



**FACULDADE FARIAS BRITO – FFB**  
**CURSO DE DIREITO – NOITE**  
**DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO III**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CEMITÉRIOS PRIVADOS**

**Klécio Emmanuel da Cruz Costa**

**FORTALEZA – CE**

**2015**



**FACULDADE FARIAS BRITO – FFB**  
**CURSO DE DIREITO – NOITE**  
**DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO III**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CEMITÉRIOS PRIVADOS**

Projeto de monografia apresentado à disciplina de trabalho de conclusão de curso III como critério parcial de aprovação.

Aluno: Klécio Emmanuel da Cruz Costa

**FORTALEZA – CE**

**2015**



Esta monografia foi submetida ao **Curso de Direito da Faculdade Farias Brito** como parte dos requisitos necessários para a obtenção do grau de Bacharel em Direito. Na avaliação da banca este trabalho obteve o conceito \_\_\_\_\_.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida desde que de acordo com as normas científicas.

## RESUMO

A imunidade tributária é um benefício criado para a proteção e garantia da efetiva finalidade de entidades elencadas pela Constituição Federal no art. 150, VI, consideradas essenciais para a sociedade. Ao longo da história essa imunidade foi manipulada a favor das classes dominantes, mas com a divisão dos poderes e a inclusão no texto constitucional, solidificou-se e sua eficácia tornou a imunidade instrumento fundamental para a democracia. Neste trabalho será abordado desde o conceito de imunidade até suas principais características e espécies, destacando-se a imunidade objetiva por se tratar de elemento fundamental para o desenvolvimento da tese. O objeto central desse estudo é a incidência da imunidade tributária sobre os cemitérios privados, e para que isso seja possível é de fundamental importância demonstrar que os cemitérios de um modo geral possuem a mesma natureza jurídica dos templos de qualquer culto, equiparando-se a esses sob a ótica da norma imunizante. Para fortalecer essa afirmação foi feita uma abordagem histórica sobre os templos de qualquer culto e também sobre os cemitérios de natureza pública, religiosa e de cunho comercial, considerando-se todas as características que os envolvem afim de tornar claro que ambos se encaixam no mesmo conceito de templo de qualquer culto. Ao tratar desses assuntos a pretensão é buscar uma relação entre os cemitérios privados e a imunidade tributária conferida pela Constituição Federal sob a fundamentação da imunidade objetiva, característica essa predominante nos cemitérios. Sob esse contexto buscou-se posicionamentos na doutrina acerca do tema bem como jurisprudências dos tribunais superiores, sendo analisado de forma minuciosa o teor das decisões.

Palavras Chaves: Imunidade tributária. Imunidade Objetiva. Templos de qualquer culto. Finalidades essenciais. Natureza Jurídica dos Cemitérios. Imunidade tributária dos cemitérios privados.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	10
1.1 Breve Abordagem Histórica da Imunidade Tributária.....	10
1.2 Conceito de Imunidade Tributária.....	14
1.3 Classificação das Imunidades Tributárias.....	18
2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS.....	25
2.1 Imunidade Religiosa e os conceitos de Culto e Templo.....	25
2.2 Imunidade dos Templos Religiosos no Ordenamento Jurídico Brasileiro.....	32
2.3 Finalidades Essenciais dos Templos.....	37
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CEMITÉRIOS.....	42
3.1 Conceito de cemitério e Breve Histórico.....	42
3.2 Natureza Jurídica dos Cemitérios.....	47
3.3 Imunidade Tributária dos Cemitérios Públicos.....	49
3.4 Imunidade Tributária dos Cemitérios Religiosos e Privados.....	53
4 CONCLUSÃO.....	67
5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71

## INTRODUÇÃO

Os entes federativos são dotados de competência tributária em que união, distrito federal, estados e municípios receberam da Constituição Federal autorização para instituir tributos de sua competência, ocorre que em algumas circunstâncias o poder constituinte originário entendeu por bem proteger alguns entes quanto ao poder de tributar do Estado.

Os legisladores da Constituição Federal se preocuparam em tutelar alguns valores considerados fundamentais para a nossa sociedade, valores estes que deveriam ficar ao resguardo do poder estatal de tributar. Para tanto tiveram o cuidado de estipular algumas normas que limitam o exercício do poder de tributar, proibições expressas dirigidas aos entes federativos no sentido de vedar a tributação de determinados entes e a esse fenômeno conhecemos por imunidade tributária que tem por finalidade preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, protegendo algumas pessoas, bens ou situações da competência tributária do Estado, eximindo essas entidades de pagar tributos.

Sob este prisma, podemos notar a existência das organizações religiosas, ou templos de qualquer culto a que se refere a letra constitucional este trabalho tem como objetivo interpretar e delimitar a abrangência e a amplitude da norma constitucional expressa no Art. 150 VI, “b” §4º da Constituição Federal que trata das imunidades tributárias para templos de qualquer culto bem como discorrer sobre a aplicação desse benefício constitucional e as dificuldades enfrentadas tanto pelas administrações fazendárias quanto pelas atividades religiosas para usufruir desse direito.

Discorrendo sobre este tema tão vasto em suas ramificações vamos delimitar e analisar a viabilidade da aplicação da imunidade tributária aos cemitérios partindo da premissa que estes possuem natureza jurídica análoga a de templo religioso devendo serem contemplados pelas normas imunizantes.

A questão central desse estudo será em torno da concepção de conferir imunidade tributária aos diversos tipos de cemitérios, mais especificamente aos cemitérios privados administrados por organizações empresariais com fins lucrativos.

Existe uma polêmica acerca da imunidade dos cemitérios privados e no decorrer deste trabalho vamos ver posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o assunto.

O estudo desse tema justifica-se pela extrema importância para a sociedade em geral pois o cemitério se trata de um bem de uso comum do povo, devendo ser protegido pela imunidade tributária por se tratar de estrutura organizacional instituída com o intuito de propiciar a manifestação da fé através de ritos religiosos independentemente da religião professada.

Para tanto no Capítulo 1, será feita uma abordagem histórica da imunidade tributária no Brasil e suas várias adaptações e transformações no curso do tempo até o atual conceito no ordenamento jurídico brasileiro e sua função teleológica.

Será analisado a importância da imunidade em cada época e como esse instituto foi manipulado por algumas classes que buscavam se beneficiar indevidamente desse direito, chegando ao ponto de desvirtuar e inverter os valores do instituto da imunidade tributária e por fim será conhecida a concepção atual da imunidade tributária, seus efeitos no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação prática nos dias atuais.

O Capítulo 2, trata da imunidade dos templos religiosos em que se buscará baseado nas principais obras doutrinárias o mais amplo conceito de templo religioso, as normas imunizantes contidas no ordenamento jurídico brasileiro as condições para sua aplicação no tempo e no espaço.

Ainda neste capítulo será explorado as principais opiniões buscando a melhor interpretação que se adequa aos fins as quais se destinam as imunidades tributárias dos templos.

Serão especificadas as ramificações de templo religioso podendo se conhecer suas espécies e o quais instituições se enquadram nessa conceituação que não está bem definida no texto constitucional e neste momento será traçada a relação entre templo de qualquer culto e cemitério através da análise da natureza jurídica de ambas concluindo-se que há semelhança entre as duas entidades podendo está se enquadrar no conceito daquela.

Por fim, no Capítulo 3, será abordado de forma específica a imunidade tributária dos cemitérios.

Neste capítulo será analisado de forma particular cada espécie de cemitério seja privado, público ou religioso, buscando demonstrar a natureza jurídica de cada modalidade de cemitério e a possibilidade da imunidade tributária incidir ou alcançar cada um desses entes.

Neste momento será desenvolvido a questão central deste trabalho que é a imunidade tributária dos cemitérios, mais especificamente os de caráter privado e para fundamentar esta tese, vamos recorrer a opinião de vários juristas renomados no mundo do direito tributário e ainda veremos alguns casos relevantes ao tema que foram objetos de estudo do judiciário e os posicionamentos jurisprudenciais bem como os argumentos jurídicos aplicados a cada caso.

O método de abordagem empregado nesta investigação científica é de competência bibliográfica, ou seja, a estratégia utilizada tem por objeto a análise de entendimentos jurisprudenciais, legislações gerais e específicas sobre o tema, artigos e entendimentos doutrinários acerca da matéria.

Apesar da relevância do tema, esse assunto é pouco explorado na doutrina, fato lamentável devido a importância que essa questão representa pra sociedade, considerando que a religião seja algo enraizado na vida da maioria dos indivíduos que venera os símbolos e as organizações religiosas, por isso a expectativa é de que o tema seja objeto de estudos mais aprofundados.

Os cemitérios fazem parte da cultura religiosa no nosso país, simbolizando o local onde nossos entes queridos ou pessoas com as quais temos afinidades serão eternizadas. Representa um local onde é possível através de determinados ritos religiosos se pode expressar a fé e oferecer homenagens aos falecidos e por ser um bem de uso comum do povo independente se é privado, público ou religioso merece um tratamento mais abrangente da legislação.

Segundo Freud:

“Nós, criaturas civilizadas, tendemos a ignorar a morte como parte da vida... no fundo ninguém acredita na própria morte nem consegue imaginá-la. Uma convenção implícita faz tratar com reservas a morte do próximo. Enfatizamos sempre o acaso: acidente, infecção, etc., num esforço de

subtrair o caráter necessário da morte. Essa desatenção empobrece a vida”(FREUD, 1915).

A concepção de Freud parece refletir sobre a legislação, o sistema judiciário brasileiro e até mesmo a doutrina que abordam de forma bastante sucinta o tema não dando a relevância merecida deixando a resolução das lides a mercê de interpretações análogas ou até mesmo adaptações muitas vezes sem o devido fundamento legal.

Porém existe a expectativa desta realidade mudar pois a cada dia este tema se torna mais importante e necessário se faz um estudo aprofundado devido a inserção da iniciativa privada nos serviços públicos, anteriormente prestados exclusivamente pelos órgãos estatais, o que tem levantado várias questões e polêmicas que precisam ter uma solução jurídica.

## **CAPITULO 01 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

No Art. 150 da Constituição Federal da República, o legislador preocupou-se em preservar e proteger alguns entes limitando o poder do Estado em instituir impostos sobre esses, dessa forma conferiu imunidade tributária a entidades consideradas essenciais e indispensáveis à sociedade para que pudessem exercer de forma livre seu papel essencial.

### **1.1 Breve Abordagem histórica da Imunidade Tributária**

A imunidade tributária está presente na história da humanidade desde tempos longínquos, sua evolução foi se caracterizando ao longo do tempo pelas várias transformações sofridas pela organização da sociedade até incorporar a sua atual forma se tornando algo fundamental para a concretização do Estado Democrático de Direito.

Com o surgimento das Cidades-Estados na época primitiva, os bens eram de uso coletivo, fruto da força de trabalho individual, e não se concebia a possibilidade de tributar os bens e as riquezas oriundas da exploração da natureza pelo homem que buscava exclusivamente a sobrevivência.

Em seguida veio a época medieval, onde o sistema vigente foi o feudalismo atrelado ao grande poder conferido a igreja. Nesse período embora os senhores feudais e as instituições eclesiásticas gozassem de imunidade, ambos eram entes autônomos e não se submetiam ao poder do Estado, restando a este recolher tributos da população mais pobre que sofreu com a excessiva onerosidade dos impostos que parte deles eram direcionados aos senhores feudais e senão bastasse ainda eram obrigados a pagar o dízimo a igreja.

Nesta época, o que se pode perceber é uma inversão de valores em que a principal finalidade da imunidade era privilegiar alguns grupos pertencentes as classes dominantes e também beneficiar o clero partindo-se da premissa de que os templos e as autoridades religiosas eram a representação de divindade na terra, portanto instituir tributos aos entes religiosos seria considerado cobrar tributos do próprio Deus.

Neste sentido Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.102), descreve com detalhes como se davam esses privilégios sob o ponto de vista político da imunidade tributária nos mais diversos períodos:

“No tempo do Império Romano, os tributos eram chamados munerapelo seu caráter de múnus público. Tais tributos começaram a ser pesados e a surgirem privilégios de múnus particular, com a denominação de immunitas, no sentido de desoneração tributária. Na Idade Média, o clero, a nobreza e as pessoas, hoje dizemos de status social, obtinham imunidades numa verdadeira inversão de princípios da universalidade e da capacidade contributiva. Iam ficando, tais pessoas com maior capacidade contributiva privilegiadas, enquanto as classes menos favorecidas mais oneradas[...]”.

Na mesma direção reforça Regina Helena Costa (2006, p.25) diz que:

“Já ao tempo do Império Romano havia a immunitas – vocábulo que, etimologicamente, significa negação de múnus ou encargo – expediente pelo qual se liberavam certas pessoas e situações do pagamento dos tributos exigidos na sustentação do Estado[...]”.

Devido os abusos cometidos pelos que se beneficiavam da imunidade na idade média era crescente a insatisfação da sociedade e esse privilégio passou a ser cada vez mais combatido, como demonstra Regina Helena Costa (2001, p.):

“A nobreza não aceitava sua função de contribuinte. Para ela, cumpria aos proletários o encargo fiscal: ou melhor, seria papel do proletariado sustentá-los. Tal situação acabou por desembocar na Revolução Francesa, quando os benefícios não mais seriam exclusivamente de uma determinada classe social, consolidando o Estado Fiscal. Antes das Revoluções, entre elas a francesa, reinava uma situação na qual tanto o clero quanto a nobreza eram instituições autônomas[...]”.

Após a dissolução do feudalismo, houve o surgimento do Estado patrimonial, onde a realeza se beneficiava da imunidade, e o impedimento de tributar o senhorio e a igreja servia como instrumento limitador do poder real, sendo estes dois entes agraciados com a imunidade como forma de homenagem.

Somente com a criação do Estado Moderno, a imunidade deixa de pertencer ao Rei para pertencer ao Estado, passando assim por uma profunda transformação, deixando de ser considerado como forma de limitação do poder do Rei pela igreja e

pela nobreza e passa a ser concebido, “limitação ao poder de tributar do Estado pelas liberdades preexistentes dos indivíduos” (TORRES, 1999, pg. 81).

No Brasil, a Constituição do Império de 1824 já esboçava a ideia de capacidade contributiva e imunidade tributária visando proteger alguns entes e situações como a indústria extrativista e a igreja Católica que era a religião oficial do país na época mas somente em 1891 houve previsão expressa de imunidade recíproca entre Governo e Estados Membros.

A constituição de 1981 definiu de forma expressa as limitações à competência tributária no art. 9º, §2º, afirma que é “isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção de outros Estados, e ainda os artigos 10 e 11 estabelecem que:

“Art. 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art. 11. É vedado aos Estados, como a União:

(1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados de República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportem;

(2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

(3º) prescrever leis retroativas”.

