

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

GUILHERME MORAIS DE OLIVEIRA

IMÓVEIS LOCADOS À ENTIDADES RELIGIOSAS E A EXONERAÇÃO DO IPTU

SÃO BERNARDO DO CAMPO

2016

GUILHERME MORAIS DE OLIVEIRA

IMÓVEIS LOCADOS À ENTIDADES RELIGIOSAS E A EXONERAÇÃO DO IPTU

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de
Estudados Tributários – IBET como requisito parcial
para obtenção do título de especialista em Direito
Tributário.

SÃO BERNARDO DO CAMPO

2016

RESUMO

Na realidade de diversas entidades religiosas suas atividades de profusão e exercício do direito de crença são exercidas em espaços não próprios, locados de terceiros. Os terceiros locadores em maioria de vezes são contribuintes do IPTU, mas repassam contratualmente o encargo aos locatários, praxe comum nas atividades desta natureza. Atentos a esta realidade, certos Municípios editam leis que conferem isenções do pagamento de IPTU em hipótese de imóvel locado à entidade religiosa. Entretanto, é cediço que os templos de qualquer culto gozam de imunidade tributária na forma do artigo 150, VI, “b”, § 4º, da Carta Magna. Tal imunidade é consequência do direito à liberdade de culto e crença, esculpido na Lei Maior em seu artigo 5º, VI. Contudo, diferente do que poder-se-ia desavisadamente intuir, não é a imunidade em foco capaz de alcançar a relação locatícia para fins de blindar a entidade religiosa – muito menos o contribuinte – do pagamento do IPTU. Neste ensejo, o presente trabalho investiga a natureza jurídica do não pagamento de IPTU nos casos de imóveis locados às entidades religiosas, à luz do estudo dos institutos da imunidade tributária e da isenção como veículos de exoneração do mister tributário. Quer-se demonstrar a importância das leis municipais tutelando a matéria, evidenciando que não cumprem simples papel reproduzidor do texto constitucional, com elucidações acerca da relevância da pertinência do beneplácito no grupo das isenções.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU. Imóvel locado à entidade religiosa. Imunidade tributária. Liberdade de culto e crença. Relação locatícia. Isenção. Exoneração do mister tributário.

ABSTRACT

In the routine of several religious organizations, their profession activities and exercise of the belief rights are not exercised in their own spaces, but in the leased ones, from other people's property. Third lessors in most cases are taxpayers of IPTU, but contractually pass on the burden to tenants, common practice in the activities of this nature. Aware to this reality, certain municipalities edit laws granting IPTU payment exemptions, when the property is leased to religious entity. However, the temples of any cult enjoy tax immunity in accordance with article 150, VI, "b", § 4, of the Constitution. Such immunity is a consequence of the right to freedom of worship and belief, carved in the highest law in its Article 5, VI. However, it is not immunity in focus able to reach the lessor relationship for the purpose of shielding the religious organization – much less the contributor – from the payment of IPTU. In this occasion, this work investigates the legal nature of the non-payment of IPTU in the properties leased to religious entities case, with the study of immunity and exemption institutes as vehicles able to exonerate tax obligations. We want to demonstrate the importance of municipal legislation governing this matter, showing that do not comply with simple reproductive role of the constitutional text, with elucidations about the relevance of these genuine exemptions.

KEYWORDS: IPTU. Leased property to religious entity. Tax immunity. Freedom of worship and belief. Lessor relationship. Exemption. Exoneration of the tax obligation.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO..... | 6 |
| 1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO..... | 8 |
| 1.1 Noções sobre imunidade tributária..... | 8 |
| 1.2 Noções sobre isenção tributária..... | 10 |
| 2 LIBERDADE RELIGIOSA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO..... | 14 |
| 2.1 O princípio constitucional da liberdade religiosa..... | 14 |
| 2.2 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto..... | 16 |
| 3 LOCAÇÃO DE IMÓVEIS À LUZ DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU..... | 21 |
| 3.1 Aspecto Material..... | 21 |
| 3.2 Aspecto Espacial..... | 22 |
| 3.3 Aspecto Temporal..... | 23 |
| 3.4 Aspecto Pessoal..... | 23 |
| 3.5 Aspecto Quantitativo..... | 24 |
| 4 A EXONERAÇÃO DO IPTU NA HIPÓTESE DE LOCAÇÃO DE IMÓVEL À ENTIDADE RELIGIOSA..... | 25 |
| 4.1 Natureza jurídica da exoneração do IPTU..... | 25 |
| 4.2 Consequências da isenção como forma de exoneração do IPTU..... | 27 |
| 5 CONCLUSÃO..... | 29 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 31 |

INTRODUÇÃO

Anunciadas na Constituição Federal, as imunidades tributárias são sustentadas por um valor teleológico que lhes dão razão de existir, compreendendo sempre a consagração e proteção de algum valor caro prestigiado pelo legislador constituinte.

Verifica-se que evolução e propagação das religiões como fenômeno de profusão e manifestação da fé rompeu as diversas gerações passadas e continua em riste ao futuro. Formaram-se inúmeras organizações compromissadas com o relacionamento com os Seres Divinos, sendo notória sua influência nas civilizações. Diante sua relevância, a religiosidade é componente do rol de direitos e garantias fundamentos da Constituição da República. Fala-se, portanto, de liberdade religiosa compreendida como garantia de expressão da inviolabilidade do direito de crença e do direito à segurança do exercício desembaraçado e livre dos cultos religiosos.

Firme nesse valor consagrado na Lei Magna, o legislador constituinte estabeleceu ainda a imunidade tributária dos templos de qualquer culto como mecanismo de garantia da sobrevivência das entidades religiosas. Neste diapasão, não se onera o patrimônio, renda e serviço de tais entidades por meio de impostos.

A realidade tem mostrado, contudo, que diversos templos religiosos são estabelecidos em imóveis alugados. Cedição na praxe de locação imobiliária, os encargos tributários incidentes sobre a propriedade são recorrentemente repassados ao locatário. Tal esboço nos leva portanto a averiguar que o IPTU poderia alcançar a entidade religiosa detentora da imunidade referente a qualquer imposto, mesmo que por via indireta.

Tal perspectiva leva à clássica pergunta: quem paga o IPTU nas relações locatícias, o locador ou o locatário? E mais além: e quando há na relação a entidade religiosa detentora da imunidade tributária?

Muitas vezes a questão parece ser superada pela própria lei ordinária municipal, que estabelece a exoneração do pagamento de IPTU na hipótese de imóvel alugado à entidade religiosa. Entretanto, o simples afastamento do tributo eventualmente permite o contentamento daqueles que se veem atrelados ao pagamento do IPTU – legalmente ou contratualmente –, que leigos na ciência jurídica, ficam satisfeitos pela economia gerada pela desoneração.

O estudioso do direito por sua vez, busca sempre alcançar o diagnóstico jurídico dos eventos que lhe cercam, para que com o apoio do direito positivo possa compreender a lógica sistêmica que deve harmonizar as leis e as condutas intersubjetivas.

Neste mister, os capítulos vindouros investigarão a natureza jurídica da exoneração

do IPTU na hipótese de relação locatícia envolvendo entidade religiosa, com o apoio da doutrina e do direito positivo.

