrência, possuirá imunidade.

Seguindo adiante, surge a grande indagação a respeito da possibilidade da entidade religiosa possuir imunidade quando for locatária, estando previsto no contrato de locação que a locatária ficará responsável pelo pagamento do IPTU. Conforme a Lei nº 8.245/91, que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos, constata-se de acordo com art. 22, inciso VIII, que o locador é obrigado a “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.” Todavia, nas palavras de Newton de Menezes Albuquerque (acessado em 28 de mar. 2017) “a referida previsão, de transferência da

responsabilidade pelo pagamento de tributos não é oponível ao Fisco”, tendo em vista o dispositivo constante no artigo 123, do Código Tributário Nacional, que exala a impossibilidade da modificação do sujeito passivo da relação tributária por ato particular, não podendo ser oponível à Fazenda Pública.

Destarte, os Municípios têm competência tributária para cobrar ou, se for o caso, conceder isenção do pagamento do IPTU. Perceba-se que alguns municípios vêm concedendo referida isenção e, deste modo, criando uma proteção legal reforçando o exercício do direito à liberdade de crença e culto.

Na cidade de São Paulo, o Decreto 50.500/2009, artigo 19, inciso V e suas alíneas preveem que os imóveis utilizados como templo de qualquer culto, desde que comprovada a atividade religiosa no imóvel na data do fato gerador, apresentado o contrato de locação ou instrumento de cessão, comodato ou equivalente, será isento do pagamento do IPTU. Seguindo neste mesmo sentido, encontra-se vários outros municípios que concedem a isenção de IPTU, dentre os quais, podem ser citados o de Belo Horizonte, Rio de Janeiro, Porto Alegre e dentre outros municípios.

Observa-se conforme Albuquerque (acessado em 28 de mar. 2017) que:

Omissão de previsão expressa de extensibilidade da imunidade tributária aos imóveis locados a entidades religiosas, por meio da concessão de isenção, o que, de fato, é absolutamente desnecessário.

Doutrina neste sentido, pois segundo sua visão, entende-se que o dispositivo constitucional que concedeu imunidade aos templos religiosos de qualquer culto, engloba a imunidade a entidade no caso dela ser locatária, tornando desnecessárias as referidas legislações dos municípios acerca deste tema, concedendo isenção.

## **5 CONCLUSÃO**

Desta maneira conclui-se tratar a imunidade religiosa como uma cláusula pétrea que não pode ser revogada, constituindo um mecanismo para o exercício da liberdade de religião assegurado na Constituição Federal com *status* de direito fundamental.

Constatou ao estudo da imunidade e isenção a sua intrincada divisão, sendo a imunidade como verificado irrevogável e isenção, por sua vez, pode ser revogada.

Verificou-se que ordenamento jurídico brasileiro adota a Teoria Moderna que entende como a imunidade não só o templo físico, mas sim a entidade religiosa, desde que o patrimônio, a renda e os serviços estejam intimamente ligados à sua atividade e não gere prejuízo a livre iniciativa.

Por derradeiro, findou por entender acerca dos imóveis locados por terceiro a entidade religiosa, que na exatidão o legislador proibiu a modificação do sujeito passivo da relação tributária por ato partícula e, por esta razão, estão corretas as legislações municipais que concedem isenção de IPTU, visando garantir exercício do direito à liberdade de crença e culto, não criando nenhum obstáculo ao seu exercício pleno.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALBUQUERQUE, Newton de Menezes. **A imunidade tributária dos imóveis locados às entidades religiosas como instrumento democrático de garantia ao direito fundamental à liberdade de crença e culto**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=13f3cf8c531952d7>>. Acessado em: 28 mar. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. Ed. São Paulo, 2010.

BARRETO, Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DUARTE, Felipe Barbosa. **Imunidade religiosa e a jurisprudência do STF**. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 08 mar. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.55380&seo=1>>. Acesso em: 31 ago. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. Ver. E atual. São Paulo: Saraiva 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3.e.d. São Paulo: Saraiva, 2011.