No decurso do tempo a ideia de imunidade tributária foi se fortalecendo no âmbito constitucional, as várias modificações e evoluções da carta magna solidificavam cada vez mais o fenômeno tributário, embora a imunidade tenha sido tratada de acordo com as convicções políticas e econômicas de suas respectivas épocas e não obstante do que ocorreu no restante do mundo, sempre haviam algumas classes privilegiadas que se beneficiavam desse direito.

Esses excessos e abusos oriundos dos privilégios da imunidade tributária tiveram fim com a instauração do regime Federativo e as limitações do Poder.

Viu-se a necessidade de preservar algumas entidades, bens e serviços quanto a competência tributária do Estado, sendo criadas desta feita normas limitadoras desse poder Estatal.

A Constituição Federal de 1988, no ato de sua promulgação trouxe no seu texto o atual conceito de imunidade tributária, conferindo a algumas entidades,

peças ou situações um tratamento diferenciado mantendo-os imunes ao poder de tributação do Estado.

Afirma Regina Helena Costa (2006, p.31) que:

“Desse breve retrospecto histórico podemos concluir que, ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou – se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade -, positivando-se, cada vez mais, a ideia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para a sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portanto devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação.

No Brasil tal tendência, como visto, se fez sentir a partir da democrática Constituição de 1964, texto na qual as imunidades tributárias ganharam destaque e perfil normativo semelhantes aos que ora ostentam.”.

Na Constituição Federal de 1988 a imunidade está prevista no art. 150, inciso VI que assim estabelece:

“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:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
  - b) templos de qualquer culto;
  - c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
  - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- (Constituição Federal, 2003, p.99/100)”.

O conceito de imunidades tributárias foi aperfeiçoado, determinando-se a ausência de finalidade lucrativas das entidades assistenciais e de educação para efeito de imunidade tributária e se estabeleceu a imunidade recíproca das fundações instituídas e mantidas pelo poder público além disso foi incorporado ao seu texto imunidades referentes às taxas e contribuições, positivando cada vez mais a ideia

de que pessoas, bens e situações especiais devem ser tratadas de uma maneira diferenciada devendo assim permanecerem imunes ao alcance da tributação.

O tributarista João Bosco Peres acredita que:

“Atualmente é pacífico o entendimento de que a imunidade está diretamente ligada à ausência da capacidade contributiva, à universalidade dos tributos e o papel social que determinados sujeitos exercem no meio da sociedade. Todavia tal entendimento já foi diverso, admitindo-se como um autêntico privilégio a imunidade dos nobres e da Igreja ante o poder do Rei.” (Peres, Jus Navigandi, a.8, n.127).

Como foi visto a origem da imunidade tributária foi criada para proteger alguns entes considerados essenciais na sociedade porém ao longo da história tornou-se instrumento manipulado pelas classes dominantes, que desviaram a finalidade essencial da imunidade e se auto imunizaram de maneiras completamente equivocadas, realidade que ganhou outros patamares a partir da transferência do poder de tributar e instituir imunidades para o Estado, que inicialmente também foi refém das classes dominantes, mas finalmente com a divisão de poderes, o instituto da imunidade se solidificou, e a Constituição pode enfim defini-lo de acordo com a sua função essencial de proteger do poder de tributar do estado alguns entes essenciais para a sociedade, garantindo que estes possam exercer suas atividades sem qualquer prejuízo exercido pelo Estado.

## 1.2 Conceito de Imunidade Tributária

O conceito de imunidade encontra algumas vertentes na doutrina e em muitos casos um autor se contrapõe ao outro, sob o ponto de vista da imunidade ser uma limitação ao poder de tributar do Estado.

Nesse sentido Yoshiaki Ichihara(2000, pg. 165) preleciona que:

“A imunidade não proíbe o legislador de exercer sua competência tributária, uma vez que a Constituição, ao delimitar negativamente, retira do legislador o fundamento de validade para instituir tributos no campo abrangido pela imunidade. Cria, na realidade, um campo de incompetência, o que não se confunde juridicamente com a vedação ou proibição.

Não resta dúvida que a imunidade limita o campo tributário, mas trata-se de uma categoria jurídica à parte e não se confunde, em termos de abrangência ou de natureza jurídica, com as limitações constitucionais ao poder de tributar[...].”

Contrário a esta tese Hugo de Brito Machado (2002, pg. 241) afirma que:

“Imunidade é o obstáculo decorrente de regra de Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência tributária. Há quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é posterior à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência. O importante é notar que a regra de imunidade estabelece exceção. A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária”.

Há autores como Pestana (2001, pg. 62) que entendem a imunidade como um princípio e assim a conceituam:

“Princípio da imunidade tributária é o feixe de valores jurídicos depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações específicas do texto constitucional[...].”

Embora existam divergências, a doutrina majoritária acata a ideia de limitação ao poder de tributar, entendendo que imunidade consiste na “exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição”. (BALEEIRO, 1951, pg. 226).

Roque Antônio Carrazza(2008, pg. 705) afirma que:

“A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto, fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes, para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados, fatos, bens ou situações[...]”.

O autor reconhece a excepcionalidade de fatos, bens e situações de devem ser tratadas de forma diferenciada devido sua natureza jurídica, devendo estes permanecerem imunes ao poder de tributar das entidades tributantes, havendo portanto uma limitação desse poder.

Entende Eduardo Sabbag(2012, p.283) que:

“A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas[...]”.

Sendo assim Paulo de Barros Carvalho (2004, p.172), entende que:

“A imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária [...]”.

A Constituição Federal de forma rigorosa e explícita disciplina o exercício da competência tributária, tirando do legislador ordinário o poder de definir o alcance das normas jurídicas que criam os tributos.

Desse modo, pode-se concluir que a opinião majoritária dos doutrinadores é que a imunidade sinaliza a incompetência tributária, devido a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, estariam dentro do campo da competência, mas por força da norma imunizante, permanecem fora do alcance do poder de tributar.

Neste sentido arremata ainda Paulo de Barros Carvalho (2004, p.181) que a imunidade se define como:

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

Sobre o tema, Aliomar Baleeiro (1977, p.178) também ensina:

“A imunidade para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza”.

É com o recolhimento dos tributos que o governo faz investimentos e executa as políticas públicas fundamentais ao bem estar da coletividade, mas também poderá ainda instituir tributos com a finalidade de estimular ou desestimular determinadas condutas, exercendo assim o tributo uma função extrafiscal.

O tributo pode interferir ou até mesmo impedir o exercício de determinadas atividades, desta forma a imunidade aparece como instrumento de proteção aos direitos fundamentais, com a finalidade de limitar a competência tributária e manter incólume determinados entes. Verifica-se que as imunidades não têm um fim em si mesmo, suas funções estão direcionadas à proteção de valores considerados notáveis na sociedade ou para o Estado em si.

Ives Gandra Martins (2003, p.10) ensina que:

“[...] que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborar com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como de na educação, assistência social etc.”.

No mesmo sentido Souto Borges (1980, p.184) entende que:

“Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, à incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação”.

Diante os ensinamentos doutrinários expostos, conclui-se que a imunidade representa um instrumento de proteção e cooperação entre o Estado e ao cidadão, possibilitando a efetivação de objetivos indispensáveis a sociedade e conferindo segurança aos entes contemplados pelas normas imunizantes a exercer de forma livre a sua finalidade essencial sem sofrer limitações ou impedimentos por parte do Estado.

### **1.3 Classificação das Imunidades Tributárias**

É sabido que a Constituição Federal visa limitar o poder de tributar do Estado conferindo imunidade tributária a alguns entes e para um melhor entendimento sobre o tema a doutrina decidiu classificar os tipos de imunidades existentes no Ordenamento jurídico como se pode ver a seguir:

#### **1.3.1 Imunidade Subjetiva**

São aquelas conferidas de acordo com a condição de determinada pessoa, atribuída a sujeitos em função da presença de elementos objetivos como o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiadas ou dela oriundas, conforme o art. 150, § 2º e 4º da Constituição federal.

Segundo Regina Helena Costa (2006, p124-126), a imunidade subjetiva ou pessoal é dirigida a uma pessoa, protegendo-se seu patrimônio, renda e serviços. Por exemplo: a não-tributação de contribuições sociais destinadas à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências em lei.

Sobre este tema Amaro (1997, p.146) escreve:

“As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (p. ex., o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (p. ex., um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade)”.

Sob esse contexto, fica claro que a imunidade subjetiva refere-se as pessoas e suas características enquanto fundamentais para o exercício das finalidades essenciais, devendo estas também serem alcançadas pela norma imunizante.

### **1.3.2 Imunidade Objetiva**

Está relacionada a determinados fatos, bens ou situações e versam sobre coisas, embora também beneficie pessoas.

Sua previsão legal encontra-se no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, sendo que tal proteção é concedida em função do objeto comercializado, assim para Schoueri (2010, p.378):

“[...] abrange somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação das mercadorias mencionadas, como o II, IPI e o ICMS, e não os impostos sobre a renda e o patrimônio de editoras e livreiros, por exemplo” .

Esse tipo de imunidade portanto refere-se apenas ao bem específico não contemplando ou considerando o contexto.

### 1.3.3 Imunidades Genéricas

Imunidades genéricas estão previstas no art.150, VI da Constituição Federal e são destinadas apenas aos impostos, e tem como finalidade conferir imunidade as entidades elencadas no texto constitucionais sendo as seguintes:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto;
- c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A doutrina classificou como genérica a imunidade que incide sobre os entes previstos texto Constitucional.

### 1.3.4 Imunidade Recíproca

O texto constitucional mais especificamente no art. 150, VI, “a”, estabelece a imunidade recíproca, senão vejamos:

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:

patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros [...]. (Constituição Federal, 2003, p.99/100).

Este dispositivo veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, isto é, proibição de cobrar impostos entre os entes federados, ou seja, entre a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Vale ressaltar que a imunidade recíproca refere-se apenas a impostos, não contemplando as taxas e contribuições de melhorias.

Paulo de Barros Carvalho (1991, p.120) acrescenta que:

“A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição, é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceber pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação da autonomia municipal. Continuar a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.

É em nome do cânone da supremacia do interesse público ao particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade”.

Nestes termos afirma Aliomar Baleeiro (1977, p.92) que:

“Politicamente, a Constituição visa a uma união indestrutível à base da concórdia, do respeito e da solidariedade recíprocos.

Não seria compatível com esses fins supremos, substancialmente ligados à unidade nacional, preocupação máxima de todos os grandes estadistas brasileiros desde a Independência, a interpretação que permitisse aos Estados entre si retaliações tributárias, com os impostos interestaduais, tão combatidos na primeira República, ou as práticas mais ou menos idênticas que ainda hoje ensombram a vida dos Estados americanos, segundo depoimento de financistas da mais alta circunspeção”.

A suprema corte manifestou seu entendimento sobre a imunidade recíproca afirmando que:

“A garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federados. Os valores investidos e a renda auferida pelo membro da federação é imune de impostos. A imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios”. (AI 174.808-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 11-3-96, DJ de 1º-7-96).

Sobre essa questão, merece transcrição o seguinte trecho do voto do Min. Celso de Mello:

“É importante por em destaque, neste ponto, a própria razão de ser da cláusula que instituiu a imunidade tributária recíproca.

Sabemos que a Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõe o Estado Federal.

(...)

A imunidade tributária recíproca – consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras – representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes do Estado Federal, constituindo, ainda, importante instrumento de manutenção do equilíbrio e da harmonia que devem prevalecer, como valores essenciais que são, no plano das relações político-jurídicas fundadas no pacto da Federação”. (STF, 2ª Turma, RE 363412 AgR/BA, data de julgamento 07.08.2007).

Ainda sobre esta imunidade Geraldo Ataliba (1994, p.235-237), fez as seguintes considerações:

“Com efeito, para tributar, deve a pessoa jurídica de direito público ter **poder** sobre o sujeito passivo. Só o poder lhe permite assegurar, mediante coação, seu comando. Só do súdito pode o poder público **exigir**. Só pode tributar quem pode exercer poder – dentro da margem de discricção apontada – sobre o contribuinte. Aliás, este termo significa sujeito ao poder tributário. Pode-se falar em sujeição ao poder tributário entre os estados federados e federal e vice-versa? Entre estados federados, reciprocamente

considerados? Entre União e município autônomo e vice-versa? Evidentemente não! Decorre da própria natureza das coisas a intributabilidade recíproca dos entes públicos. Não tem qualquer cabimento tributarem-se reciprocamente os entes que exercem o poder público. O fundamento político da imunidade constitucional recíproca – e a Constituição é documento político – dos entes públicos foi magistralmente colocado por Aliomar Baleeiro, nos seguintes termos:[...]

E, pouco mais adiante, fixa lapidarmente primeira regra de hermenêutica: ‘A Constituição não poderá ser interpretada de sorte que ameace a organização federal por ela instituída, ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, dos estados e dos municípios’.

Embora na Constituição o legislador tenha feito referência a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, o STF entende que a imunidade recíproca não é restrita somente aos impostos das entidades anteriormente citadas, mas se estende a todo aquele que possa comprometer o patrimônio, renda ou serviço do ente imune, alcançando assim todo e qualquer imposto.

O legislador percebeu que algumas atividades desempenhadas pela administração indireta, por alguns de seus agentes, mereciam o mesmo benefício.

E no art. 150, §2º da Constituição Federal estabelece que a imunidade recíproca estende-se às autarquias e às fundações por serem pessoas jurídicas que desempenham funções relacionadas à atividade estatal, sem fins lucrativos. Desta forma atuam como serviço complementar do Estado e por esta razão não devem pagar impostos.

Em seguida preocupou-se o legislador de disciplinar a imunidade recíproca e estabeleceu no art.150, §3º da Constituição Federal, que a imunidade não se estende a todos os agentes da administração indireta. A regra não se aplica as situações onde o Estado possui atividades de natureza privada.

Desta forma, a imunidade recíproca não irá se aplicar às empresas públicas e às sociedades de economia mista, considerando que são formas do Estado atuar na economia.

Entretanto, o STF tem entendimento contrário tendo decidido que a imunidade recíproca pode se estender às sociedades de economia mista e às empresas públicas que exploram serviços públicos de forma exclusiva, ou seja, quando detém o monopólio de determinada atividade, porém a regra não incide quando a

exploração da atividade econômica concorrer com empresas privadas, preservando assim o princípio da livre concorrência, caso contrário o estado sempre teria valores inferiores tendo em vista que estaria imune aos tributos.

Como foi visto nesse tópico a imunidade tributária poderá ser classificada de várias formas sendo fundamental a associação entre a imunidade específica e o ente a ser contemplado, pois somente dessa forma poderá de forma efetiva garantir ao ente a devida e eficaz contemplação da norma imunizante pretendida pelo legislador.

