

**Marcus Lívio Gomes**  
**Andrei Pitten Velloso**  
Organizadores

# **Sistema Constitucional Tributário**

## **Dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários**

— ESTUDOS EM HOMENAGEM AO MINISTRO LUIZ FUX —

◇ Adilson Rodrigues Pires ◇ Aires Barreto ◇ André Mendes Moreira  
◇ Andrei Pitten Velloso ◇ Arthur M. Ferreira Neto ◇ Betina Treiger Grupenmacher  
◇ Eduardo Maneira ◇ Fábio Zambitte Ibrahim ◇ Francisco Carlos Rosas Giardina  
◇ Gilson Pacheco Bomfim ◇ Gustavo Brigagão ◇ Gustavo da Gama Vital de Oliveira  
◇ Igor Muniz ◇ Ives Gandra da Silva Martins ◇ Janssen Hiroshi Murayama  
◇ José Eduardo Soares de Melo ◇ José Luis Castro Rodriguez  
◇ José Marcos Domingues ◇ Leandro Paulsen ◇ Letícia de Santis Mendes de Farias Mello  
◇ Luís Cesar Souza de Queiroz ◇ Luís Eduardo Schoueri ◇ Luiz Gustavo A. S. Bichara  
◇ Marcos Correia Piqueira Maia ◇ Marcus Lívio Gomes ◇ Micaela Dominguez Dutra  
◇ Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho ◇ Paulo Caliendo ◇ Paulo de Barros Carvalho  
◇ Pedro M. Herrera Molina ◇ Pedro Rodrigo Marques Schittini ◇ Regina Helena Costa  
◇ Ricardo Lobo Torres ◇ Ricardo Lodi Ribeiro ◇ Ricardo Mariz de Oliveira  
◇ Ronaldo Redenschi ◇ Sacha Calmon Navarro Coêlho  
◇ Sergio André Rocha ◇ Talita Félix



Porto Alegre, 2014

## O Supremo Tribunal Federal e a imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto

LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>1</sup>

*Sumário:* I. O caso do Cemitério Britânico de Salvador e a imunidade tributária dos templos de qualquer culto; 1. O caso; 1.2. Os cemitérios enquanto templos de qualquer culto; 1.3. A natureza mista da imunidade aos templos de qualquer culto; II. Cemitérios administrados por entidades com fins lucrativos e a imunidade tributária dos templos de qualquer culto; 2.1. A imunidade dos templos de qualquer culto e as características subjetivas do proprietário do imóvel; 2.2. A função de local para sepultamento e o templo; 2.3. Cemitérios laicos como medida sanitária e concretização da liberdade religiosa; 2.4. A imunidade aos cemitérios como garantia da livre concorrência; III. Considerações finais.

Difícilmente se poderia imaginar modo mais adequado para homenagear o Ministro Luiz Fux que lhe dedicar obra destinada a tratar de temas polêmicos do Direito Tributário que aguardam, do Supremo Tribunal Federal, resposta definitiva. Empossado, aos três dias de março de 2011, no cargo de Ministro do Supremo Tribunal Federal, o homenageado logo foi saudado, por ocasião da Sexta Sessão Ordinária da Primeira Turma daquela Corte, pela sabedoria, experiência, talento e capacidade de trabalho. Tais atributos revelam-se oportunos diante dos desafios que se apresentam àquele Pretório.

Tendo em vista que o homenageado jamais deixou de lado os compromissos que lhe eram impostos pela exitosa carreira acadêmica junto à tradicional Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, nada mais justo que não limitar a homenagem a loas, posto que merecidas. Mais adequado parece presentear o homenageado com o material que ele sabe valorizar, tendo em vista que sua biografia se construiu sobre tais bases: a reflexão jurídica.

Dentre os diversos temas que com certeza haverão de ser enfrentados pelo i. Magistrado, merece destaque, por sua riqueza, a vera polêmica acerca do reconhecimento, aos cemitérios, da imunidade tributária assegurada pelo artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal aos “templos de qualquer culto”. Em que pese o Supremo Tribunal Federal ter acertadamente reconhecido, no âmbito do Recurso Extraordi-

<sup>1</sup> Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado.

nário nº 578.562-9/BA, estarem os cemitérios abrangidos pela garantia trazida pela Constituição contra a cobrança de impostos, os argumentos ali desenvolvidos revelam ser necessárias maiores considerações sobre o tema, cujos contornos trazem questões mais numerosas e graves do que a postura então adotada pelo Tribunal pode fazer crer.

Assim é que o presente artigo toma aquele julgamento como ponto de partida para tratar dos limites da imunidade tributária dos templos de qualquer de culto, extraíndo de tais considerações, ao final, subsídios para tratar do debate que se instaurou entre os Ministros quando da primeira análise do Recurso Extraordinário nº 544.815/SP, ainda pendente de julgamento pela Corte.

## **I. O caso do Cemitério Britânico de Salvador e a imunidade tributária dos templos de qualquer culto**

### *I. O caso*

Tratou o Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 21 de maio de 2008, de caso em que a Fazenda Pública do Município de Salvador pretendeu exigir, da Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico – entidade filantrópica sem fins lucrativos –, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (“IPTU”) supostamente incidente sobre o imóvel em que esta mantinha o chamado “Cemitério Britânico”, datado do século XIX, tombado pelo Estado da Bahia e composto por cerca de quinhentos túmulos, no qual foram sepultados indivíduos que professavam a religião anglicana.