Inicialmente, separaremos um capítulo específico para delinear os institutos jurídicos da imunidade tributária e da isenção. Sem pretensão de esgotar o tema, teceremos em linhas gerais noções de suas características essenciais, com o claro intuito de colaborar para a não confusão entre as figuras juridicamente distintas.

Avançando, abordaremos a liberdade religiosa como direito fundamental elencado na Constituição Federal e como suporte da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Como a figura da entidade religiosa é elemento-chave da temática deste trabalho, pretendemos investigar a dicção do preceito que lhe confere imunidade tributária, compreendendo seu alcance e sentido.

Para aclarar a compreensão, o capítulo em sequência estabelecerá esboço genérico da Regra Matriz de Incidência Tributária do IPTU, com o claro objetivo de identificar se as relações locatícias podem ensejar qualquer fato juridicamente relevante capaz de modificar traçado da estrutura da RMIT.

Por fim, deliberar-se-á sobre a natureza jurídica pertinente à exoneração do IPTU nas hipóteses de locação de bens imóveis às entidades religiosas para identificar determinadas consequências jurídicas decorrentes, com arrimo nas premissas alçadas nos capítulos anteriores.

Nesta rota, sensíveis aos preceitos normativos correspondentes e através da observação de alguns detalhes pertinentes à temática estudada, será percorrido o presente estudo.

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO

Intentando conhecer os institutos que em vias práticas exoneram os contribuintes de determinada exação tributária, iniciamos este estudo com uma visão panorâmica dos institutos da imunidade e da isenção. Ambos podem ser largamente debatidos, esmiuçados e cotejados pelos diversos meandros da ciência do Direito Tributário. Por hora, somente analisaremos em linhas gerais os aspectos fundamentais da imunidade e da isenção, por sua conveniência temática vital para o eixo do presente trabalho.

1.1 Noções sobre imunidade tributária

A Carta Magna tem papel fundamental para garantir a soberania do Estado, a autonomia dos entes políticos e sua subsistência. Prevista no artigo 145 da Constituição Federal¹, a instituição de tributos é a principal forma de viabilizar os objetivos e fundamentos da República. Desta forma, a Lei Maior outorga à União, Estados, Municípios e Distrito Federal aquilo que chamamos de competência tributária, atributo legitimador da atividade legiferante que permitirá – respeitada uma série de regras – a cobrança de tributos na forma constitucionalmente premeditada.

Ao mesmo passo que atribui competência para instituir tributos, a constituição elege hipóteses negativas da capacidade tributária. Em outros dizeres, restringe de plano a competência para tributar determinados bens, pessoas ou fatos. Estas hipóteses configuram francos enunciados prescritivos de não tributação, elencando situações que o legislador ordinário não terá possibilidade de instituir tributos. A estes contornos constitucionais dá-se o nome de imunidades tributárias.

Nesta esteira, a competência tributária é “o resultado de regras positivas e negativas que a delinham e demarcam.”² Percebe-se que a imunidade é parte do próprio desenho constitucional de competência, que simultânea ao arcabouço de regras e princípios constitucionais demarca o alcance tributário dos entes políticos. Nos ensinamentos de José Souto Maior Borges, a competência tributária

“já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.”³

1 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

2 BARRETO, Aires & BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2001, p. 13.

3 BORGES, José Souto Maior. **Limitações Constitucionais à Tributação**, in IV Curso de Especialização em Direito Tributário, vol. I, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378.

Diversos são os ensinamentos doutrinários que fomentam e consolidam a compreensão da imunidade tributária. Para Hugo de Brito Machado, *“imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.”*⁴ Fator importante na percepção da imunidade tributária, é assimilar seu caráter exclusivamente constitucional, de modo que o único veículo apto a dispor sobre imunidades é a Constituição Federal.

Outra característica relevantíssima aponta a professora Regina Helena Costa, no tocante à correspondência da imunidade tributária com a tutela de princípios caros à Constituição da República, definindo o instituto como

“a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.”⁵

Conforme toma a imunidade tributária o perfil de viabilizar princípios, também o faz com direitos fundamentais. Para cada hipótese de imunidade, há um direito fundamental correspondente. É dizer que ao conferir o beneplácito constitucional enseja o exercício das premissas basilares – princípios e direitos fundamentais – presentes no Texto Magno. Tal movimento permite concluir que as imunidades tributárias são verdadeiras cláusulas pétreas da Constituição Federal.

Este é o panorama aventado por Ricardo Lobo Torres, que dispõe que a imunidade *“é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público à não incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público.”*⁶

A perspectiva de Paulo de Barros Carvalho atenta para a estrutura de norma jurídica das imunidades, que nas palavras do autor são

“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”⁷

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29º ed., São Paulo, Malheiros, 2008, p. 230.

⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012. p. 97.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3º, Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 44-45

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 18º ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 195.

Por fim, trazemos as palavras de Clélio Chiesa, que didaticamente conceitua as imunidades constitucionais como

“normas de estrutura que se dirigem ao legislador das pessoas políticas, delimitando o seu campo impositivo de forma negativa, estipulando que somente podem editar normas que criem tributos no âmbito de suas competências desde que não alcancem as situações contempladas pelas regras da imunidade. Dessarte, as normas imunizantes colaboram no delineamento do campo impositivo, estabelecendo limites à atuação legiferente das pessoas políticas em matéria tributária. São normas que afastam a possibilidade de certas situações serem contempladas como hipótese de incidência de tributos.”⁸

Compreendida em linhas gerais a imunidade tributária em algumas de suas características mais evidentes, passemos a analisar a isenção tributária, instituto que muitas vezes é citado como se sinônimo fosse, merecendo a devida distinção.

1.2 Noções sobre isenção tributária

Mesmo que corriqueiro nas ocasiões do estudo das isenções, achamos didaticamente válido o breve cotejo com a imunidade tributária para demonstrar de maneira contundente a não confusão entre os institutos. Desta forma, antes de abordar diretamente a feição normativa da isenção, tratemos de desmistificar sua semelhança em relação à imunidade.

Colacionamos as relevantes lições de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

“O preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, o momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...]”⁹

As indicações são precisas ao apontar que as imunidades são normas constitucionais enquanto as isenções são normas infraconstitucionais. Tal característica é sempre comentado nos debates sobre o tema, inclusive no tocante ao deslize do legislador constituinte em utilizar o termo isenção em alguns trechos da Carta Política. Nesta esteira, ensina Hugo de Brito Machado que *“ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é de isenção, na verdade de isenção não se cuida, mas de imunidade.”*¹⁰

Salta aos olhos igualmente o momento distinto em que operam as regras de imunidade e isenção, sendo a primeira atinente a própria arquitetura das competências

⁸ CHIESA, Clélio. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.933.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**, 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 376-377.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29º ed., São Paulo, Malheiros, 2008, p. 229.

tributárias e a segunda pertinente à limitação da incidência da regra matriz dos tributos. Os comentários de Luciano Amaro clareiam o tema:

“A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: ‘Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência’. Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) através da qual se exerce a competência tributária.”¹¹

A isenção é instrumento de livre manejo do legislador ordinário para dispensar tratamento tributário diferenciado, facultativa e com características próprias, enquanto a imunidade, também com individualidade de critérios, inibe com plenitude qualquer atividade do legislador nesse sentido.