## **CAPITULO 02 – IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS**

No que se refere ao tema proposto, a imunidade dos templos de qualquer culto é um assunto bastante relevante e discutido na nossa doutrina, na tentativa de se buscar a melhor interpretação e entendimento para que se possa aplicar da forma mais justa e eficaz a imunidade tributária.

### **2.1 Imunidade Religiosa e os conceitos de Culto e Templo**

Para entender o exato alcance da imunidade religiosa, deve-se conhecer preliminarmente o conceito de culto e templo.

De acordo com Eduardo Sabaag(2015, p.337) é possível afirmar que:

“Culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional. Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune”.

Antônio Ferreira Filho (2005, p. 66), descreve culto, nos seguintes dizeres:

“O culto é o cerimonial religioso, o conjunto dos ritos e atitudes desenvolvidas em essencial nos templos das igrejas, não pode e não deve ser entendido como. O culto se resume a reverencia e adoração divina, interesses, quaisquer outros, a que ele se assemelha ou se compara. O culto destina-se à adoração de Deus, ao aprimoramento a espiritualidade”.

A imunidade contempla todas as formas possíveis de manifestação religiosa, até mesmo a mais exótica e extravagante desde que possua racionalidade e organização.

Desta forma as seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que estimulam a violência, racismo, sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário não estão protegidas pela norma imunizante.

Quanto ao conceito de Templo, a doutrina encontra uma certa dificuldade em reduzi-la a planos cartesianos, e a prática tem revelado uma expansão imensa de igrejas pelo mundo com conceituações e rituais diversificados que embora se enquadre nos termos aceitáveis do ponto de vista doutrinário se diferenciam das demais quanto a sua forma e organização, frustrando assim a tentativa de uma definição precisa do termo.

A palavra Templo origina-se do latim *templum* e é basicamente o lugar destinado a realização do culto. Em Roma era um lugar aberto, consagrado pelas autoridades religiosas e simbolizava a ideia da ligação entre os homens e o ser Divino.

Simboliza um lugar Sagrado, onde os religiosos se reúnem para professar sua fé por meio de rituais peculiares a cada religião.

Ao longo da história os homens adotaram a simbologia do templo como local divino e imaculado, muitas vezes chamado de a casa de Deus, e o que se pode observar é que não se mede esforços para se construir edifícios enormes, muitas vezes coberto com ouro, prata dentre outros requintes luxuosos, com a finalidade de adorar o Deus professado com o melhor que se possa extrair desse mundo.

É comum encontrar igrejas, sinagogas e outras formas de templos religiosos como obras arquitetônicas antológicas e na maior parte dos casos os recursos para a construção desses verdadeiros monumentos se originam de ofertas doadas pelos fieis frequentadores daquele templo exatamente por ser tratado pelo homem como o reflexo do mundo divino, a habitação de Deus sobre a terra, o lugar da presença real e cabe ao servo fiel dar o melhor de si para Deus e as ofertas para a casa de Deus recepciona perfeitamente essa filosofia.

Em termos gerais, templo pode abranger toda uma ordem religiosa, composta de locais de culto e de administração, o que inclui toda a estrutura envolvida no processo bem como as pessoas envolvidas na administração e execução das atividades, embora em sentido restrito, templo é apenas o local de celebração das cerimônias religiosas.

O que se sabe ao certo é que o templo pode se manifestar de várias formas e constantemente há evoluções na sua estrutura devido o surgimento cada vez maior

de igrejas, desta feita há algumas conceituações que buscam definir o templo, dentre elas encontra-se na doutrina 3 principais teorias que tem como finalidade conceituar o termo templo. No manual de Direito Tributário, Eduardo Sabaag (2015, p. 338 - 339). classifica essas teorias para fins didáticos como (I) clássico-restritiva, (II) clássico-liberal, (III) moderna.

**(I) Teoria Clássico-restritiva (Concepção do Templo-coisa):**

Conceitua o templo como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto, v.g., ocorre no quintal ou terreiro da casa – dedicado à celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado templo-móvel (barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus etc.); entre outras situações. Como defensores dessa concepção, aproximam-se Pontes de Miranda, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

**(II) Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade):**

Conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres). Como defensores dessa concepção, aproximam-se Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carrazza e Hugo de Brito Machado.

Note alguns didáticos exemplos na linha de defesa dessa concepção:

- a) não deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertenças do templo;
- b) não deve haver a incidência de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia (conventos ou outras habitações de comunidades religiosas);
- c) não deve haver a incidência de IPVA sobre o veículo (carro, avião, barco) utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesástico.

Para Aliomar Baleeiro, não se deve considerar templo “apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos”.

É possível notar que as duas correntes até aqui apresentadas – a do templo-coisa e a do templo-atividade – apresentam uma

característica comum: limitam a imunidade ao local do culto e ao conjunto de bens e atividades vinculadas a ele. O STF, aliás, sob a égide da Carta Magna de 1946, assim se posicionava:

EMENTA: A imunidade estatuída no art. 31, V, “b”, da Constituição (1946), é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.

(RE 21.826/DF, 2ª T., rel. Min. Ribeiro da Costa, j. 02-07-1953).

**(III) Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade):** Conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.

Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto. Curiosamente, segundo Flávio Campos, o texto constitucional registra o vocábulo **entidade** “exatas cinquenta e duas vezes e, em todas elas, emprega-o com este sentido de ‘instituição’, ‘associação’, ‘organização’”. Como defensores dessa concepção, aproximam-se José Eduardo Soares de A nosso sentir, a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, com questões jurídicas as mais variadas possíveis, requerem do exegeta um certo desprendimento das estruturas formais, a fim de atingir a *ratio legis* e propor a justiça fiscal aos casos concretos. Melo, Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos, entre outros”.

Como se pode observar a doutrina tem visões diferenciadas sobre o conceito de templo e isso reflete diretamente na aplicação da imunidade tributária, devido as várias correntes doutrinárias não se chegou ainda a um denominador comum quanto a extensão da norma imunizante, e a discussão gira em torno do alcance dessa norma em todos os entes envolvidos no contexto do templo religioso.

Não obstante a outros assuntos, esse tema já foi objeto de estudo e análise da jurisprudência pátria, que se posicionou favorável a teoria que afirma que a

imunidade se estende a outros imóveis além do templo. Nesse sentido há julgados do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios e do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná:

“EMENTA: ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. IPTU. TEMPLO RELIGIOSO. PRÉDIO DESTINADO À MORADIA DO PRESIDENTE DA IGREJA. IMUNIDADE DECLARADA. SENTENÇA MANTIDA.

1. Nos termos do art. 150, VI, letra b, da CF, é vedado ao Distrito Federal instituir imposto sobre templos de qualquer culto.

2. A imunidade abrange não só o prédio onde são realizadas as cerimônias e liturgias, mas também os imóveis relacionados às atividades essenciais da entidade religiosa, dentre os quais, necessariamente, se inclui a casa destinada à moradia de seu sacerdote, pastor ou equivalente.

3. Recurso conhecido e improvido. (APC20050111350616 – Rel. Des. Jesuíno Risato. Julgamento: 25/03/2009. Publicação: 13/04/2009. Órgão Julgador: Segunda Câmara Cível).

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL – TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL JULGADOS IMPROCEDENTES - IPTU - IMUNIDADE SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO - IMÓVEL CONTÍGUO UTILIZADO COMO ESTACIONAMENTO PARA VIABILIZAR O ACESSO DOS FIÉIS AO TEMPLO - REGRA IMUNIZANTE DO ART. 150, VI, ALÍNEA "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - RECURSO PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS, COM INVERSÃO DOS ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA. - "São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se 'anexos dos templos' todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto ou dele decorrem." (Curso de Direito Constitucional Tributário. Roque Antônio Carrazza. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 718). – O bem discutido neste processo é imune à cobrança de IPTU, haja vista que o entendimento do STF volta-se para uma interpretação ampliada da alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, de forma a estender o benefício aos bens que cumprirem a finalidade religiosa a que se destinam. - Não tendo sido o Município de Curitiba capaz de comprovar a ausência de tal finalidade religiosa, o que era dever seu, a procedência dos embargos à execução é imperativa, motivo porque se impõe a reforma da sentença que julgou improcedentes os embargos. (TJPR – APC 532422- Rel. Des. Cunha Ribas. Julgamento: 05/05/2009. Publicação: 23/06/2009. Órgão Julgador: Segunda Câmara Cível)”.

Em contrapartida, vale notar que em 1953, o STF entendeu de forma unânime posicionamento contrário ao anteriormente oposto e no RE de nº 21826-DF, decidiu que somente o imóvel em que o templo estava instalado possuía imunidade, ou seja, a igreja, o seu edifício e suas dependências.

Aplicando desta forma a teoria Clássico-Restritiva, que restringe a imunidade apenas ao local do templo, como se pode observar no voto proferido pelos ministros no julgamento em questão:

Templo – Liberdade de culto – intributabilidade – Inteligência restritiva – Inadmissibilidade da extensão a terreno anexo à igreja – Aplicação do art. 31, V, “b”, da Constituição (1946) “A imunidade estatuída no art. 31, n 5, letra “b” da Constituição, em favor da recorrente, é limitada, restritiva, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, aos bens imóveis pertencentes à Irmandade da Glória, ora recorrente, não se estende a isenção (sic) em apreço, pois a eles não se refere, expressamente, a preceituaçãconstitucional. Essa é restrita, inampliável, eximindo da tributação apenas os templos. Não, assim, a todos os bens imóveis da Irmandade. Se esta o possui, deve pagar os respectivos tributos que apenas não incidem sobre o templo, a saber, a igreja, o seu edifício, e dependências. "Um lote isolado não pode se considerar o solo do edifício do templo". (STF - RE 21826- DF – Rel. Min. Ribeiro da Costa. Julgamento: 02/06/1953. Publicação: 30/12/1953).

Embora no caso em tela o STF tenha se posicionado contra a extensão da imunidade aos bens pertencentes a entidade religiosa, veremos mais adiante que alguns pontos devem ser criteriosamente analisados quanto a função essencial exercida por esses bens e anexos e em alguns casos o entendimento tem sido predominantemente contrário a este posicionamento em questão.

Torna-se fundamental a compreensão sobre o conceito de culto e templo para se entender a finalidade e a importância de se conferir imunidade tributária a esses entes que representam um papel tão importante e presente na sociedade devendo para isto receber um tratamento especial da legislação pátria.

Esse privilégio fiscal adquirido pela igreja se deu de forma bastante peculiar, uma vez que desde a antiguidade a relação entre igreja e Estado se confundem em vários aspectos e muitas vezes o representante do governo era considerado uma espécie de líder religioso representando não somente uma figura política mas

também representava a personificação da vontade divina que escolheu determinado líder para conduzir o seu povo.

No Brasil, o exemplo mais marcante é a relação entre o Governo e a igreja católica, sendo que a igreja exercia um papel fundamental servindo de instrumento de justificação ideológica na cobrança de tributos pelo Estado Fiscal, se por um lado a igreja foi beneficiada com a imunidade, esta tinha a obrigação de conscientizar e convencer os fiéis do pagamento dos tributos sempre alegando que tal ato representava um gesto de fidelidade a Deus, e a ideologia se baseava na ideia de que o indivíduo ao pagar o tributo na verdade estaria devolvendo a Deus uma pequena parcela de um todo que lhe foi conferido e isto representava gratidão e fidelidade.

Esse convencimento na maior parte das vezes se baseava em argumentos subjetivos que remetia à ideia do não pagamento do tributo como ato de desobediência e o fiel era até mesmo acusado de estar roubando a Deus pois aquela determinada quantia não lhe pertencia, e assim através de argumentos retóricos e falaciosos, a igreja incutia na mente do fiel uma série de situações em que o não pagamento dos impostos afetava diretamente a fé, a moral e a dignidade do homem perante Deus e afirmava que tanto o não pagamento do tributo ao estado constituía pecado como a omissão do estado quanto ao poder de tributar significava uma transgressão divina da mesma gravidade.

Seguindo essa premissa, encontra-se a figura do dízimo, onde cada indivíduo deverá devolver à igreja ou à Deus à décima parte dos seus rendimentos e riquezas adquiridas em determinado lapso temporal, e no período da Coroa e em boa parte do império o dízimo representava o meio de arrecadação de recursos para o pagamento das despesas reais bem como para o pagamento de despesas diversas dentre elas estava as da igreja, e nesse período se registra o regime do padroado onde os líderes religiosos eram funcionários do governo, sendo a igreja mantida pelo estado.

Num mundo afetado pelo imaginário religioso, a pressão exercida pelos argumentos da igreja fazia diferença resultando em efeitos práticos relevantes para o Estado, e nesse prisma como uma espécie de benefício por servir de instrumento ideológico para arrecadar tributos por parte do Estado, o templo religioso foi privilegiado com a imunidade durante toda a história e até os dias atuais é tratado de forma especial pela Constituição Federal mais precisamente no art. 5º, VI, em que

há uma proteção expressa 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.

## **2.2 Imunidades dos Templos Religiosos no Ordenamento Jurídico Brasileiro**

A partir do surgimento de um País laico, no qual não há uma religião oficial nasceu a necessidade de se atender o tratamento igualitário entre as diversas entidades religiosas, e essa conceituação foi se tornando cada vez mais presente no texto constitucional objetivando dar eficácia ao exercício da liberdade religiosa, afastando a tributação sobre os espaços físicos, sobre as atividades realizadas pela igreja e sobre as rendas aferidas por ela.

Neste sentido, Alexandre de Moraes (2002, p.215) afirma que:

“A conquista constitucional da liberdade religiosa é verdadeira consagração de maturidade de um povo, pois, como salientado por Themístocles Brandão Cavalcanti, é ela verdadeiro desdobramento da liberdade de pensamento e manifestação.

A abrangência do preceito constitucional é ampla, pois sendo a religião o complexo de princípios que dirigem os pensamentos, ações e adoração do homem para com Deus, acaba por compreender a crença, o dogma, a moral, a liturgia e o culto. "O constrangimento à pessoa humana de forma a renunciar sua fé representa o desrespeito à diversidade democrática de ideias, filosofias e a própria diversidade espiritual”.

A primeira garantia constitucional da imunidade dos templos se deu na Constituição de 1946, que desobrigava estes entes dos pagamentos de impostos, dispositivo reproduzindo na Constituição de 1967.

Na Constituição Federal de 1988, a imunidade aos templos de qualquer culto ganha destaque no art. 150 e é disciplinada da seguinte forma:

“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”.

O disposto na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto. O templo é o local onde são realizados os cultos religiosos, e a leitura do inciso em princípio contempla a ideia de que templo compreende o imóvel ou o espaço físico dedicado ao culto e a vedação de instituir impostos abrangeria apenas os impostos incidentes sobre imóveis.