Paulo de Barros Carvalho, crítico das visões clássicas do instituto da isenção, aponta para o instituto como instrumento de mutilação parcial da regra matriz de incidência tributária:

“As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas, que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.”¹²

Para melhor conhecer a isenção, temos o suporte de seus preceitos na Constituição da República e no Código Tributário Nacional.

Consoante articula o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal¹³, a isenção só pode ser concedida por lei¹⁴ específica, e pelo próprio ente competente para versar sobre o tributo, vedada assim a concessão de isenção heterônoma, como orienta o artigo 151, III, do mesmo Diploma Magno.

A isenção pode ser revogada ou modificada pelo legislador competente, a qualquer

¹¹ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 265.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**, 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 601.

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

¹⁴ O artigo 97, VI, do Código Tributário Nacional estabelece que somente a lei pode estabelecer hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

tempo, se concedida de forma incondicionada e por prazo indeterminado. Por sua vez, se tratar-se de isenção condicionada e por prazo certo, sua extinção não poderá se dar livremente¹⁵, antes do termo final entabulado. O artigo 178 do Código Tributário Nacional bem orienta o sentido desta característica, senão vejamos:

“Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”¹⁶

É contudo necessário o respeito ao princípio da anterioridade insculpido no artigo 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal¹⁷, uma vez que a revogação da isenção é equivalente à instituição ou majoração de tributo.

A isenção pode ser ainda geral – atingindo pluralidade de sujeitos passivos – ou condicionada a determinadas exigências legais, que uma vez atendidas, geram o direito de reconhecimento e efetivação da isenção em caráter pessoal e singular, por ato administrativo competente. É o que prescreve o artigo 179 do Código Tributário Nacional:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.”¹⁸

Ainda sobre a revogação das isenções, valiosas são as orientações de Eduardo Sabbag:

“Nota-se, com clareza meridiana, que as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições não podem ser revogadas. Não há dúvida: não se pode admitir que o contribuinte-beneficiário venha a ser surpreendido com uma revogação do benefício, de modo inopinado, frustrando-lhe a sensação de confiança que projeta na relação que o une ao Estado tributante e, agora, isentante. Curiosamente, insta mencionar que se a isenção, neste caso, é irrevogável, a lei que a veicula não o é. A lei pode ser sempre revogada. Em verdade, havendo revogação de uma lei que veicula isenção onerosa, todos aqueles que experimentam o benefício antes da revogação, tendo cumprido os requisitos que o legitimam a tanto, deverão manter-se fruindo a benesse legal, pelo prazo predeterminado, mesmo após a data de revogação da norma. De modo oposto, esgotado o prazo estipulado para a isenção, cessa para o beneficiário o direito à isenção, mesmo que a lei não tenha sido revogada. Insistimos, então: revoga-se a lei; a isenção onerosa, não.”¹⁹

Vê-se ainda a isenção como técnica viável à extrafiscalidade, porquanto *“mediante sua concessão, modula-se o comportamento dos sujeitos com vista ao atingimento de finalidades sociais, econômicas e outras de interesse públicos.”*²⁰

15 Nesse sentido, a súmula 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal.

16 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

17 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

18 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

19 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, 4º ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 895.

20 COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 2ª ed.

Aliás, sob a ótica do interesse público considera Regina Helena Costa:

“A outorga de isenção deve ser necessariamente fundada em razões de interesse público, sob pena de vulnerar-se o princípio da isonomia e, mais especialmente, uma de suas manifestações no campo tributário, qual seja, o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todo aquele que protagonizar determinada situação, descrita em lei como necessária e suficiente para deflagrar o nascimento de obrigação tributária, será sujeito passivo do tributo correspondente (art. 150, I, CR).”²¹

Alçadas estas premissas gerais, avancemos no estudo dos demais preceitos que contribuirão para o objetivo trato temático deste trabalho.

2 LIBERDADE RELIGIOSA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O tema em sobre o qual nos debruçamos – locação de imóveis a entidades religiosas e a exoneração do IPTU – envolve uma importante figura: a própria entidade religiosa. Neste capítulo, buscaremos o sentido constitucional da figura jurídica “entidade religiosa”, sua prerrogativa imunizante referente aos impostos incidentes sobre sua renda, patrimônio e serviços, bem como o princípio constitucional que dá suporte à imunidade em foco, fitando arar o debate para o capítulo derradeiro.

2.1 O princípio constitucional da liberdade religiosa

A fé no sobrenatural é algo que acompanha as civilizações de diversas culturas ao longo dos séculos. A história nos mostra um panorama das crenças plurais em todo o mundo. Muitas se mantêm de longa data, outras foram criadas conforme avançava a sociedade, diversas se transformaram e uma série delas findou sua existência. O constituinte originário deu a devida atenção à crença e sua relevante na cultura pátria. Projetou portanto proteger o exercício da crença, promovendo desta forma a liberdade religiosa.

Sobre o tema, articula o professor Celso Ribeiro Bastos que

“A liberdade religiosa consiste na livre escolha pelo indivíduo da sua religião. No entanto, ela não se esgota nesta fé ou crença. Ela demanda uma prática religiosa ou culto como um de seus elementos fundamentais, do que resulta também inclusa, na liberdade religiosa, a possibilidade de organização desses mesmos cultos, o que dá lugar às igrejas. Este último elemento é muito importante, visto que da necessidade de assegurar a livre organização dos cultos surge o inevitável problema da relação destes com o Estado.”²²

Os contornos da liberdade religiosa podem ser estimados com foco nos preceitos constitucionais. Muito mais do que a liberdade de escolha de uma religião – ou de nenhuma –, protege a Lei Maior a lassa manifestação e organização neste cerne. Configura um direito fundamental, conforme as palavras de Aldir Guedes Soriano:

“A liberdade religiosa é um direito fundamental, consagrado nas Constituições dos países democráticos, bem como por diversos Tratados Internacionais. Trata-se, portanto, de uma liberdade pública ou, se se preferir, de uma prerrogativa individual, em face do poder estatal.”²³

A disciplina da liberdade religiosa começa pelo próprio artigo 5º, incisos VI, *in verbis*:

²² BASTOS, Celso Ribeiro & MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**, vol. 2, São Paulo, Saraiva, 1989, p. 48.

²³ SORIANO, Aldir Guedes. **Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional**. 1º ed., São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002. p. 5.

“Art. 5º - “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

VI - é 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;”²⁴

O caput do artigo 5º da Constituição Federal inaugura as bases dos direitos e deveres individuais e coletivos invioláveis, elevando a liberdade – genericamente considerada – como pilar das garantias asseguradas.

O inciso VI do artigo 5º da Constituição Federal, por sua vez, é o registro prescritivo que permite concluir que o legislador originário preocupou-se pontualmente em proteger amplamente a liberdade individual e coletiva de convicções religiosas, bem como sua manifestação.

É oportuno aventar que as normas, princípios e direitos fundamentais da Constituição Federal devem ser interpretados como um todo harmonioso. Ainda que indiretamente, fortalecem a liberdade religiosa diversos preceitos da Lei Maior. Podemos citar a liberdade de manifestação do pensamento²⁵ e de expressão de atividade intelectual, artística, científica e de comunicação²⁶ como fundamentais para a dimensionar o alcance premeditado pelo espírito constitucional ao tutelar as liberdades, dentre elas a liberdade religiosa.

A religiosidade não se manifesta somente em foro íntimo de cada fiel. A experiência religiosa pretende diversas formas de exteriorização, com liturgias, cultos, cerimônias, reuniões, etc. Por isso se fala também em liberdade de culto.

Outro atributo relevantíssimo da República é a garantia de Estado laico. O Estado que já fora íntimo da Igreja, não tem legitimidade para aderir a qualquer doutrina religiosa ou governar com arrimo em elementos teológicos. É um Estado democrático, que não tem competência para questões de cunho espiritual, que não induz ou embaraça as convicções de seus tutelados. A laicidade portanto garante a ampla liberdade de crença.

Além de neutralidade, não podem os Entes Federados embaraçar o funcionamento de cultos ou igrejas, tampouco com estes manter relações

“Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência

²⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

²⁵ Constituição Federal, artigo 5º, inciso IV: é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

²⁶ Constituição Federal, artigo 5º, inciso IX: é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.”²⁷

Neste sentido, comenta Pontes de Miranda que

“**estabelecer cultos religiosos** está em sentido amplo: criar religiões ou seitas, ou fazer igrejas ou quaisquer postos de prática religiosa, ou propaganda. **Subvencionar cultos religiosos** está no sentido de concorrer, com dinheiro ou outros bens da entidade estatal, para que se exerça a atividade religiosa. **Embaraçar o exercício dos cultos religiosos** significa vedar, ou dificultar, limitar ou restringir a prática, psíquica ou material, de atos religiosos ou manifestações de pensamento religioso.”²⁸ (grifo nosso)

Pois bem. Considerando garantia de livre exercício da crença e de suas liturgias, bem como a vedação ao embaraço ao funcionamento de cultos ou igrejas, projetou a Constituição Federal outro mecanismo de garantia da liberdade religiosa: a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

2.2 A imunidade tributária dos templos de qualquer culto

A liberdade religiosa é o fundamento de validade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que tende a viabilizar o não embaraço por parte dos Entes Políticos ao desenvolvimento das entidades religiosas que professam suas doutrinas. Percebe-se desta forma que os preceitos constitucionais guardam relação teleológica. O estudo da imunidade religiosa permite identificar mais do que um beneplácito constitucional, que encontra razão de ser na própria tutela da liberdade de crença e culto, Vejamos conceitos e linhas gerais, tendentes a fomentar o deslindar deste trabalho.

O dispositivo fundamental se encontra encerrado no artigo 150, inciso VI, “b”, § 4º da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;”

§ 4º - 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.²⁹ (grifo nosso)

Uma interpretação coesa da norma jurídica disposta no indigitado artigo permite contemplar uma vedação aos entes políticos, detentores da competência tributária, de instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, que assumem a feição de entidade.

²⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

²⁸ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, com a Emenda n. 1 de 1969, t. II, p. 185.

²⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

Roque Antonio Carraza explica que “*a razão de ser da imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal reside no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a livre manifestação da religiosidade das pessoas.*”³⁰

A vedação em questão é diretamente atribuída à instituição de impostos que pudessem ser instituídos³¹, onerando as entidades religiosas. Significa dizer que as demais espécies tributárias não são alcançadas pelo beneplácito imunizante, como bem ilustra Ives Gandra Martins:

“A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que seja assim, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta contraprestacional de serviços públicos e divisíveis ou outra de exercício do poder de polícia.

A contribuição de melhoria é apenas cabível em havendo melhoria de imóvel para seu pagador.

As demais contribuições especiais vinculam-se à sua finalidade e referenciabilidade aos contribuintes. As sociais destinadas à seguridade social, as de intervenção no domínio econômico para regulá-lo e as de interesse das categorias sociais para mantê-las. Por outro lado, o empréstimo compulsório apenas se justifica nos casos de calamidade pública, guerra externa ou investimento público relevante”.³²

A alínea “b” do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal traz como objeto da vedação os “*templos de qualquer culto*”. Muito se discute na doutrina acerca do alcance desta expressão. O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, em uma visão plural de doutrinas religiosas, explica que “*O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana.*”³³

Assevera contudo o autor que “*imune é o templo, não a ordem religiosa*”³⁴ Desta

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias**. Elizabeth Nazar Carraza, coordenadora; Daniel Moreti, organizador. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 7.

³¹ Nesse sentido, Roque Antonio Carraza comentou: “*(...) que impostos poderiam eventualmente alcançar os templos de qualquer culto? Vários impostos, apressamo-nos em responder. De fato, sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano (IPTU); sobre a prestação do serviço religioso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); sobre as esmolas, esportulas e dízimos pagos à igreja, por seus fiéis, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ); sobre a aquisição de bens imóveis destinados ao culto, o imposto sobre transmissão “intervivos”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); sobre a importação de bens relacionados com o culto, o imposto sobre a importação (II), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e assim avante.*” CARRAZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias**. Elizabeth Nazar Carraza, coordenadora; Daniel Moreti, organizador. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 13.

³² BASTOS, Celso Ribeiro & MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 6. Volume – tomo I: arts. 145 a 156. 2. ed. atual, São Paulo: Saraiva, 2001. p. 189.

³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12º ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 261.

³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Idem, *Ibidem*.

forma, interpreta que a imunidade abarca o prédio, imóvel ou local do onde se estabelece o templo, tão somente.

Hugo de Brito Machado por sua vez entende que “*a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos*” não podem ser tributados.³⁵ Elege desta forma uma extensão imunizante a locais que não sejam exatamente os destinados ao culto, mas anexos deste.

No mesmo sentido, ilustra Aliomar Baleeiro:

“o templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.”³⁶

Contudo, cremos se aproximar do intuito constitucional os conceitos que estabelecem o templo de qualquer culto como entidade, organização ou instituição religiosa e não meramente como local onde se fazem as liturgias. A entidade religiosa é portanto a titular da imunidade, que atinge determinados signos presuntivos de riqueza que poderiam ser objeto de impostos. Toma força este entendimento pela leitura imprescindível do parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, que premedita que “*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.*”³⁷ (grifamos)

Prestigia este entendimento Aires F. Barreto:

“Dizer que o templo é imune, contudo, não pode implicar o entendimento de que é o templo (enquanto coisa) o alvo da imunidade, porquanto é sabido que só pessoas podem integrar relações jurídico-tributárias. Assim, deve entender-se que o “templo é imune” como: “é vedado exigir imposto de instituições mantenedoras de templos”. Em outras palavras, como o templo, em si mesmo considerado, não pode pagar nenhum tributo (porque coisa não paga tributo), a imunidade é do templo, mas quem não pode ser alcançado pelo imposto é a entidade que o mantém. Seria ilógico, além de totalmente descabido, supor que um templo aufera renda, preste serviços, ou seja, proprietário do bem imóvel, que com esse nome se identifique. Imposto – ou qualquer outro tributo – só pode atingir pessoas, nunca bens.”³⁸

No mesmo sentido, Regina Helena Costa:

“...os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea ‘b’ do inciso VI do art. 150 (§4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29º ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 286.

³⁶ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, p.311.

³⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil

³⁸ BARRETO, Aires & BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributarias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2001, p 62.

patrimônio, renda e serviços.”³⁹

Falando nisso, o indigitado parágrafo 4º é crucial para a escorreita compreensão do alcance da imunidade em comento. Não só por completar o sentido templo como entidade para a conceituação da figura jurídica tutelada, mas por orientar que somente são imunes os objetos – patrimônio, renda e serviços – que guardam relação com suas finalidades essenciais. Sobre as finalidades essenciais das entidades, comenta Guilherme Lessa Vergueiro:

“as finalidades essenciais das entidades mantenedoras dos templos não estão relacionadas com um cunho social, no sentido de atender todas as necessidades da sociedade, mas apenas na consecução dos seus pressupostos religiosos. Nesse sentido, as finalidades essenciais são aquelas atividades que estão relacionadas à existência e à manutenção do templo, assim como aquelas voltadas às praticas litúrgicas, ou seja, ao conjunto de atividades que se relacionam com o exercício do culto.”⁴⁰

Interessante debate doutrinário pretende compreender se o critério de finalidade tem ligação com a origem ou com a destinação dos recursos.

Há entendimentos de que o manto da imunidade somente atinge receitas oriundas de práticas litúrgicas, tais como dizemos, doações, vendas de objetos religiosos, realização de cerimônias, etc. Neste diapasão, não importa que os recursos sejam investidos nas finalidades essenciais, mas que tenham nascedouro nestas. É o que defende Guilherme Lessa Vergueiro:

“Apesar dessa posição ser decididamente minoritária na doutrina e jurisprudência, preferimos perfila-la em atenção à integridade conceptual do critério balizador que alberga a nossa concepção de imunidade dos templos religiosos. Sucumbir a essa premissa importaria em abrir um leque extremamente amplo de situações desvinculadas da prática litúrgica que poderiam estar ao abrigo da imunidade. (...) essa linha parece ser a mais sensata, vez que a demarcação da imunidade de uma receita não pode ficar condicionada a sua ulterior destinação. Isso porque a permissão ou a proibição da tributação se perfaz no momento da realização de determinado fato tributário e não na pertinência do emprego posterior desses recursos.”⁴¹

E prossegue:

“Professar em sentido contrário rompe com toda a teoria da fenomenologia da incidência tributária que sustenta que a hipótese tributária somente incide quando do relato linguístico da ocorrência do fato tributário. (...) Ademais, o aspecto subjetivo da pertinência ou não do emprego dos recursos em mister vinculado a sua finalidade essencial, torna bastante nebuloso o universo da destinação para fins da demarcação da imunidade dessas receitas, o que macula a sua eleição como critério delimitador da imunidade.”⁴²

³⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 158.

⁴⁰ VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. **Imunidade Tributária**. Marcelo Magalhães Peixoto, Cristiano Carvalho, coordenadores, São Paulo: MP editora, 2005, p.161.

⁴¹ VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. Idem, p. 163

⁴² VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. Idem, Ibidem.

A primeira hipótese entende que apenas estão abrigadas pela imunidade as receitas que das próprias práticas litúrgicas se originam, ou que com elas tenham evidente relação. Nesta esteira, resguarda-se a imunidade às importâncias providas de dízimos, doações recebidas em missa, venda de velas que servem ao ritual e orações naquela ordem religiosa, venda de imagens e objetos sacros relevantes àquela fé que se professa no seguimento religioso, cerimônias religiosas realizadas como casamentos, batismos, etc. Em contraponto, a venda de mercadorias que não tenham conexão com a fé desenvolvida, os aluguéis de imóveis pertencentes ao patrimônio da instituição, o valor alcançado por serviços de estacionamento, dentre outros que não vinculados aos ritos religiosos, distanciam-se da imunidade.

Contudo, para grande parte da doutrina o critério de validação para a regra imunizante é a destinação dos recursos obtidos pela entidade nas finalidades essenciais. Portanto, exemplificando, a renda de aluguéis obtidos na exploração da atividade imobiliária – e o próprio imóvel de propriedade da entidade –, as receitas obtidas com venda de objetos ou serviços quaisquer praticados pelas entidades religiosas, merecem imunidade tributária, se o resultado financeiro for injetado nas finalidades essenciais. Conforme ensina Roque Antonio Carraza, *“se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica, pela instituição religiosa, tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributária é de rigor.”*⁴³

As entidades religiosas não desenvolvem – em tese – atividades voltadas para o lucro. Contudo, determinadas atividades econômicas viabilizam a subsistência e funcionamento das atividades no mundo material. Mostra-se viável portanto a impossibilidade de tributar por meio de impostos a renda, patrimônio ou serviços das entidades, que atendam as finalidades essenciais das organizações religiosas, e portanto, o próprio exercício da liberdade de crença.

⁴³ CARRAZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias**. Elizabeth Nazar Carraza, coordenadora; Daniel Moreti, organizador. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.18.

3 LOCAÇÃO DE IMÓVEIS À LUZ DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU

Antes de avançar, é propício que façamos breves comentários ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, o IPTU. A análise detida dos princípios e características que informam o imposto não é nosso mister neste trabalho. Neste tópico, nos interessa o diagnóstico sobre a locação de imóveis e o ônus do pagamento do IPTU, à luz do esboço geral de sua Regra Matriz de Incidência Tributária. Busquemos compreender os desenlaces jurídico-tributários na hipótese de locação de imóvel por entidade religiosa, lembre-se, imune à exação de tributos pela via dos impostos.

3.1 Aspecto Material

A Lei Maior orienta o esboço inicial da RMIT do IPTU. O Código Tributário Nacional complementa a norma de estrutura de incidência, como oportunamente veremos. Previsto no art. 156, I, da Constituição Federal, o enunciado prescritivo orienta:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;”⁴⁴

O critério material é facilmente perceptível. O signo presuntivo de riqueza é propriedade predial ou territorial urbana, que quando exercida e projetada no fato juridicamente relevante – a ser praticado pelo sujeito descrito – permite exprimir o conteúdo “ser proprietário” como hipótese hábil a ensejar a obrigação de pagar o IPTU. O Código Tributário Nacional⁴⁵ em seu artigo 32 refere que o imposto incide também sobre o domínio útil e a posse, alargando o aspecto material compatível com a RMIT, referindo as hipóteses “ser possuidor ou titular do domínio útil”.

É lícito comentar a dicotomia encontrada na doutrina⁴⁶ que aponta que somente a propriedade é hipótese tangível pelo imposto em questão. Isto porquê a própria Lei Magna que inaugura a competência tributária prevê somente a materialidade “propriedade”. Desta forma, o Código Tributário Nacional que estipula como hipótese tributável o domínio útil e a posse extrapolaria os limites constitucionais, sendo portanto inconstitucional nesses termos. Entretanto, é oportuno que abordemos para fins deste trabalho as hipóteses trazidas pelo Código Tributário Nacional – o domínio útil e a posse –, vez que aceitas por parte da doutrina massiva, não configurando situação capaz de desvirtuar a conclusão deste estudo.

⁴⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

⁴⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁴⁶ Neste sentido, V. FURLAN, Valéria. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. 2ª ed, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 69-72.