Entretanto no §4º ao determinar que o disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso VI “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, possibilitando uma interpretação mais extensa do conteúdo da imunidade, de forma a abranger a “renda do templo”, o patrimônio do templo” e os “serviços do templo”.

A título exemplificativo, o imóvel destinado aos cultos religiosos pertence a uma organização religiosa, em consequência, a organização religiosa não pode sofrer a incidência de impostos que vise a tributar o imóvel em questão, ou a renda auferida em decorrência do culto ou que se destine ao culto, ou os serviços integrantes da atividade religiosa em si mesmo considerada.

Sob esse prisma escreve Eduardo Sabbag (2015, p. 341) que:

“O preceptivo que desonera alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as rendas (decorrentes da prática do culto) e os serviços, quando vinculados a finalidades religiosas.

À guisa de exemplificação, levando-se em conta os signos “patrimônio”, “renda” e “serviços”, fácil é perceber que não deve haver a incidência Imunidade dos Templos Religiosos dos seguintes impostos sobre o templo: IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesiástico, ou sobre o chamado templo-móvel; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou esportulas dos fiéis, ou sobre as rendas oriundas de aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismos e conversões); etc”.

Roberta Moreira compartilha da mesma ideia afirmando que:

“É vedado às pessoas políticas instituírem impostos sobre templos de qualquer culto no que se refere ao patrimônio, renda e serviços, vinculados a suas finalidades essenciais (art., VI, b e 4º da CF).

Imunidade subjetiva: Refere-se à entidade e não a um determinado bem. Templos de qualquer culto é uma expressão ampla que abrange não só as Igrejas, como também as Lojas Maçônicas, Casa do Pastor, Convento, Centro de Formação de Rabinos, Seminários, Casa Paroquial, Imóveis que facilitam o culto, veículos utilizados para atividades pastorais, como o templo móvel e etc. Assim os anexos dos templos também são abrangidos. Como os Templos presumem-se não imorais, cabe à Pessoa Política Provar que o são para que possa fazer incidir os impostos. Patrimônio, Renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo: Tendo em vista que a imunidade tem limites, não alcança atividades desvinculadas do culto (art. 150, 4º da CF). Ex: Estacionamento da Igreja pode ser tributado por ISS, IPTU, IR, etc. Entretanto, o que é comercializado dentro do templo está a salvo da tributação, pois faz parte do culto. É vedado às pessoas políticas instituir imposto sobre patrimônio, renda e serviços dos Partidos políticos e suas fundações, Sindicatos de empregados e Instituições assistenciais e educacionais sem fins lucrativos, observados os requisitos apontados na lei (art. 150 III, c da CF). Na falta de cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.(<http://fg.jusbrasil.com.br/noticias/40791/qual-a-brangencia-da-imunidade-tributaria-aos-templos-de-qualquer-culto-roberta-moreira>> Acesso em: 30/05/2014.)

Hugo de Brito Machado (2007, p. 308) sustenta a que:

“imunidade é a qualquer bem destinado ao culto, sendo proibido imposto sobre a renda das contribuições feitas pelos fiéis ou membros da igreja, tal qual casamentos, celebração de missas, a receita oriunda das rendas de aluguel de imóveis da mesma, desde que não configure atividade mercantilista, nada tendo a ver com os recursos provenientes desses bens patrimoniais, desvirtuando seu papel, intervindo na economia, atuando como concorrente. O uso dos estacionamentos, uma vez configurada como atividade costumeira, o fabrico de pão ou qualquer atividade econômica fora dos propósitos da entidade, que possa intervir na concorrência, estará automaticamente sujeita à tributação.”

Aliomar Baleeiro (1976, p. 91) expressa seu entendimento no sentido de que a imunidade dos templos religiosos não se limita ao local físico de realização de cerimônias, com a seguinte interpretação:

“O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso 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”.

Corroborando com a teoria moderna o STF assim se posiciona quanto à abrangência da imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO.

I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatório.

Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.

Decisão

A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, com imposição de multa, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Menezes Direito. 1ª Turma, 23.06.2009. (<[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=651138&base=base\\_Acordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=651138&base=base_Acordaos)> Acesso em: 30 de maio de 2014).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", da Constituição do Brasil, 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. Precedente. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.

Decisão A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. 2ª Turma, 26.06.2007. (<[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=651138&base=base Acordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=651138&base=base%20Acordaos)> Acesso em: 30 de maio de 2014).Acórdãos no mesmo sentido

Numa decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 325.822 contida no informativo nº 295 do STF, de 16 a 20 de dezembro de 2002, reformou o Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que legitimou a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidades religiosas, contraria a essa decisão, o STF estendeu a imunidade a esses imóveis.

Sobre esta decisão, comenta Cláudio Carneiro (2006, 99-101):

“Tal decisão, considerando o valor constitucional da liberdade religiosa como um dos pilares do liberalismo e o Estado de Direito, veio a interpretar sistematicamente a Constituição, aplicando extensivamente a imunidade aos lotes vagos e prédios comerciais. Ponderou-se que tal princípio, sobrepuja o que dispõe outros dispositivos da Constituição, em especial o seu art. 19, que veda à União aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer cultos religiosos, subvencioná-los, embaraçar-lhes ou manter com eles uma relação de dependência. Ainda, o próprio § 4º do art. 150 de nossa Constituição, que vincula as imunidades às finalidades essenciais das entidades mencionadas, ou seja, o culto religioso em si, e não imóveis alugados e lotes vagos que notadamente não atingem essa finalidade.

É extremamente louvável a decisão do STF em garantir e aplicar princípios e direitos fundamentais previstos na Constituição como: a dignidade da pessoa humana, a inviolabilidade, a liberdade de consciência e de crença (art. 5º, inciso VI), a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, visando com isso reduzir as desigualdades sociais, protegendo ainda os locais de culto e suas liturgias. Porém nos parece que, no confronto da liberdade de culto e o artigo 19 supracitado, há um óbice material, haja vista que a concessão de imunidade nas hipóteses não ligadas diretamente com a finalidade das entidades nelas mencionadas, nada mais é do que uma forma de forma indireta de subvenção. Por outro lado, confronta-se também com o § 4º do art. 150 da nossa Constituição, que estabelece uma vinculação para que a imunidade sobre a renda, patrimônio e os serviços

seja aplicada Essa relação deve ser essencial das entidades que, como se trata de templo de qualquer culto, entender-se-á a finalidade religiosa. Daí, não haver uma compatibilidade com a extensão da Imunidade a lotes vagos e prédios comerciais das entidades religiosas, principalmente quanto a estes últimos, por possuírem finalidade econômica, exteriorizando assim a capacidade contributiva e, assim sendo, não há como se afirmar que um imóvel comercial não desempenha atividade econômica. Logo, exterioriza riqueza que, por sua vez, em tese gera tributação.

Nenhum imposto incide sobre templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto esteja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre: missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. Por outro lado, é bom esclarecer que os lotes vagos não possuem fins lucrativos, e assim sendo, nada impede que se que se aceite a tese de que tal imunidade poderia ser concedida por ausência de conteúdo econômico, mas, em relação aos imóveis alugados, não há como excluir o conteúdo econômico. Outro argumento que poderia ser utilizado em defesa da imunidade de bens com exploração econômica seria no sentido de que a renda obtida com essa exploração econômica seja revertida em prol de benfeitorias, custeio e desenvolvimento do templo e da atividade religiosa, ou seja, revertida para suas atividades essenciais. Tal entendimento seria plausível se essas entidades religiosas possuíssem uma escrituração contábil que comprovasse tais investimentos, ou seja, que comprovassem a reversão do lucro auferido nas finalidades essenciais da entidade. Sem tal comprovação, ficaria simples a presunção de que tal “riqueza”, tal montante, seria ou deveria ser reaplicado. A ausência de escrituração como fundamento concessivo da imunidade feriria também o princípio da isonomia com outras entidades ou até mesmo sociedades comerciais que, por força legal, são obrigadas a fazê-lo”.

### **2.3 Finalidades Essenciais dos Templos**

‘No tocante as finalidades essenciais dos Templos, o art. 150, VI, alínea “b” dever ser interpretado concomitantemente com o § 4º do referido artigo, ficando

determinado que a imunidade dos templos “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

A igreja ou o templo pode captar recursos oriundos de diversas atividades paralelas, seja por meio de dízimos e ofertas, vendas de produtos religiosos, vendas de imagens, alugueis de imóveis, cerimônias como casamentos, batizados e etc. devendo-se analisar sob a ótica da vinculação ou não a sua finalidade essencial já que a Constituição decidiu limitar a aplicação da norma imunizante exclusivamente as atividades estritamente essenciais dos templos.

Para Hugo de Brito Machado (1998, p.87):

“É impróprio limitar a imunidade em foco a imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, renda ou serviços, pois todo imposto acaba por pesar “sobre o patrimônio, ou sobre sua expressão dinâmica, a renda. Por isso mesmo, a rigor, a referência a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar”.

A Constituição não deixa claro nem oferece elementos suficientes para se identificar quais os serviços, rendas e patrimônios dos templos que devem ou não ser contemplado pela norma imunizante, sendo essa uma questão importantíssima pois é a delimitação e definição que irá definir quais as atividades que estão vinculadas ou não a finalidade essencial do templo e essa definição vaga do artigo sob o conceito de finalidades essenciais deixa margem para diversas interpretações na doutrina senão vejamos:

Para uma melhor compreensão das finalidades essenciais Regina Helena Costa (2009, p.86.) leciona que:

“São aquelas inerentes à própria natureza da entidade-Vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são à pratica do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis”.

No entendimento da Prof.<sup>a</sup> Regina Helena, mesmo que a igreja explore atividades comerciais essa prática estará dentro dos parâmetros exigidos pela

Constituição quanto a imunidade, desde que reverta a renda obtida dessas atividades em suas finalidades essenciais, concluindo que o fator determinante da imunidade seja a destinação dos recursos obtidos pelo templo devendo-se desconsiderar a tipicidade da atividade.

Yoshiaki Ichiara(2001, p.239), partilha de um entendimento semelhante ao concluir que:

“Havendo vendas no recinto do templo, de catecismo, bíblias, livros religiosos, santinhos, revistas, emblemas da instituição, água benta, pílulas de Frei Damião, santos de barro, de porcelana, de madeira etc., hóstia, vinho utilizado exclusivamente na celebração de missas, velas consumidas durante o culto etc., por serem atividades diretamente ligadas ao templo ou ao culto, entendem-se incluídas na imunidade”.

O prof. Guilherme Van Muller Lessa Vergueiro (PEIXOTO, 2005, p.161), tem um entendimento mais restritivo posicionando-se da seguinte forma:

“Ao nosso ver, as finalidades essenciais das entidades mantenedoras dos templos não estão relacionadas com um cunho social, no sentido de atender toda 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 práticas litúrgicas, ou seja, ao conjunto de atividades que se relacionam com o exercício do culto”.

Ainda sobre a teoria mais restritiva o autor anteriormente citado exemplifica:

“A venda de imagens de santos pela igreja está ao abrigo da imunidade, na medida em que os santos são integrantes do ritual de oração, constituindo-se num importante objeto para à pratica religiosa. A mesma imagem de santo, vendida por uma pessoa que não seja a mantenedora do templo, a exemplo de um antiquário, não está agasalhada pela imunidade. Isso porque, embora essa pessoa não possui nenhum vínculo com o templo”.

(PEIXOTO, 2005, p.161/162).

Desta forma o autor entende que fica excluídas da imunidade, todas as atividades que não estejam vinculadas aos ritos religiosos.

A posição majoritária da doutrina é conhecida como teoria ampliativa que considera como elemento fundamental para caracterizar a imunidade a origem do patrimônio renda ou serviço, neste sentido Eduardo Sabbag (2015, p.342) ensina que:

“De início, insta frisar que a dicção do comando (I) patrimônio, venda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades(…)” tem servido para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, na escritura de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos: (a) por tratar, textualmente, vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por ser referir a “rendas e serviço”, e, como é sabido, o templo, em si não os possui, mas sem a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial e não está em si-, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”.

Eduardo Sabbag (2015, p.344), fundamenta a teoria exemplificando da seguinte forma:

“Exemplo 1:Igreja Alfa, proprietária de dezenas de bens imóveis, locados a terceiros, questiona se deve haver a imunidade de IPTU sobre os bens a estes alugados. A resposta tende a ser negativa, pois há que se entender a imunidade aos tais bens imóveis de igreja Alfa, desde que prove tratar-se a atividade correlata de uma ação ocasional, e não de uma atividade principal é razoável a locação de uma, duas ou mais, sem finalidade econômica e uma concorrência desleal”.

O Supremo tribunal Federal adere a interpretação da teoria ampliativa da norma imunizante, considerando como fator determinante a destinação da renda ou do bem às finalidades essenciais da entidade religiosa. O STF estabelece que são imunes as atividades diversas exercidas pela igreja, desde que oriundas de atividades outras, não essenciais, que são revertidas integralmente na consecução dos objetivos institucionais, não havendo qualquer prejuízo ao princípio da livre concorrência, desta forma é o que se verifica no texto da Súmula nº 724 do STF:

**“Súmula 724.** 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”.

A súmula 724 faz referência as entidades descritas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal que contempla a imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais, educacionais e de assistência social), entretanto pode ser aplicada ao templo religioso por meio de analogia utilizando-se a mesma fundamentação.

Diante do exposto percebe-se que a finalidade essencial dos templos são todas as atividades inerentes a realização do culto, ou da cerimônia religiosa, contemplando dessa forma atividades e bens que estão diretamente ligados a efetivação dessas práticas e para isso devem se incluir na definição de finalidades essenciais para que possam receber a devida proteção constitucional no tocante a imunidade.

## **CAPITULO 03 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CEMITÉRIOS**

O fato dos cemitérios serem contemplados pela imunidade tributária, não causa nenhuma estranheza devido sua natureza jurídica guardar todas as características do templo religioso, no entanto no tocante a cemitérios religiosos e privados, parte da doutrina e jurisprudência se mostram um tanto resistentes quanto a extensão da imunidade quanto a esses dois tipos de cemitérios, para melhor entender essas afirmações veremos a seguir alguns pontos elementares que revelará a veracidade dessas alegações.

### **3.1 Conceito de cemitério e Breve histórico**

A palavra cemitério deriva do termo em latim coemeteruim que em sentido literal significa dormitório e em sentido análogo, denota lugar de repouso. Origina-se também da palavra grega kaimão que significa dormir.

Cemitério, em sentido estrito, é o local em que é dada a sepultura, por inumação, por enterramento direto no solo. Assim pode-se dizer que cemitério é o local apropriado, com destinação específica, formado por duas ou mais sepulturas ou sepulcros onde são ou foram inumados mortos.

Sob a ótica jurídica, cemitério é um bem imóvel, público ou privado, de uso especial, fiscalizados pelo poder público municipal, no qual, mediante negócio jurídico de concessão ou locação, são sepultados os mortos.

Os cemitérios surgiram quando o homem deixou de ser nômade e passou a viver em sociedade dando origem a propriedade privada, acredita-se que nessa época de agrupamento a medida que alguns viam a óbito, determinadas propriedades numa região geográfica específica do ajuntamento foram destinadas a enterrar ou inumar os cadáveres, principalmente por questões de higiene e contaminação oriunda dos corpos em estado de decomposição bem como a simbologia do falecido traduzida e imortalizada em forma do seu sepulcro ou túmulo.

Vejamos o que diz Lewis Mumford(1998, p.12), conceituado estudioso da geografia urbana:

“No desenvolvimento dos aglomerados humanos permanentes, encontramos a expressão de necessidades animais semelhantes às que se verificam em outras espécies sociais; contudo, até os indícios urbanos mais primitivos revelam mais do que isso. Pouco depois de se ter descoberto a trilha do homem no antigo dos acampamentos ou dos instrumentos de

pedra lascada, encontra-se a prova de interesses e inquietações que não têm correspondente animal; em particular, uma cerimoniosa preocupação pelos mortos, manifestada em seu sepultamento deliberado – com evidências cada vez maiores de piedosa apreensão e temor”.

Na sequência da sua obra, Lewis Mumford(1998, p.13) discorre que:

“O respeito daquele homem antigo pelos mortos, em si mesmo uma expressão de fascínio pelas suas poderosas imagens de fantasia em vigília e de sonho noturno, teve talvez um papel maior ainda que as necessidades de ordem mais prática, ao fazer com que procurasse um local fixo de encontro e afinal um ponto contínuo de fixação. Em meio às andanças inquietas do homem paleolítico, os mortos foram os primeiros a ter morada permanente: uma caverna, uma cova assinalada por um monte de pedras, um túmulo coletivo. Constituíam marcos aos quais provavelmente retornavam os vivos, a intervalos, a fim de comungar com os espíritos ancestrais ou de aplacá-los.”

Uma sepultura isolada não caracteriza um cemitério. Na história romana mais especificamente na lei das XII Tábuas proibiu-se as inumações dentro da cidade, a partir desse fato surgiram os sepultamentos desordenados, ao longo das estradas, não só porque nessas localidades o acesso era mais fácil, mas principalmente pela constante recordação aos mortos que seria imortalizado através da construção de sua sepultura no local onde ocorreu o falecimento, prática bastante comum nas cidades e estradas do Brasil.

Com o desenvolvimento das cidades e o fortalecimento da cultura de culto aos mortos, as sepulturas novamente retornaram para as zonas urbanas. O imperador bizantino Leão VI, o Sábio, em 820, em sua novela 53, deu autorização para sepultar os mortos indistintamente, dentro e fora da cidade, decisão esta que acarretou no surgimento dos cemitérios ao redor das igrejas e até mesmo dentro das igrejas.

Destaca-se nessa época os cemitérios cristãos, fortalecidos pela legislação romana que permitia o direito a toda e qualquer pessoa de ser sepultada, mesmo escravos e condenados, os cristãos estabeleceram seus próprios cemitérios já que nessa época devido as perseguições religiosas constantes eles obrigavam-se a procurar locais restritos e próprios para realização dos cultos e reuniões e conseqüentemente enterrar seus mortos.

Foi na idade média época que o cemitério assumiu um papel fundamental na sociedade, o cemitério medieval não era apenas o lugar onde se enterrava, assumindo um papel semelhante ao da igreja, tornando-se o centro da vida social.

Correspondia tanto a ideia de praça pública, como a ideia de local reservado aos mortos, tornando-se uma referência de paz, santidade e asilo espiritual como também um local de reuniões, encontros, mercado e até de divertimentos. Nessa época os cemitérios deixaram praticamente de ser lugar dos mortos, para se tornarem refúgios dos vivos que se localizavam temporariamente mas iam acabavam permanecendo em definitivo e ali construíam habitações vivendo com a maior naturalidade como leciona o historiador Fargette-Vissière(2009, p.49.):

“De dia ou de noite, era neles que a população das maiores cidades europeias buscava se divertir, quando não fixar residência provisória ou definitiva. Além disso, as necrópoles eram também um espaço de cidadania, pois lá sempre estavam juízes a comunicar sentenças, e o equivalente aos prefeitos de hoje a dar publicidades a suas ações. Esses locais funcionavam ainda como cartórios a céu aberto. Não que as condições ajudassem, pois já havia acúmulo de corpos e problemas de higiene e limpeza. Mas, de fato, os cemitérios atraíam. Eram um componente da urbanidade de então, construída através dos séculos e com origens bastantes remotos”.

Logo o local de paz e tranquilidade torna-se lugar de agitação, de comércio, devido justamente a preferência de todos ali travarem relações sociais e comerciais já que pela santidade do local não era instituído impostos sobre os bens comercializados no interior do cemitério, inclusive a prestação jurisdicional do Estado muitas vezes era realizada no cemitério, através do julgador que realizava audiências públicas naquele ambiente.

Por volta de 1403 a Igreja decidiu coibir tais práticas no interior dos cemitérios, e até mesmo sob pena de excomunhão o concílio de Rouen proibiu que se dançasse nos cemitérios, até que se deu ênfase as preocupações sanitárias, e a ideia de que tais atos representavam profanação aos mortos e em pouco tempo houve um esquecimento dos cemitérios, deixando-se de frequentá-los com a finalidade de comércio ou diversão.

No Brasil os primeiros cemitérios foram construídos nas igrejas, acreditava-se que ter uma cova na igreja era uma forma de os mortos manterem contato mais efetivo com os vivos, como destaca o historiador João José Reis (1997, p.124):

“[...] lembrando-lhes que rezassem pelas almas dos que se foram. E aqui a proximidade de casa era fundamental, uma vez que facilitaria a permanência do morto na memória da comunidade de vizinhos e parentes. Para as autoridades eclesiásticas, havia a vantagem política adicional de lembrar aos vivos que seu dia chegaria, reprimindo-lhe a vontade de pecar, e animando-os na piedade cristã e na obediência à Santa Madre. Assim os mortos vieram a ocupar os mesmos templos que frequentavam em vida, onde haviam recebido batismo e o matrimônio, e onde agora testemunhariam e influenciariam os negócios corriqueiros da comunidade, pois naquela época as igrejas serviam de recinto eleitoral, sala de aula, auditório para debates políticos e sessões de tribunal”.

Nos primórdios da sociedade brasileira, o cemitério era visto como parte integrante do templo religioso, não havendo distinção entre esse e aquele, e ocupavam inclusive o mesmo espaço geográfico.

Assim como no em outros locais do mundo, as questões sanitárias ganharam evidências e houve a proibição dos sepultamentos nas igrejas originando o surgimento de cemitérios a céu aberto distantes do local da igreja porém a administração permaneceu sob a responsabilidade dos líderes religiosos por serem considerados propriedade da igreja.

Posteriormente a administração dos cemitérios foi transferida ao Estado diante do fato de que sob a gestão das igrejas surgiram inúmeros problemas relacionados a crença religiosa, e qualquer morto que não professasse a mesma fé dirimida pela igreja, este era proibido de ser inumado, devendo procurar outro local para ser sepultado. Neste momento o cemitério passou a ter caráter público, pois o Estado garantia o espaço para a inumação ou sepultamento a todo e qualquer indivíduo independente da sua crença religiosa, ou condutas morais e estabelecia uma solução para os problemas de higiene e saúde pública, evitando que algumas pessoas fossem inumadas em lugares impróprios.

O texto constitucional de 1891 no seu art. 72, §5º assegurou que:

Art. 72 § 5º - Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis”.

Nessa época já existiam os primeiros cemitérios particulares que com a intervenção estatal tornando o cemitério responsabilidade do Estado, não foram extintos nem declarados públicos mas a partir de então proibiu-se a possibilidade de sepultar novos corpos, decisão que foi alterada com a criação do art. 113, 7º da Constituição Federal de 1934 que possibilitou a secularização dos cemitérios permitindo as associações religiosas a criação e manutenção de cemitérios particulares, sujeitos porém, à fiscalização das autoridades competentes senão vejamos:

“7º Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, sendo livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes. As associações religiosas poderão manter cemitérios particulares, sujeitos, porém, à fiscalização das autoridades competentes. É lhes proibida a recusa de sepultura onde não houver cemitério secular”.

A Constituição de 1934, preservou a primeira parte do texto, mas concebeu uma maior abertura, possibilitando na segunda parte, a manutenção dos cemitérios particulares por parte das associações religiosas, desde que sujeitos à fiscalização das autoridades competentes e ficando proibida a recusa de sepultamentos onde não houvesse cemitério civil, entendimento que logo foi reformado pela Constituição federal editada em dezembro de 1937, que novamente repetiu o texto da Constituição de 1891 art. 72, §5º, reestabelecendo a regra de que não seria possível estabelecer novos cemitérios particulares como também se deve considerar extintos os antigos existentes como pode-se observar no art. 122, 5º da Constituição Federal de 1937:

“Art. 122, 5º - os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal;

Com a edição da Constituição Federal de 1946, voltou-se a considerar a matéria com uma maior amplitude, mantendo a secularização e a administração

municipal, admitindo também a manutenção dos particulares como ficou determinado no art. 141, §10 da Constituição Federal de 1946:

“§ 10 - Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal. É permitido a todas as confissões religiosas praticar neles os seus ritos. As associações religiosas poderão, na forma da lei, manter cemitérios particulares”.

As constituições posteriores de 1967 e a emenda Constitucional de 1969, não tratam sobre a matéria, sendo omissas com relação a esse assunto. O jurista Antônio Chaves (1982, p.472). diz que:

“não se pode cogitar de esquecimento de matéria tão importante por isso, a conclusão a que se chega, é que a omissão foi proposital, implicando a revogação tácita do dispositivo anterior, com ressalva dos direitos já adquiridos”.

Desta feita, não havendo proibição constitucional da existência de cemitérios particulares, torna-se lícito a criação e a manutenção de novas necrópoles.

Com o advento da atual constituição promulgada em 1988, o entendimento foi mantido devido o texto constitucional não tratar sobre a matéria. Sendo assim, atualmente no Brasil, são plenamente legítimos os cemitérios públicos e privados, nada impedindo a implantação de novos cemitérios de acordo com a sua natureza jurídica, sempre respeitando as normas e determinações municipais.

### **3.2 Natureza Jurídica dos Cemitérios**

Os cemitérios são bens imóveis, públicos ou privados, de uso especial, destinados ao sepultamento dos cadáveres ou restos mortais, sob o poder de polícia mortuária do município, podendo ser classificados como públicos, áreas do domínio público, ou privados que são estabelecidos em terrenos de domínio particular, embora estejam também sob o domínio do Estado devido uma série de aspectos que tem relação entre outros, com a higiene e saúde públicas.

Existem afirmações de que o cemitério se trata apenas de um local destinado ao sepultamento dos cadáveres ou restos mortais com a finalidade de impedir a disseminação de doenças e de todas as consequências da decomposição dos

corpos, resumindo ou caracterizando a função e importância do cemitério somente considerando as questões sanitárias.

Entretanto, uma análise feita sob outro prisma, revela que o cemitério vai muito além de um local reservado ao depósito de restos mortais, sendo chamado por muitos de “campo santo”, por representar um lugar sagrado tornando-se uma lição perene para os vivos que simboliza a fragilidade, a mortalidade da vida e a continuação de na vida eterna que se concretiza após o falecimento, além de simbolicamente representar e homenagear através de túmulos e construções as pessoas ali inumadas.

Desta feita o cemitério torna-se um local destinado a prática de diversos cultos, tendo em vista que as pessoas que ali se dirigem prestam suas homenagens aos seus entes falecidos através de rituais que professam sua fé e crenças religiosas, conferindo ao cemitério todas as características de um templo de qualquer culto.

No Brasil, o dia de finados evidencia essa afirmação, levando milhares de pessoas aos cemitérios de todo o país e ali acontecem vários ritos religiosos de homenagem aos falecidos.

O ministro Carlos Ayres Brito expressa no seu voto que:

“E eu tendo, também, a compreender os cemitérios como uma espécie, cada um deles, de templo heterodoxo. Por que heterodoxo? Porque a céu aberto, mas sem deixar de ser um local de culto aos nossos mortos [...] é o reino do amorfo, mas que nem por isso deixa de se ligar aos vivos por um vínculo de forte crença. Tanto assim que nós chamamos, e a imprensa chama, os cemitérios de “campo santo”. Não é à toa esse nome de campo santo. E nele, no cemitério, há como que todos os cultos reunidos, vale dizer, há uma ambiência, um clima, uma atmosfera de todas as religiosidades) (STF. RE 578.562).

Sob esse contexto conclui-se que o cemitério pode ser considerado um templo de qualquer culto por preservar todas as características de um templo destinado a práticas religiosas.

### 3.3 Imunidade Tributária dos Cemitérios Públicos

Os cemitérios podem ser caracterizados como públicos ou privados, entendendo-se como públicos aqueles situados em terrenos públicos regidos pela administração municipal ou explorado por terceiros mediante concessão, possuindo caráter secular, em razão do laicismo constitucional do Estado.

Embora haja uma predominância quanto ao entendimento de que os cemitérios são bens públicos de uso especial, há correntes paralelas que esboçam entendimentos contrários, como é o caso da teoria de domínio privado comunal que tem como pilar a fundamentação de que os cemitérios são fontes de recursos para o município, possuindo as características de inalienabilidade e imprescritibilidade, destinados a cumprir os fins essenciais do Estado.

Contudo, a teoria do domínio privado municipal, não teve êxito por não haver regras quem impeçam que os bens dominiais sejam produtivos e o fato dos cemitérios privados também serem sujeitos ao poder de polícia do Poder Público afasta a ideia de domínio privado do município.

Encontra-se na doutrina a teoria do domínio público que entende que o cemitério é um bem público pelo seu fim, sendo este uma exteriorização pública de sentimento religioso e moral e também pelo seu regime, uma vez que exercida essa finalidade, requer do Estado a segurança pública, a higiene pública e as regras do Poder de Polícia que se exerce nos locais públicos, determinando que tal regra não se aplica aos cemitérios privados, devendo esses considerar-se, quando propriedade dos grupos a que interessam, bens patrimoniais.

Uma terceira corrente conhecida como a teoria eclética, diz que o cemitério de uma forma geral são bens de domínio público, mas os sepulcros, lugar onde se realizam as inumações são bens privados do município e dos concessionários, teoria está pouco aceita já que não seria razoável considerar uma zona do cemitério como pública e outra privada.