A propriedade é a materialidade constitucionalmente qualificada para a incidência do IPTU. Seu sentido pode ser encontrado com auxílio do Código Civil, no artigo 1.228⁴⁷, donde se pode compreender que propriedade é o pleno direito de usar, gozar e dispor do bem e reivindicá-lo de quem injustamente o possua ou detenha.

O domínio útil por sua vez “*traduz-se no direito de usufruir do imóvel da forma mais ampla possível, podendo, inclusive, transmiti-lo a terceiro, a título oneroso ou gratuito.*”⁴⁸

Já a posse é orientada pelo artigo 1.196 do Código Civil⁴⁹ como o instituto jurídico correspondente ao exercício de fato de algum dos poderes inerentes à propriedade, pleno ou não. Contudo, para guardar proporção com o critério material entabulado, bem como os princípios informadores do IPTU, a posse deve ser exercida com *animus domini*, situação passível de revelar capacidade contributiva.

Para fins de tributação por meio do IPTU, a Constituição claramente elencou a propriedade por ser grandeza passível de representar capacidade contributiva de seu titular. No que comenta Valéria Furlan, “*tanto o domínio útil como a posse ad usucapionem são passíveis de tributação, uma vez que ambos os conceitos estão associados à propriedade e revelam a capacidade econômica de seus “titulares”.*”⁵⁰

A locação de imóveis não é capaz de expressar conteúdo relevante para alterar as figuras jurídicas tributáveis pelo IPTU. Locação não é propriedade, domínio útil ou posse para fins de incidência do IPTU. Enseja a locação a posse direta, mera detenção de coisa alheia, sem *animus domini*, mediante a contraprestação compreendida nos aluguéis. Tal relação privada não muda a relação de propriedade, domínio útil ou posse sobre o bem, da qual continua titular o locador que também é possuidor indireto do imóvel.

3.2 Aspecto Espacial

Os artigos 156, I, da Constituição Federal e 32 do Código Tributário Nacional orientam quanto ao critério territorial de incidência do IPTU, fazendo alusão aos imóveis localizados na zona urbana do Município competente. A definição de zona urbana é tarefa destinada à lei municipal, com destaque para os requisitos prescritos no § 1º do artigo 32 do Código Tributário Nacional⁵¹.

47 Artigo 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.

48 FURLAN, Valéria. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. 2ª ed, São Paulo: Malheiros, 2010. p. 67.

49 Artigo 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.

50 FURLAN, Valéria. Idem, p. 68.

51 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Sob o prisma estudado, o aspecto espacial seria irrelevante em relação ao locatário, motivo pelo qual passamos à análise dos demais critérios da RMIT.

3.3 Aspecto Temporal

O critério temporal da RMIT do IPTU permite visualizar o momento da incidência da norma tributária no tempo, oportunidade que praticará o contribuinte o fato imponible. A legislação municipal deve estabelecer o momento em que irromperá o fato gerador. O lapso comumente utilizado é o ano civil, sendo corriqueiro a estipulação do dia 1º de janeiro como termo que dá gênese à relação jurídico-tributária.

Contudo, o momento que se dá o acontecimento do fato gerador só é relevante a quem possa compor a relação jurídico-tributária, ou seja, quem for proprietário, titular do domínio útil ou possuidor para fins de incidência do IPTU no momento previsto na legislação.

3.4 Aspecto Pessoal

Para bem delimitar os sujeitos da relação jurídico-tributária que se estabelecerá consoante a prática do fato imponible, temos o apoio da indicação da lei – para identificar o sujeito ativo – e da observação daquele que praticou a conduta que dá azo ao nascimento da obrigação tributária – para identificar o sujeito passivo –.

Nesta toada, com arrimo na competência tributária conferida aos Municípios pela Constituição Federal, bem como nas diversas legislações ordinárias decorrentes desta capacidade legiferante, salvo as exceções positivadas, é fácil perceber que o sujeito ativo – credor da relação jurídica – é o Município em que o bem imóvel se localiza.

Já a sujeição passiva no esquema da RMIT será ocupada por aquele que praticar uma das hipóteses descritas no antecedente da norma, com atenção para seu critério material. É aquele que no tempo e espaço previstos em lei desempenhar as prerrogativas do direito de propriedade, domínio útil ou posse. Nas palavras de Valéria Furlan,

“o sujeito passivo do IPTU é aquele que realiza o fato imponible, isto é, aquele que se encontra na situação econômica descrita na hipótese de incidência tributária: será o proprietário se, de fato, este revelar sua capacidade econômica por ser o proprietário (isto é, por usar, gozar e dispor do imóvel a título oneroso ou gratuito); será, doutra parte, não o proprietário, mas aquele que detiver o domínio útil ou aquele que detiver a posse *ad usucapionem*, já que são situações que demonstram claramente que estes – e não o titular da propriedade, que detém apenas o domínio direto, a substância mesma da coisa, desprovida de suas utilidades –, realmente, participam da natureza econômica do fato imponible.”⁵²

Nas relações de locação de imóveis as partes normalmente avençam entre si o

52 FURLAN, Valéria. Idem, p. 81-82.

pagamento de uma quantia em dinheiro a ser paga para o locador para que em contrapartida o imóvel possa ser utilizado pelo locatário. Esta relação gera diversas consequências jurídicas. Contudo, em relação ao imóvel locado, o locatário não adquire nenhum dos direitos que permitiriam colocá-lo com praticante do fato juridicamente relevante para a incidência do IPTU: ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel com *animus domini*.

É fato que as relações locatícias não raras vezes arbitram contratualmente o ônus do recolhimento do IPTU ao locatário. Contudo, conforme clara dicção do artigo 123 do Código Tributário Nacional⁵³, as convenções particulares não são oponíveis à Fazenda Pública para fins de modificar o sujeito passivo das obrigações tributárias, mesmo que por simples indicação de responsabilidade de pagamento do débito. Sequer a figura do responsável tributário tende a aparecer nas relações locatícias, já que sua disposição depende de lei expressa – a saber, a do ente tributante competente – como prescreve o artigo 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional.

Portanto, o locatário é figura incompatível com a sujeição passiva da RMIT do IPTU, seja por não praticar nenhuma das hipóteses qualificadas, seja por impossibilidade de sua imputação por meio de contrato particular.

3.5 Aspecto Quantitativo

A base de cálculo e a alíquota no IPTU são mais do que elementos hábeis a mensurar o montante devido. São verdadeiros instrumentos viabilizadores de princípios constitucionais, tais quais a capacidade contributiva ou a função social da propriedade. Não pretendemos nestas linhas explorar o alcance e o sentido de tais normas, mas tão somente completar o esboço básico da RMIT do IPTU.

O artigo 33 do Código Tributário Nacional⁵⁴ estabelece que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, que corresponde ao seu valor de venda. Já a alíquota a incidir deve ser objeto de tutela da lei municipal, que deverá orientar-se pelos critérios constitucionais de progressividade.

Veja-se que a base de cálculo elencada é instrumento que serve ao propósito da capacidade contributiva, que não poderia ser medida por essa unidade de riqueza em relação ao locatário, que tem direitos singelos em relação ao imóvel – em comparação com o direito de propriedade – por pagar ao locador a quantia avençada, não revelando qualquer capacidade econômica neste sentido que o aproxime da RMIT do IPTU.