Por fim, a o entendimento é praticamente pacífico no sentido de que os cemitérios são bens públicos municipais, surgindo a partir dessa premissa o questionamento se é um bem público dominial, de uso comum do povo ou bem de uso especial.

Os adeptos da primeira corrente, defendem que o Município é o titular do cemitério já que este encontra-se localizado no seu território, e toda renda gerada pelo cemitério deverá ser revertido aos cofres do município, fazendo este, parte do patrimônio do município da mesma forma dos outros bens municipais, restando a esses serem regidos pelo direito privado, justamente por serem de domínio privado do município.

Conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, os bens públicos dominicais são:

"os próprios do Estado como objeto de direito real, não aplicados nem ao uso comum, nem ao uso especial, tais os terrenos ou terras em geral, sobre os quais tem senhoria, à moda de qualquer proprietário, ou que, do mesmo modo, lhe assistam em conta de direito pessoal". (MELLO, 1995, p.520).

Em contrapartida, a segunda corrente entende que o cemitério não tem a finalidade de produção de renda para o Município, e portanto não pode ser considerado um bem dominial, pois na verdade trata-se de um bem de uso comum do povo.

Para Maria Sylvia Di Pietro (1996, p.427), bens de uso comum do povo define-se:

"Aquele que por determinação legal ou por sua própria natureza, pode ser utilizado por todos em igualdade de condições, sem necessidade de consentimento individualizado por parte da Administração".

Em contraponto as correntes anteriores, o entendimento predominante na doutrina é que nos cemitérios estão presentes características de bens públicos de uso comum e de bens de uso especial representada por Maria Sylvia Di Pietro (1893, p.101), que ensina:

"Na realidade, no cemitério conjugam-se várias modalidades de uso: de um lado: uso comum de qualquer pessoa que queira visita-lo; de outro lado, o uso especial consistente na afetação a um serviço de natureza pública, consistente na inumação de mortos; finalmente o uso privativo das sepulturas objeto de concessão".

Neste sentido colabora Cretella Júnior (1975, p.101). afirmando que:

"Ao contrário do uso comum, que se destina a atender ao homem, em virtude de sua qualidade humana, tendo, pois, por objetivo principal e

imediatamente a satisfação de necessidades físicas indispensáveis para a própria vida, de todos, sem distinção, permitindo ainda o desenvolvimento e projeção da personalidade humana no campo da liberdade, o uso especial, privativo, pessoal, determinado, excludente erga omnes, tem por finalidade específica aumentar a esfera de ação e o poder econômico do indivíduo. Uma vez que lhe alarga as possibilidades facultando-lhe o uso e gozo de bens públicos, em condições excepcionais. Com exclusão de outros cidadãos, não compreendidos pela distinção administrativa, premissa ou concessiva”.

Com isso, entende-se que o bem público poderá ser utilizado tanto pelo poder público como pelo particular desde que seguidas certas formalidades especiais de concessão de seu uso como podemos constatar no ensinamento de Hely Lopes Meirelles (2008, p. 456):

“Os terrenos dos cemitérios municipais são bens públicos de uso especial, Razão pela qual não podem ser alienados, mas simplesmente concedidos aos particulares para as sepulturas, na forma do respectivo regulamento local. Daí a exata afirmativa de Trobatas de que “a concessão de uso de terrenos de cemitérios é um modo de utilização privativa do domínio público, segundo a sua destinação específica”. Essa concessão de uso é revogável desde que ocorram motivos de interesse público ou seu titular descumpra as normas de utilização, consoante tem entendimento uniforme os Tribunais”.

Com a concessão, não há a transferência de propriedade da concedente ao concessionário, nem é extinto qualquer direito ou prerrogativa pública. Com a concessão o que ocorre é que há a permissão de se executar o serviço público, sempre sob a fiscalização e regulamentação do poder concernente.

Em outras palavras, é de responsabilidade do Estado a prestação de serviços públicos, porém quando não se reúne condições necessárias para a prestação do serviço, é permitido ao Estado conceder a uma empresa permissão para que realize esses fins, mas sempre agindo dentro dos parâmetros estabelecidos pelo poder público.

A lei 8.987 de 1995, com algumas alterações posteriores, permite que terceiros mesmo que alheios a Administração Pública, possa exercer a administração de cemitérios públicos senão vejamos:

“Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - poder concedente: a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão;

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

III - concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado;

IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco”.

A concessão pública, tem resultados eficientes pois devido a impossibilidade ou as dificuldades encontradas pelo poder público de realizar algumas prestações de serviços essenciais para a sociedade, ao conferir permissão a terceiros que tem essa estrutura e condições efetivas de realizar determinado fim beneficia seus destinatários e confere a população a satisfação de suas necessidades. Apesar de não transferir o bem ao concessionário, o inciso III do art. 2º da lei 8.987 de 1995, confere ao concessionário a possibilidade de realizar manutenções e qualquer atividade necessária para o desempenho efetivo das atividades

No caso do cemitério, muitas vezes torna-se inviável ao poder público manter estrutura física, administrativa e operacional, para atender a grande demanda de óbitos que acontecem em todo o território nacional principalmente nos grandes centros urbanos, então é bastante razoável, conceder a terceiros, a possibilidade de prestar serviços eficientes sempre dotados de segurança jurídica, inclusive em todos

os casos em que o Estado precise realizar concessões, a própria eficiência da iniciativa privada deve se estender ao bem comum.

Na ausência de concessão, resta aos cemitérios públicos serem administrados pelo município, que realizará atividade de inumação dos mortos com seus próprios órgãos e recursos e sob sua exclusiva responsabilidade, desta feita desobrigam-se os cemitérios públicos do pagamento de impostos uma vez que estão amparados pela imunidade recíproca, que proíbe que sejam instituídos impostos entre os entes federativos como foi abordado anteriormente neste trabalho, bem como por possuir todas as características de templo religioso preenchendo todos os requisitos para a incidência da imunidade constitucional.

### **3.4 Imunidade Tributária dos Cemitérios Religiosos e Privados**

O poder público por vezes, poderá ter dificuldades na prestação de algum serviço essencial, mas para garantir que esse serviço seja prestado a sociedade de forma eficaz, poderá confiar a terceiros ou então a ente público criado especificamente para essa finalidade como é o exemplo das autarquias e ainda a empresas da iniciativa privada por meio de permissão concessão, sempre cedendo a possibilidade de prestar o serviço de forma devida sem transferir ou desonerar da titularidade de supervisão e regulamentação de tal atividade garantindo que o caráter público seja preservado.

Contribui sobre este tema o Professor Justino Adriano Farias da Silva (2000, p.585).ao lecionar que:

“Com a secularização dos cemitérios, passaram as municipalidades a administrar e fiscalizar o funcionamento dos cemitérios. Não podendo exercer diretamente essas atividades, em muitos casos, por razões, diversas, fizeram concessões às entidades privadas para o desempenho desse mister. Geralmente, limitadas no tempo, mas com exclusividade”.

O funcionamento do cemitério em razão da natureza do serviço prestado, depende de concessão ou permissão do município, que por sua vez irá definir qual a modalidade de delegação mais adequada aos interesses da comunidade local, devendo este se responsabilizar pela regulamentação, disciplina e fiscalização da instalação e funcionamento dos cemitérios privados, fato este que não altera a

natureza e a titularidade do domínio do bem que continua privado, embora subordinado às limitações impostas pelo poder de polícia do município.

Os cemitérios privados, deverão ser regidos pelo ordenamento jurídico de seus respectivos municípios, sempre observando a Lei Orgânica, as leis locais e todos os atos normativos específicos, devendo ainda observar e adequar a exploração da atividade as normas estabelecidas pela União e pelos Estados, nas suas devidas competências.

Dentre os cemitérios privados, estão situados os cemitérios de cunho religioso que pertencem as instituições religiosas, essa modalidade de cemitério é objeto de constante debate entre os doutrinadores, e o tema central da controvérsia é o fato do cemitério religioso ser ou não extensão do templo religioso.

Parte da doutrina defende que a imunidade tributária não se estende aos seus bens, contemplando exclusivamente o templo eclesiástico, em contrapartida há na doutrina os que entendem que a imunidade abrange a instituição religiosa como um todo, legitimando o cemitério e os serviços ali prestados uma continuação das atividades essenciais do templo religioso, sendo portanto imunes ao poder de tributar do Estado.

Um dos maiores propagadores desse entendimento é o doutrinador Aliomar Baleeiro (1951, p.311). que confere imunidade aos cemitérios seguindo a seguinte fundamentação:

“O patrimônio das instituições religiosas abrange seus imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades – vale dizer, o prédio onde se realiza o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis”.

O tributarista Cláudio Carneiro (2006, p.99-101) comenta da seguinte forma uma decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 325.822 contida no informativo nº 295 de 16 a 20 de dezembro de 2002, contrariando e reformando o Acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que instituiu a cobrança de IPTU sob lotes vagos e prédios comerciais de entidades religiosas:

“Tal decisão, considerando o valor constitucional da liberdade religiosa como um dos pilares do liberalismo e o Estado de Direito, veio a interpretar sistematicamente a Constituição, aplicando extensivamente a imunidade aos lotes vagos e prédios comerciais.

Ponderou-se que tal princípio, sobrepuja o que dispõe outros dispositivos da Constituição, em especial o seu art. 19, que veda à União aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer cultos religiosos, subvencioná-los, embaraçar-lhes ou manter com eles uma relação de dependência. Ainda, o próprio § 4º do art. 150 de nossa Constituição, que vincula as imunidades às finalidades essenciais das entidades mencionadas, ou seja, o culto religioso em si, e não imóveis alugados e lotes vagos que notadamente não atingem essa finalidade.

É extremamente louvável a decisão do STF em garantir e aplicar princípios e direitos fundamentais previstos na Constituição como: a dignidade da pessoa humana, a inviolabilidade, a liberdade de consciência e de crença (art. 5º, inciso VI), a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, visando com isso reduzir as desigualdades sociais, protegendo ainda os locais de culto e suas liturgias. Porém nos parece que, no confronto da liberdade de culto e o artigo 19 supracitado, há um óbice material, haja vista que a concessão de imunidade nas hipóteses não ligadas diretamente com a finalidade das entidades nelas mencionadas, nada mais é do que uma forma de forma indireta de subvenção. Por outro lado, confronta-se também com o § 4º do art. 150 da nossa Constituição, que estabelece uma vinculação para que a imunidade sobre a renda, patrimônio e os serviços seja aplicada.

Essa relação deve ser essencial das entidades que, como se trata de templo de qualquer culto, entender-se-á a finalidade religiosa. Daí, não haver uma compatibilidade com a extensão da Imunidade a lotes vagos e prédios comerciais das entidades religiosas, principalmente quanto a estes últimos, por possuírem finalidade econômica, exteriorizando assim a capacidade contributiva e, assim sendo, não há como se afirmar que um imóvel comercial não desempenha atividade econômica. Logo, exterioriza riqueza que, por sua vez, em tese gera tributação Nenhum imposto incide sobre templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto esteja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre: missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os

respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. Por outro lado, é bom esclarecer que os lotes vagos não possuem fins lucrativos, e assim sendo, nada impede que se aceite a tese de que tal imunidade poderia ser concedida por ausência de conteúdo econômico, mas, em relação aos imóveis alugados, não há como excluir o conteúdo econômico.

Outro argumento que poderia ser utilizado em defesa da imunidade de bens com exploração econômica seria no sentido de que a renda obtida com essa exploração econômica seja revertida em prol de benfeitorias, custeio e desenvolvimento do templo e da atividade religiosa, ou seja, revertida para suas atividades essenciais. Tal entendimento seria plausível se essas entidades religiosas possuíssem uma escrituração contábil que comprovasse tais investimentos, ou seja, que comprovassem a reversão do lucro auferido nas finalidades essenciais da entidade. Sem tal comprovação, ficaria simples a presunção de que tal “riqueza”, tal montante, seria ou deveria ser reaplicado. A ausência de escrituração como fundamento concessivo da imunidade feriria também o princípio da isonomia com outras entidades ou até mesmo sociedades comerciais que, por força legal, são obrigadas a fazê-lo”.

Para reforçar essa argumentação Ricardo Lobo Torres (1995, p.242-243) afirma:

“A imunidade protege o patrimônio das entidades religiosas, compreendendo bens móveis e imóveis. O prédio onde se pratica o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou ministro, o cemitério, os aviões e embarcações utilizados na catequese”.

Diante desses entendimentos, é possível afirmar que a aplicação da imunidade tributária recai sobre os cemitérios religiosos, uma vez que esses representam uma extensão do templo religioso exercendo mesmo que em local distante sua finalidade essencial.

Entretanto na doutrina esse entendimento passa longe de ser unânime devido a teoria restritiva que tem renomados juristas adeptos como Sacha Calmon Navarro Coelho, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza, que contradiz esse posicionamento, que exclui a imunidade tributária aos anexos e imóveis pertencentes as entidades religiosas, devendo-se abranger somente o local onde é realizado a cerimônia religiosa.

A jurisprudência atualmente é pacífica quanto a extensão da imunidade tributária aos bens dos templos religiosos, para um melhor entendimento deve-se fazer a análise do RE nº 578.562-9 do STF, ajuizado pela Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico contra o Município de Salvador, que teve a imunidade tributária sobre o Cemitério negada pelo Tribunal de Justiça da Bahia:

O relator, Ministro Eros Grau, inicia seu voto resumindo os argumentos utilizados pela recorrente da seguinte forma:

“A recorrente diz que desde o início do século XIX está situado na Ladeira da Barra, em Salvador, imóvel onde existe uma Capela destinada ao culto da religião anglicana e um cemitério – Cemitério Britânico – no qual há aproximadamente quinhentos túmulos. [...] A recorrente, entidade filantrópica sem fins lucrativos, é titular do domínio útil do imóvel, preservando a Capela, o Cemitério Britânico e jazigos, bem assim o culto da religião anglicana professada nas suas instalações”.

Nesse momento o relator destaca a problemática que dá ensejo a apreciação do presente recurso:

“Cumpra indagarmos, no caso, se os cemitérios devem ou não ser entendidos como templos de qualquer culto para efeito de aplicação, a eles, da imunidade tributária consagrada na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição do Brasil”.

Em seguida o Ministro Eros Grau discorre sobre os elementos necessários para diferenciar cemitérios religiosos e os de finalidades comerciais:

“Embora aqui se trate de questão de direito, ela é conformada pelas circunstâncias do caso, a situação a que respeita este recurso. Esta Corte procede, no exercício do controle difuso de constitucionalidade, inicialmente à interpretação de textos normativos e da realidade, desde então produzindo normas jurídicas gerais, posteriormente cogita da aplicação dessas normas jurídicas gerais ao caso, definindo, então, a norma de decisão do caso. O modo sob o qual os acontecimentos que compõem o caso se apresentam pesará de maneira incisiva na produção das normas a ele aplicáveis e, em seguida, na definição da norma de decisão.

Essas observações são relevantes porque diversa da que se há de aplicar aos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho

religioso é a norma de decisão que calha a situações nas quais empresas exploram a atividade de locação e/ou venda de jazigos. Vale dizer: no julgamento do presente recurso esta Corte não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos, ou não estão abrangidos, pela imunidade; diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão, ou não estão, por ela alcançados.

Pois é evidente que jazigos explorados comercialmente, por empresas dedicadas a esse negócio, não gozam da proteção constitucional de que se cuida. Ainda que a família e amigos próximos do ali enterrado possam cultivar a sua memória diante do jazigo. No caso se trata de situação diversa daquela a que nesse apartado voto faço alusão”.

A Seguir o Ministro, expõe seu entendimento identificando as características essenciais para o reconhecimento da imunidade tributária:

“Deveras, o Cemitério Britânico é uma extensão da Capela destinada ao culto da religião anglicana, situada no mesmo imóvel. A recorrente Sociedade da Igreja de São Jorge – Cemitério Britânico é uma entidade filantrópica sem fins lucrativos, titular do domínio útil desse imóvel, dedicada à preservação da Capela e do Cemitério Britânico e jazigos, bem assim do culto da religião anglicana professada em suas instalações. Aqui há uma entidade religiosa, e filantrópica, voltada à celebração do culto.

[...]

No caso destes autos o cemitério é anexo à Capela na qual o culto da religião anglicana é praticado; trata-se do mesmo imóvel, parcela do patrimônio, da recorrente, abrangido pela garantia contemplada no artigo 150”.

Por fim, conclui sua explanação citando outra decisão do RE 525.822, discorrendo sobre o voto de Gilmar Mendes naquela oportunidade e reforçando seu entendimento com base na legislação Constitucional:

“O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar que a imunidade do art. 150, VI, “b” contempla há de ser amplamente considerada, de sorte a ter-se como cultos distintas expressões de crença espiritual. Mais ainda no RE n. 325822, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, definiu que ela abrange não apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades”

mencionados no preceito constitucional. Daí que a regra do § 4º desse artigo 150 serve de vetor interpretativo dos textos das alíneas “b” e “c” do seu inciso VI.

No caso destes autos, o cemitério é anexo à capela na qual o culto da religião Anglicana é praticado; trata-se do mesmo imóvel, parcela do patrimônio, da recorrente, abrangido pela garantia contemplada no art. 150. Garantia desdobrada do disposto no art. 5º, VI e 19, I, da Constituição do Brasil. A imunidade aos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é projetada a partir da [ i ] proteção aos locais de culto e suas liturgias e da [ ii ] salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, em especial, dos seus artigos 5º, VI; 19, I e 150, VI, b, tem-se que, no caso, o IPTU não incide --- lembro que na imunidade nenhum tributo jamais incide; as áreas da incidência e da imunidade são antípodas --- o IPTU não incide, dizia eu, sobre o Cemitério Britânico. Dou provimento ao Recurso Extraordinário para julgar improcedente a execução”.

Feita essas considerações foi a vez do Ministro Ricardo Lewandowski, expor seu voto, e assim o fez enfatizando a importância histórica da instituição que estava sendo analisada, e posteriormente reforçou o entendimento do Ministro Relator, votando favoravelmente a aplicação da imunidade sob os referidos cemitérios anglicanos:

“Senhor Presidente, estamos tratando de um local de culto de uma religião instituída há mais de quatro séculos, o Henrique VIII, na Inglaterra, mais precisamente no século XVI.

[...]

Indiscutivelmente, pelo que se pode apreender do relatório do eminente Relator, não apenas a capela, mas também o terreno circundante servem aos serviços religiosos, mais precisamente aos serviços fúnebres que esta religião proporciona aos seus fiéis. Portanto, parece-me que está bem caracterizada a imunidade do art. 150, VI, “b”, c/c § 4º, da Constituição Federal. Acompanho integralmente o Relator”.

O próximo a manifestar seu Voto, foi o ministro Carlos Ayres Brito, que o fez como costumeiramente de forma brilhante, decidindo também favoravelmente a aplicação da imunidade tributária ao cemitério anglicano fundamentando seu entendimento sobre os seguintes termos:

“Senhor Presidente, tendo a interpretar a regra constitucional da imunidade sobre os templos de qualquer culto como uma espécie de densificação ou de concreção do inciso VI do art. 5º da mesma Constituição, cuja dicção é esta:

"ART.5º, 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 cultos e as suas liturgias.

Uma coisa, portanto, puxando a outra. E eu tendo, também, a compreender os cemitérios como uma espécie, cada um deles, de templo heterodoxo. Por que heterodoxo? Porque a céu aberto, mas sem deixar de ser um local de culto aos nossos mortos, aqueles que temos como traspassados para uma outra existência dominada pelo traço da incognoscibilidade; o reino do amorfo, mas que nem por isso deixa de se ligar aos vivos por um vínculo de forte crença. Tanto assim que nós chamamos, e a imprensa chama, numa linguagem coloquial, os cemitérios de "campo santo". Não é à toa esse nome de campo santo. E nele, no cemitério, há como que todos os cultos reunidos, vale dizer, há uma ambiência, um clima, uma atmosfera de todas as religiosidades. E eu tendo à reagir a ideia de que a longa manus tributária do Poder Público alcança até a Última morada do indivíduo. Quer dizer, nem a última morada do indivíduo subtraída a longa manus fiscal. Se formos raciocinar assim, pragmaticamente, quanto menos se tributa um jazigo, menos Ônus para a família que o aluga, que mantém o custo da permanência do morto, embora, por algum tempo, naquele local de enterro. Por isso, Senhor Presidente, no caso concreto, ainda parece que o Ministro-Relator falou que há urna capela no centro do cemitério. A entidade mantenedora não tem fins lucrativos”.

Por fim o Voto do Ministro Marco Aurélio Melo, segue no mesmo sentido dos votos anteriores, posicionando-se favorável a aplicação da imunidade quanto aos cemitérios religiosos:

“Presidente, vejo com largueza o instituto da imunidade tributária. E assim o faço porque a sede própria do tratamento é a Constituição Federal, tendo em conta a importância atribuída, portanto, ao afastamento da fúria arrecadadora do Estado.

Interpreto os preceitos contidos nos artigos 150 da Constituição Federal de forma sistemática, teleológica. Não chego a afirmar que todo e qualquer cemitério está equiparado a templo de qualquer culto. Não. Disse bem o relator que o caso tem peculiaridades e, a meu ver, essas peculiaridades

permitted a mixing of the line 'a' and the line 'c' of the VI paragraph of article 150 of the Federal Constitution. Referring to, as to this last line, to social assistance entities. I see, in the case, a company that respects a cemetery, without profit purposes and also that complies with all requirements of the law, as a social assistance entity. Reserving myself to the appreciation of other legal entities, I follow the rapporteur, in the vote prolated by Your Excellency, which, in my view, is surgical, in constitutional terms.

Diante do exposto o STF firmou sua decisão no mesmo sentido:

“Decisão: O Tribunal, a unanimidade e nos termos do voto do relator, deu provimento ao recurso. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pela recorrente o Dr. Augusto Aras. Plenário, 1.05.2008”.

Of this form the STF pacified the jurisprudential understanding by adopting the extensive theory, granting tax immunity to cemeteries of religious nature for being a extension of the religious temple, being observed its essential purposes.

As to what concerns private cemeteries, whose finality is the commercial exploration, succinctly in the jurisprudence questionings as to the incidence or not of tax immunity on this type of entity.

The private cemetery, even explored by a commercial company with the finality of obtaining profits, is subject to the regulations and fiscalizations imposed by the municipality, being able to exercise its activities, through authorization, license or concession by the public administration, being limited its scope to what is specified in the local legislation.

It is noted that currently the jurisprudence does not incline to the understanding that will fall on private cemeteries the tax immunity, raising questions about free competition and the impossibility of the Constitutional provision of privileges to economic activities that aim at the obtaining of profits, even if that activity is explored by the State.

This theme was the object of analysis in RE 544.815 of the Supreme Federal Court, being interposed by Beatriz da Neves Fernandes against the Municipality of Santo André (SP). In RE the decision of the Civil Court of the State of São Paulo, which decided favorably on the incidence of the Tax on Real Estate and Urban Territorial Property (IPTU) on a cemetery of its property.

A autora alega que o Cemitério de Santo André S/C Ltda. deve ser contemplado pela imunidade tributária, por se tratar de terreno alugado para empresa que o explora como cemitério privado e a incidência do imposto viola a regra prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal, que dispõe sobre a imunidade tributária aos templos de qualquer culto em virtude de que ali, são realizados homenagens e ritos diante dos seus túmulos, o que caracteriza tal “ato” um culto ou uma cerimônia religiosa.

No entanto, o Ministro relator Joaquim Barbosa, analisando a questão, frisou alguns pontos de relevo:

- “(1) a propriedade imóvel pertence a uma pessoa natural e laica;
- (2) o imóvel estava alugado a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesiástica;
- (3) o imóvel é empregado em atividade econômico--lucrativa, cujo produto não é destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa. Para o ínclito julgador, “é inequívoco que o produto arrecadado com o pagamento dos alugueres da propriedade imóvel ou mesmo com o produto da venda ou cessão dos jazigos não se destina precipuamente à manutenção de atividades essenciais de entidade religiosa. Pelo contrário, o produto da exploração do imóvel visa ao acréscimo patrimonial do proprietário do terreno e de quem mais o explore economicamente”.

Na intenção de evitar privilégios a exploração econômica particular, em prejuízo da proteção a liberdade religiosa, expôs que o terreno objeto de estudo não possui natureza jurídica de templo de qualquer culto concluindo que não é coerente que:

“Terrenos explorados comercialmente por entidade não eclesiástica para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença sejam considerados como templos”. Ademais, deixou claro que “serviço funerário é atividade de interesse público, especificamente de saúde pública e de saneamento, não se tratando ontologicamente de questão de índole religiosa, pois é possível conceber a existência de doutrina mística que ignore por completo esta questão”

Para o Min, Joaquim Barbosa, o objeto da exploração do imóvel visa o acréscimo patrimonial do proprietário do terreno e de quem explora a atividade

comercial, sendo incoerente que tais pessoas sejam beneficiadas pela imunidade tributária.

O professor Eduardo Sabbag(2015, p. 350-351) faz uma análise sob o caso específico com as seguintes conclusões:

“A nosso ver, acreditamos que a decisão se mostrou judiciosa, haja vista não se ter o preenchimento de qualquer um dos requisitos necessários ao reconhecimento da imunidade.

Adiante, seguem os elementos fundantes para a concessão da benesse constitucional, os quais não se mostraram presentes no caso concreto:

- a) a propriedade do terreno por entidade eclesiástica: no caso, a propriedade do bem imóvel é de particular, que, locando--o a terceiro (empresa de gestão de cemitério), auferir renda com a atividade específica;
- a) a utilização do terreno “por” entidade eclesiástica e “em” atividade inerente à atividade eclesiástica: no caso, o terreno é utilizado por entidade privada (Cemitério Santo André S/C Ltda.), em atividade divorciada dos fins eclesiásticos.
- b) a ausência de capacidade contributiva de quem explora economicamente o bem imóvel: como se trata de propriedade particular, a capacidade econômica exsurge sem óbices, podendo--se falar em ausência de capacidade contributiva apenas se houvesse a presença de uma pessoa religiosa, como proprietária do bem em discussão;
- c) o possível risco, com a tributação, à livre iniciativa e à isonomia: a tributação não promoverá qualquer desigualamento desarrazoado, uma vez que o discrimine utilizado – ser proprietário de bem imóvel – é fato presuntivo de riqueza tributável que rima com a isonomia tributária, com a capacidade econômica e com a cláusula latina, segundo a qual o tributo non olet”.

Em contrapartida, O Ministro Carlos Ayres Britto, mostrou-se favorável a incidência da imunidade tributária manifestando que:

“Os cemitérios estão recamados de religiosidade, de um sentimento puro, além do mais, enterrar os seus mortos é um dever e paga-se ainda para enterrar e manter guardado ali o seu morto com um tributo, IPTU. Estamos sendo muito transigentes com essa fúria arrecadadora, com essa sanha fiscal do poder público que não respeita sequer a última morada do indivíduo, entendeu. O local do culto vale por si mesmo, nada tem a ver com a entidade que eventualmente vitalize, até economicamente, este espaço”.

O Ministro, reforçou ainda que a Constituição, preocupa-se em proteger o local do culto, por considerar inviolável a liberdade de crença completando com a seguinte afirmação: “parece que a Constituição sem esperar pela lei, já consagrou a imunidade aos templos, ou seja, locais, espaços físicos de qualquer culto, finalizou, lembrando que há romaria para o cemitério e romaria é uma categoria religiosa”.

É sabido que o RE 544.815/SP ainda está em andamento no STF e a decisão inclina-se mais uma vez para a vedação da incidência da imunidade tributária sobre os cemitérios privados, porém o parecer emitido pelo Min. Carlos Ayres Brito gerou expectativas de que a Suprema Corte possa reformar seu entendimento, conferindo a estes entes o privilegio da imunidade constitucional.

Até então todos os julgados relativos ao tema, objetos da apreciação dos tribunais superiores, inclusive do Supremo, apontam para a imunidade objetiva dos cemitérios privados, entendimento este fundamentado no art. 150, VI, b, da Constituição Federal, que proíbe a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, protegendo da tributação somente os lugares destinados ao culto religioso.

Entretanto, um estudo mais aprofundado do §4º do referido artigo, que determina que as vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, revela que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é mista, contemplando aspectos objetivos e aspectos subjetivos relacionados as características das entidades religiosas, quais sejam, prestação de serviço e exercício de atividade de caráter e interesse público estritamente ligadas as finalidades essenciais.

O tributarista Shoueri(2012, p. 395) explica a imunidade mista dizendo:

“Tais imunidades são revestidas tanto do aspecto objetivo, porque conferidas em função de uma realidade de fato (i.e determinado objeto, fato ou situação) quanto do aspecto subjetivo, uma vez que abrangem o patrimônio, a renda e os serviços de pessoas, na sua parcela que esteja ligada a tais realidades de fatos”.

No que tange a imunidade objetiva do templo de qualquer culto, se faz necessário ressaltar que o objeto principal da imunidade dos templos de qualquer culto é garantir o direito fundamental a liberdade de culto religioso, neste sentido o art. 5º, IV, da Constituição, estabelece que “a liberdade de consciência e de crença,

o livre exercício dos cultos religiosos, e a proteção aos locais de culto é direito constitucional fundamental”, devendo este ser o princípio norteador do art. 5º, VI, b, e §4º.