53 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

54 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

4 A EXONERAÇÃO DO IPTU NA HIPÓTESE DE LOCAÇÃO DE IMÓVEL À ENTIDADE RELIGIOSA

Arado o terreno diante dos elementos previamente lançados, é momento de deliberar objetivamente a temática deste trabalho. Qual é a natureza jurídica da exoneração do IPTU nas relações locatícias onde a locatária é uma entidade religiosa? Trata-se de imunidade tributária ou isenção? Avancemos no epicentro do tema.

4.1 Natureza jurídica da exoneração do IPTU

A Lei Maior estabeleceu como imune aos impostos o patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto, que diante nossa premissa assume a figura de entidade religiosa.

Assim, o imóvel que seja de propriedade da entidade está imune ao IPTU, havendo latente ausência de competência tributária para inserir entidades religiosas na sujeição passiva da relação jurídica exacional. É evidente – e condicional – que o imóvel deve ser utilizado para as finalidades essenciais da entidade religiosa, conforme mandamento do Texto Maior. Mesmo havendo pluralidade de imóveis, persiste a imunidade ao IPTU, ainda que locados a terceiros, desde que a receita levantada seja injetada nas finalidades precípua da entidade. Neste sentido é o teor da Súmula 724 do STF, que prevê: *“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”*⁵⁵

Contudo, se o imóvel onde se estabelecerá os cultos, cerimônias e demais atividades do templo pertence a terceiro e é locado à entidade religiosa, não se percebe o enquadramento na hipótese de patrimônio da entidade imune. Não existe relação de locação unilateral, onde aluga-se de si para si, sendo necessário pluralidade de partes que componham a relação jurídica. A propriedade – ou algum de seus atributos – pertence a outrem, diga-se, estranho à norma constitucional imunizante. Nessas hipóteses portanto, assume a entidade religiosa a figura da locatária numa relação jurídica privada.

Nesta esteira, considerando nossa premissa de que o locatário não exerce os fatos impositivos ensejadores da incidência do IPTU, tais como a propriedade, domínio útil ou da posse – com *animus domini* –, não poderá compor a RMIT do IPTU ocupando a sujeição passiva tributária.

55 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n° 724.

O contexto demonstra que é impossível impor a barreira da imunidade tributária conferida às entidades religiosas aos Municípios para impossibilitar a cobrança do IPTU, pois ao exercer a competência tributária outorgada para instituir o imposto o faria legitimamente contra pessoa que não possui imunidade tributária, hábil a ocupar a sujeição passiva na relação jurídica.

O raciocínio permitirá visualizar que a entidade religiosa locatária do imóvel não sofre nenhuma lesão à imunidade tributária constitucionalmente prevista, vez que o Fisco Municipal não tributa pelo IPTU patrimônio seu. O que faz, sob o manto da legalidade, é a legítima promoção das prerrogativas constitucionalmente previstas para cobrar do sujeito passivo qualificado na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na sua própria lei ordinária respectiva, o imposto devido sobre a propriedade, domínio útil ou posse.

Porém, a praxe locatícia aponta para a transmissão dos encargos do IPTU aos locatários de imóveis, numa relação jurídica privada e plenamente legítima. Em que pese a impossibilidade de utilização da relação contratual para modificar o sujeito passivo tributário perante o fisco – como mostrou-nos o artigo 123 do Código Tributário Nacional, – no âmbito do direito privado inexistente enunciado prescritivo proibitivo da transferência do encargo de natureza tributária – no caso o IPTU – à quem quer que seja, mesmo que seja a entidade religiosa imune à figura tributária.

Nesta lógica, ver-se-ia um modo indireto de relativizar a imunidade tributária e o próprio direito fundamental à liberdade de culto e crença embutido na norma. O desembaraço para que exerça a liberdade religiosa premeditado na Lei Maior restaria ameaçado, vez que as entidades religiosas se veriam livres de impostos intentados pelo fisco, mas não dos encargos assumidos na contratação regida pelo direito privado.

Explicamos: em termos práticos, repassar os encargos tributários ao locatário é permitir que seu patrimônio, renda ou serviços – ou a expressão pecuniária dali proveniente – seja reduzido para que se satisfaça o débito tributário do locador. E repetimos, nada há de ilegal nisto, mesmo que a locatária ser entidade religiosa imune. Contudo, a redução do patrimônio da entidade religiosa – de forma indireta – para satisfazer dívida tributária não parece compreender o valor axiológico da Constituição Federal dispensado à imunidade tributária.

Tal situação não passa desapercibida por diversos Municípios brasileiros, que estabelecem em suas leis ordinárias a exoneração do pagamento de IPTU nas hipóteses de imóveis locados à entidade religiosa. Porém, a melhor técnica jurídica não permitiria a extensão da imunidade tributária da organização religiosa até o efetivo sujeito passivo do

IPTU. Para que hipótese de imunidade fosse, a própria Constituição da República deveria prever que imóveis locados às entidades imunes teriam imunidade tributária, rechaçando de vez o interesse do ente tributante neste viés.

Neste cerne, restou ao legislador ordinário tutelar estas situações pela técnica da isenção. Portanto, com base nas premissas estudadas nos capítulos anteriores, resta cristalino que as hipóteses de exoneração do IPTU em relações de locação de imóveis por entidades religiosas têm natureza jurídica de isenção, afastando-se a configuração de imunidade tributária.

Alçar esta compreensão é de suma importância, vez que apesar de ensejar – genericamente, diga-se – a exoneração do mister tributário, são institutos jurídicos totalmente diferentes. Vejamos então quais são as significâncias plasmadas no âmbito jurídico, decorrentes da natureza jurídica destacada.

4.2 Consequências da isenção como forma de exoneração do IPTU

Se a exoneração do mister tributário adentra o campo das isenções, é dedutível que obedece as regras inerentes ao instituto jurídico correspondente.

A primeira inferência é que as leis municipais que estabelecem que os imóveis alugados à entidade religiosa estarão dispensados do pagamento de IPTU não fazem simples reprodução da norma constitucional da imunidade tributária. Desta forma, fica afastado qualquer argumento de atecnia do legislador que prevê isenção tributária do IPTU na hipótese de relação locatícia com entidade religiosa – já que este não “copia” da Lei Maior o preceito da imunidade e lhe atribui nome de isenção –.

A relação jurídica experimentada é distante do preceito imunizante. Não se trata de respeitar a ressalva constitucional sobre não tributação, mas de intentar, por juízo do próprio legislador ordinário, a isenção nas hipóteses em que o imóvel é locado à organização religiosa.

Nesta via é imprescindível que haja na lei ordinária – princípio da estrita legalidade, disposta no artigo 97, VI, do Código Tributário Nacional – do ente competente a previsão de isenção do pagamento do IPTU.

O Município enquanto ente político competente para legislar sobre o IPTU é quem tem a faculdade de outorgar o benefício da isenção. Desta forma, não é a imunidade tributária a baliza que coíbe ou limita o legislador municipal. Como ensina Sacha Calmon, *“teleologicamente a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros,*

enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis.”⁵⁶

Sob esse prisma, outra influência de ter a exoneração em questão natureza de isenção é sua instabilidade jurídica. Enquanto hipóteses de imunidade são cláusulas pétreas da Constituição Federal, as isenções são normas articuláveis ao bel-prazer de suas finalidades. Significa dizer que pode o legislador revogar a isenção, tornando a cobrança do IPTU possível, em desfavor direto do sujeito passivo e indireto da entidade religiosa.

Sabemos que as isenções podem ser condicionadas ou incondicionadas, por prazo certo ou indeterminado. O legislador deverá aplicar a técnica que melhor corrobore com as finalidades da isenção. Conforme enuncia o artigo 178 do Código Tributário Nacional⁵⁷ a isenção concedida incondicionalmente e por prazo indeterminado pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, devendo a isenção condicionada e por prazo certo aguardar seu termo *ad quem* previsto legalmente, sendo irrevogável até então.

Nota-se no artigo supramencionado que a regra de irrevogabilidade atinge a norma isentiva que cumulativamente prever prazo e condição. Nesta toada, se a norma estabelece somente condições, por exemplo, poderá ser revogada a qualquer tempo.

A isenção pode ser condicionada, depender de prova do efetivo preenchimento destas condições e sujeitar-se ao despacho da autoridade administrativa competente para que seja validada. É o que prevê o artigo 179 do Código Tributário Nacional, em caso de isenções não concedidas em caráter geral.

Por outro giro, a isenção pode sequer ser prevista na lei do município, sendo portanto inexistente. A comunidade religiosa local que alugar imóvel em Município que não prevê isenção fatalmente pagará o encargo tributário, se repassado contratualmente.

Num cenário onde as isenções podem ter condições diversas e ter prazo certo ou indeterminado, as entidades religiosas podem se ver compelidas a contrastar as legislações de Municípios distintos e escolher a mais favorável em relação à exoneração do IPTU para decidir a locação do imóvel.

Denota-se às consequências da natureza jurídica da exoneração todas aquelas passíveis dos efeitos das isenções no mundo jurídico, ficando nosso enfoque limitado aos preceitos já levantados nos capítulos anteriores.

⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12º ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 140
⁵⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

5 CONCLUSÃO

Com a tarefa de dimensionar a locação de imóveis às entidades religiosas e a exoneração do IPTU, procuramos amearhar em nossa pesquisa os sentidos axiológicos encerrados nas prescrições normativas que ornaram o tema, através de suporte doutrinário e da apreciação do direito positivo.

Melhor compreendemos o arcabouço de preceitos da Constituição da República, destinados à promoção da liberdade religiosa – expressão da inviolabilidade de crença e culto – como um direito fundamental, como cláusula pétrea e como primado da laicidade do Estado Democrático de Direito. Evidenciou-se a imunidade religiosa como mecanismo de garantia deste direito fundamental, garantindo o não embaraço às entidades religiosas pela via tributária. Desta sorte, restou claro que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se destina a proteger o patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas do alcance dos impostos, respeitado o critério de observação das finalidades essenciais das entidades.

Colecionados elementos necessários para entender a profundidade da imunidade tributária em questão, procuramos aferir a situação da entidade religiosa que aluga imóvel de terceiro para desenvolvimento de suas atividades, à luz da praxe do repasse dos encargos tributários do IPTU no contrato de locação.

Não foi forçoso perceber que a imunidade tributária não alcança a relação jurídica privada para fins de exonerar o dever de pagamento do IPTU, uma vez que o sujeito passivo da relação jurídica continua inalterado, sendo aquele que tem a propriedade do imóvel, o locador. Aliás, alcançamos o entendimento de que em hipótese alguma poderia figurar na sujeição passiva da RMIT do IPTU aquele que aluga imóvel de outrem, haja vista que a locação não desboca em qualquer das materialidades do imposto, sendo impossível de ser rompido o fato imponible pelo locatário.

Desta forma, somente a isenção – técnica jurídica pertinente à legislação infraconstitucional – pode exonerar o mister tributário em casos de locação de imóveis às entidades religiosas, em proveito direto do proprietário do imóvel – sujeito passivo – que aluga imóvel para entidade religiosa – que por sua vez obtêm proveito indireto, já que se verá livre de encargo contratual referente ao IPTU –.

Perceba-se que não existe nenhum dever oriundo da lei que determine ao ente tributante em premeditar a isenção do IPTU na hipótese de imóvel locados à entidade religiosa. Não se pode afirmar que ao cobrar o IPTU do proprietário do imóvel – aquele que praticou o fato gerador – está a municipalidade a atentar contra qualquer enunciado da Constituição Federal. Aliás, pelo contrário, exerce justamente a competência tributária que lhe

fora outorgada.

Assim, investigar o real ensejo do legislador municipal para conferir a isenção é tarefa minuciosa, sendo muitas vezes inexistente a justificativa teleológica da isenção na legislação. Poderíamos pressupor, que os Municípios que regulam isenções o fazem em atenção ao direito fundamental de crença e culto, já que a cobrança de IPTU sabidamente seria repassada à organização religiosa que locar o imóvel. Tal postura revelaria a sensibilidade do legislador municipal à praxe apontada, demonstrando o bom uso da técnica jurídica para a garantia do exercício pleno das atividades das entidades religiosas.

A isenção na forma estudada pode representar desde o desenvolvimento em maior plenitude das atividades desempenhadas pelas entidades religiosas até a sua sobrevivência, visto que grande parte das organizações religiosas não dispõe de vultoso patrimônio.

As consequências jurídicas ericadas são diversas, sendo seu esgotamento inadequado sem o devido arrimo de estudos mais aprofundados do instituto da isenção, do IPTU e das legislações municipais específicas. Contudo, diante das premissas escolhidas e sustentadas no presente trabalho, foi possível aferir instabilidade jurídica decorrente da natureza da exoneração por advento da isenção.

Inexistindo por parte do Município o controle de quais imóveis são locados às entidades religiosas, é dedutível que as leis que conferem isenções condicionem, no mínimo, a ciência da relação locatícia ensejadora do benefício. Portanto, é de suma relevância que os beneficiários diretos e indiretos da isenção tenham conhecimento de suas regras, para efetivo exercício do direito conferido, para não incorrer no famoso brocado “*Dormientibus non succurrit jus*”.

Por fim, independente da motivação do legislador ordinário municipal ao estabelecer exoneração do IPTU através das isenções em hipótese de imóvel locado à entidade religiosa, é certo que prestigia, promove e defende – ainda que indiretamente – o direito constitucional de liberdade de culto e crença.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1989.

BORGES, José Souto Maior. *Limitações Constitucionais à Tributação, in IV Curso de Especialização em Direito Tributário*. Vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 de março de 2016.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. (2002). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 04 de março de 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias*. Elizabeth Nazar Carraza, coordenadora; Daniel Moreti, organizador. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Curso de direito tributário*. 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIESA, Clélio. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12º ed., Rio de Janeiro, Forense: 2012.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

FURLAN, Valéria. *Imposto Predial e Territorial Urbano*. 2ª ed, São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29º ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRANDA, F. Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969*. T. II, 2ª ed., ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4º ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

SORIANO, Aldir Guedes. *Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional*. 1º ed., São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3º, Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. *Imunidade Tributária*. Marcelo Magalhães Peixoto, Cristiano Carvalho, coordenadores. São Paulo: MP editora, 2005.