Desta forma conclui-se que a finalidade da imunidade objetiva prevista no Art. 5º, VI, b, da Constituição federal, visa garantir a proteção ao local de culto devendo-se analisar o templo isoladamente de outras questões e por essa razão não incidem impostos sobre esse ente, ficando evidente que nessa instância as características do proprietário ou do administrador do terreno onde está constituído o templo tornam-se irrelevantes para o reconhecimento da imunidade.

Aplicando esse entendimento aos cemitérios particulares, neste ponto vale frisar que as manifestações e ritos religiosos expressados nos cemitérios com vínculos religiosos tem exatamente a mesma natureza dos proferidos nos cemitérios privados, para exemplificar esta afirmação, destaca-se o dia de finados, época em que diversas pessoas se dirigem aos cemitérios públicos, religiosos e privados com o único intuito de homenagear e prestar culto aos seus entes falecidos através dos ritos religiosos adequados a fé ou religião professada, tendo esses atos o mesmo significado religioso para cada uma dessas pessoas independentemente da natureza econômica do cemitério, ficando desta forma caracterizado nos locais citados a definição “local de culto” por reunirem todos os elementos necessários a realização de tais ritos e cerimônias religiosas.

Diante do exposto é inegável que o cemitério privado possua elementos característicos de templo religioso e local de culto, portanto não se torna nada razoável o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa no RE 544815 ao restringir a imunidade tributária aos cemitérios particulares, sob a alegação de que a imunidade irá conferir privilégios a indivíduos que exploram a atividade comercial, fica claro que o Ministro se concentrou somente na titularidade do terreno ignorando por completo a condição de tempo religioso do cemitério privado, fato este completamente prejudicial ao princípio fundamental de proteção ao local do culto, podendo em risco a liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos uma vez que prevaleceu sob este a titularidade do bem.

A ganância do poder de tributar do Estado, não pode ganhar tamanhas proporções ao ponto de sucumbir um direito fundamental.

Neste sentido, o Ministro Carlos Ayres de Britto no RE 544.815 apreciado pela Suprema Corte, manifesta seu voto favorável ao reconhecimento da imunidade

tributária aos cemitérios afirmando que estes estão recamados de religiosidade, de um sentimento puro, valendo o local do culto, para fins de imunidade tributária, por si mesmo, não importando se a entidade que o administre seja privada e que tenha como finalidade a exploração de atividade econômica. Não resta dúvidas que para o Ministro o cemitério privado reúne todos os elementos necessários para caracterizá-lo como templo religioso devendo recair sobre este a imunidade objetiva.

A imunidade mista, ganha forma através do exposto no § 4º do art. 150 da Constituição Federal ao determinar 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”, conferindo assim relevância as características do ente que detém a administração, não bastando apenas a constatação objetiva da existência de um tempo de qualquer culto.

Dessa forma, conclui-se sobre o objeto de apreciação do RE 544.815 que a renda obtida da exploração financeira do cemitério particular não poderá ser contemplada pela imunidade, uma vez que o objetivo principal é a obtenção de lucros e esses valores não serão totalmente revertidos para as finalidades essenciais da entidade, ao contrário do IPTU que incidirá sobre o patrimônio, possuindo este imunidade objetiva, o que legitima a incidência da imunidade tributária.

Outra discussão notória acerca desse tema é o fato de que a imunidade de cemitérios privados traria prejuízos ao princípio da livre concorrência, muitos juristas e doutrinadores têm adotado essa argumentação para afastar a incidência da imunidade visando defender a ordem econômica de um iminente risco à livre iniciativa e à isonomia. Porém essa fundamentação refuta-se diante da interpretação doutrinária e jurisprudencial acerca do art. 150, VI, “d”, da Constituição que confere imunidade aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” partindo do princípio que esta imunidade é objetiva e deve-se levar em consideração o objeto e não a pessoa que o comercializa.

O mesmo entendimento deve ser adotado de forma análoga em favor dos templos de qualquer culto e por conseguinte, ignorando-se a titularidade da pessoa que explora a atividade, devendo prevalecer sobre estes incontestavelmente a imunidade objetiva quanto a sua função.

#### 4 CONCLUSÃO

Este trabalho se propôs a apresentar e discutir os aspectos relacionados a imunidade tributária dos cemitérios e mais especificamente argumentar a favor da incidência da imunidade tributária sobre os cemitérios privados devendo esses ser visto como templo religioso.

Inicialmente foi retratado uma abordagem histórica da imunidade tributária, enquanto instrumento manipulado pelas classes dominantes de suas respectivas épocas que visavam através desse instituto buscar o benefício dos seus próprios interesses, e somente com o conceito de divisão dos poderes essa imunidade pode se concretizar e se tornar sólida alcançando de forma eficaz e justa os entes pela qual foi inicialmente criada pelo legislador, por se tratarem de entidades fundamentais para a sociedade devendo serem protegidas do poder de tributar para que possam exercer suas finalidades essenciais de forma plena e absoluta.

Em seguida foi abordado o conceito de imunidade tributária, e observou-se que a imunidade tributária é um instrumento fundamental para manter a democracia, preservando a liberdade de expressão, crença e possibilitando a sociedade o livre exercício das atividades essenciais em sua plenitude tornando-as imunes aos tributos e qualquer interferência Estatal que venha ameaçar suas finalidades.

Na continuação do trabalho foi feito um estudo minucioso sobre as várias formas das imunidades, podendo esta ser classificada como objetiva que é determinada em função do objeto ou da situação objetiva suscetível de ser tributado, existem também a imunidade subjetiva que trata sobre as condições pessoais do sujeito que será alvo da tributação considerando suas características relacionadas ao patrimônio, bens e serviços, existem ainda as imunidades genéricas que são as previstas no texto do art. 150, VI da Constituição Federal, e finalmente a imunidade recíproca que versa sobre a impossibilidade dos entes federados instituírem impostos entre si, visando garantir a isonomia entre os entes federados, sendo igualmente incluídas nesse contexto a sociedade de economia mista e as empresas públicas que exploram os serviços públicos de forma exclusiva.

Posteriormente, o presente estudo discorreu sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, definindo seu conceito como o local destinado a manifestações religiosas por meio de ritos e cerimônias, bem como a importância de se conferir imunidade tributária a tal ente que exerce função fundamental e

inquestionável significado para a sociedade. Foi abordado as diversas teorias sobre o tema, sendo que o entendimento dessas correntes é fundamental para a correta interpretação e conseqüentemente a incidência da imunidade tributária sobre o templo de qualquer culto, pois tal entendimento encontra controvérsias na doutrina, uma vez que a teoria restritiva considera templo somente o local destinado a celebração do culto, em contrapartida a teoria liberal entende que o templo contempla tudo aquilo que indireta ou indiretamente viabiliza o culto, devendo seus anexos serem considerados uma extensão do templo e por último a teoria moderna que trata o templo como uma entidade, e portanto tudo que for ligado as suas finalidades essenciais deve ser alcançadas pela norma imunizante prevista no art. 150, VI, do texto constitucional, tendo como principal adepto desse último entendimento o STF que já se posicionou favoravelmente fundamentando-se da ideia de considerar o templo religioso como uma entidade no sentido de organização.

O tópico seguinte afirma que para se definir de forma eficaz o templo religioso como entidade, deve-se observar as finalidades essenciais dos templos e para entender melhor esse conceito foi feita uma análise do seu significado chegando-se a conclusão que as finalidades essenciais dos templos representam os propósitos que conduzem a entidade ou organização, sobre esse assunto existe a teoria restritiva que se posiciona com a ideia que as finalidades essenciais se resumem ao conjunto de atividades que se relacionam exclusivamente com o exercício do culto, entretanto a corrente majoritária inclusive sendo o entendimento adotado pelo STF, confere uma abordagem mais ampliativa, considerando que são imunes as atividades diversas exercidas pela entidade religiosa, desde que seus frutos sejam integralmente revertidos na realização dos objetivos institucionais, fazendo ressalva somente as atividades que tragam prejuízo ao princípio da livre concorrência.

Como anteriormente citado o objeto central dessa pesquisa é sobre a possibilidade da imunidade tributária ser aplicada aos cemitérios em geral uma vez que é legítimo fazer uma analogia entre cemitérios e templos de qualquer culto posto que o ambos possuem a mesma natureza jurídica e os cemitérios preservam todas as características de templo.

O estudo remete a uma análise rebuscada sobre a evolução histórica do cemitério, que desde seus primórdios foi tratada pela sociedade como lugar santo,

imaculado, destinado ao sepultamento dos mortos, ganhando conotações de uma extensão dos templos religiosos da época, já que no seu interior eram realizadas diversas cerimônias religiosas com homenagens aos falecidos através das mais diversas manifestações de crenças. Ganhou destaque ao longo da história o fato do cemitério exercer uma finalidade de saúde pública, fato este que culminou numa discussão acerca do seu domínio que defendido por alguns doutrinadores como bem privado comunal, de responsabilidade exclusiva do município, não sendo possível a existência de cemitérios privados, tese está pouco aceita já que os cemitérios com finalidades econômicas também estão sujeitos ao poder de polícia do Poder público, em contra partida encontra-se na doutrina corrente diversa que entende ser o cemitério como bem de domínio público, devendo portanto as regras do Poder de Polícia do Estado incidir somente sobre os cemitérios públicos, e os privados deveriam instituir suas próprias regras. Em contraponto as correntes anteriores, o entendimento predominante na doutrina afirma ser o cemitério um bem comum de uso especial, possibilitando a qualquer indivíduo a sua utilização com a finalidade especial de inumar os mortos.

Embora o cemitério seja um bem público, entende a doutrina que pode ser explorado tanto pelo poder público como também pelo setor privado por meio de autorização ou concessão devendo ser respeitados sempre as normas exigidas e determinadas pelo Estado.

A última etapa desse estudo desenvolveu os aspectos fundamentais que caracterizam a imunidade tributária dos cemitérios públicos, religiosos e privados.

A fundamentação que confere o benefício da imunidade ao cemitério público primeiramente se dá pelo fato de ser um bem público de uso comum exercendo uma função essencial de saúde pública, dessa forma a imunidade recíproca proíbe que se institua impostos entre os entes federados e conseqüentemente sobre seus bens. Outro fator que contribui para a incidência da imunidade é o fato do cemitério público assim como os religiosos e privados preservarem em sua essência as características de templo de qualquer culto.

No tocante aos cemitérios religiosos foi demonstrado nesse trabalho posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, através da análise minuciosa do RE nº 578.562-9 do STF, que decidiu majoritariamente por aplicar a imunidade

extensiva aos cemitérios de cunho religioso por serem esses locais sagrados e uma legítima extensão do templo religioso.

Por fim, foi explorado o tema central desse trabalho que versa sobre a possibilidade da imunidade tributária recair sobre os cemitérios que exercem finalidades econômicas, ponto central dessa pesquisa, neste sentido foi feita a análise do RE 544.815 do STF, que embora ainda esteja em andamento na Suprema Corte, mas os votos parciais indicam que o STF é e irá permanecer contrário a incidência da norma imunizante sob esses casos assim como se posicionou em outros julgamentos envolvendo essa matéria, sob a argumentação que a exploração comercial do cemitério privado tem como finalidade o acréscimo patrimonial do seu proprietário, sendo incoerente que a imunidade tributária beneficie tais pessoas, além de oferecer prejuízos ao princípio da livre concorrência.

Entretanto, a tese desenvolvida neste trabalho, fortalecida pelo voto do Ministro Carlos Ayres Britto, que entende que os cemitérios independentemente de suas finalidades estão recamados de religiosidades, inclina o entendimento acerca desse tema para um sentido contrário ao posicionamento do STF, uma vez que os cemitérios privados possuem todas as características de templo de qualquer culto, e a Constituição Federal considera um direito fundamental a proteção ao local do culto, portanto uma vez reconhecido como templo em função das atividades ali exercidas não se deve incidir impostos sobre o local que possui todas as características inerentes a templo de qualquer culto.

Em suma, deve ser aplicada a esse caso a mesma interpretação do art. 150, VI, d, da Constituição que trata sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão, pois nesses casos a imunidade não é concedida em função da pessoa que exerce a finalidade econômica, e sim sobre o objeto comercializado, entendo a doutrina e a Jurisprudência como uma imunidade objetiva devendo prevalecer suas finalidades essenciais, não importando sua finalidade.

Desta forma, conclui-se que os cemitérios, embora possuam características públicas, religiosas ou privadas representam de forma incontestável templo de qualquer culto, e sob este local sagrado deve recair o benefício da imunidade tributária prevista art. 150, VI da Constituição Federal, por tratar-se de imunidade objetiva e somente dessa forma se pode garantir a segurança do direito fundamental de liberdade de culto.

## 5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Isonções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRITO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

CARNEIRO, Cláudio. **Manual de Direito Tributário - Teoria e Prática**. Rio de Janeiro: Elsevier 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

CHAVES, Antonio. **Tratado de Direito Civil Parte Geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1982.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2º ed. revista e atualizada**. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Bens públicos**. 2.ed. São Paulo, Universitária de Direito, 1975.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Uso privativo de bem público por particular**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

DI PIETRO, Maria Sylvia, **Direito administrativo**, 6ª edição. Editora Atlas, São Paulo, 1996.

FARGETTE-VISSIÈRE, Séverine. **Os animados cemitérios medievais. História Viva**. 67 ed, 2009.

FERREIRA Filho, Antonio. **Direito aplicado às igrejas**. 2.ed. Rio de Janeiro: CPAD, 2005.p.66.

FREUD, Sigmund. **Luto e Melancolia. Edição Standard Brasileira das Obras Completas de Sigmund Freud**. Vol. XIV, Imago. Rio de Janeiro, 1914 – 1916.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2000.  
MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15 ed., São Paulo: Malheiros. 2008.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**, Editora Malheiros, 7ª Edição.

MORAES, Alexandre de, **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**, 6ª edição, 2006.

MUMFORD, Lewis. **A Cidade Na História: suas origens, transformações e perspectivas**. 4 ed. 2 tir. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MUMFORD, Lewis. **A cidade na história: suas origens, transformações e perspectivas**. Trad.: Neil R. da Silva. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: USP, 1995.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Cristiano Carvalho. **Imunidade tributária**. São Paulo: MP editora. 2005.

PERES, João Bosco, **Competência Tributária Negativa**. Imunidades Tributárias. Jus Navigandi. Teresina, a.8, n.127.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

REIS, João José. **O cotidiano da morte no Brasil oitocentista. História da vida privada no Brasil**.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7º ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 2 ed. Saraiva. São Paulo, 2012.

SILVA, Justino Adriano Farias da. **Tratado do direito funerário**. V.2. São Paulo: Método Editora 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial: imunidade no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e Isonomia**. São Paulo: Renovar, 1995.