Conquanto o juízo de primeira instância, tomando por “incontroversa a natureza jurídica de templo religioso ostentada pelo Cemitério dos Ingleses”, tenha julgado procedentes os embargos à execução fiscal opostos pelo contribuinte, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia houve por bem reformar a sentença, sob o argumento de que a imunidade estabelecida no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal “não se aplica aos cemitérios, pois estes não podem ser equiparados a templos de culto algum”. O contribuinte interpôs, então, recurso extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal, em que alegou ser “uma entidade sem fins lucrativos, cujo objeto é promover o culto anglicano, inclusive o enterro dos seus fiéis” para sustentar que “na área em que estão localizados a Igreja e o Cemitério dos Ingleses não pode incidir a tributação do IPTU, por estar afetada às finalidades essenciais da entidade religiosa”.

O Ministro-Relator Eros Grau, após definir a indagação “se os cemitérios devem ou não ser entendidos como templos de qualquer culto” como a “questão de direito em torno da qual gravita” o caso, preocupou-se em distinguir a situação dos “cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso” daquela das empresas que “exploram a atividade de locação e/ou venda de jazigos”, de modo a asseverar que o julgamento não trataria de “cemitérios em geral”, mas apenas dos primeiros.

Para concluir pela imunidade do Cemitério Britânico, o Ministro-Relator, seguido à unanimidade pelo Plenário do Tribunal, tomou por relevante o fato de haver “uma entidade religiosa, e filantrópica, voltada à celebração do culto” e de o cemitério ser “uma extensão da Capela destinada ao culto da religião anglicana, situada no

mesmo imóvel”, como a entender ser essencial, para a caracterização da imunidade destinada aos templos de qualquer culto, a vinculação destes a uma entidade religiosa e sem fins lucrativos.

Tal postura é a que pode se extrair, também, do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, o qual, após aduzir não “afirmar que todo e qualquer cemitério está equiparado a templo de qualquer culto”, sugeriu que as peculiaridades do caso permitiriam uma “mesclagem” das alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, fez referência às entidades de assistência social – as quais possuem imunidade própria e apartada, na alínea “c” do referido inciso, daquela destinada aos templos – para ressaltar ver, no caso, “uma sociedade que diga respeito a um cemitério, sem fins lucrativos e também que atenda aos demais requisitos da lei, como entidade de assistência social”.

Se a conclusão do Tribunal em reconhecer a um cemitério a dignidade de um “templo de qualquer culto” não enseja, conforme se verá, qualquer reparo, a importância atribuída à sua vinculação a uma capela e a uma instituição religiosa sem fins lucrativos merece maior cuidado.

### 1.2. Os cemitérios enquanto templos de qualquer culto

Trazendo para o bojo da Constituição Federal de 1988 princípio cuja afirmação histórica remonta aos Tratados de Augsburg (1555), Westphalia (1648)<sup>2</sup> e Viena (1815), os quais vieram a confirmar a noção segundo a qual a religião prevalecente deveria ser a professada por aquele que governasse (*cuius regio eius religio*),<sup>3</sup> o inciso VI do artigo 5º consagra a liberdade religiosa. Uma das bases do Estado contemporâneo, a liberdade de religião impõe, em nossa ordem constitucional, ser “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

Do dispositivo, percebe-se que o texto constitucional não se limita a assegurar a liberdade de crença, mas estende-se ao exercício dos cultos religiosos, cuja garantia é efetivada, dentre outros meios, pela “proteção aos locais de culto”. Tem-se, daí, ideia de o que compreender por templos: trata-se de locais de culto.

Templos são, assim, locais ou recintos, de acesso público, em que se celebra o culto, i.e., em que o homem expressa sua religiosidade e sua ligação com o sobrenatural. A este respeito, bem indica Maria Cristina Neubern de Faria que a noção de “templo de qualquer culto” deve “abranger locais onde se praticam manifestações religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressas essa

<sup>2</sup> A importância do Tratado de Paz de Westphalia enquanto antecedente remoto das declarações para a proteção de direitos humanos é bem apontada pelo Ministro Lewandowski, para quem “esse acordo colocou um parapeito na Guerra dos Trinta Anos, encerrando, na prática, as lutas religiosas na Europa Central. Dentre uma série de importantes disposições, esse tratado estabeleceu que, na Alemanha, católicos e protestantes, bem como as distintas seitas dessa última confissão, gozariam dos mesmos direitos. A partir desse momento tomou-se regra incluir nos tratados de paz, celebrados entre beligerantes de credos antagônicos, cláusulas que garantissem a liberdade de culto das minorias religiosas existentes nos territórios dominados pelos adversários”. Cf. Enrique Ricardo Lewandowski. *Proteção dos Direitos Humanos na Ordem Interna e Internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 76.

<sup>3</sup> Cf. LERNER, Natan. “The nature and minimum standards of freedom of religion or belief”. In: *Brigham Young University Law Review*, n. 3, ABI/INFORM Global, 2000, p. 908.

ligação entre o homem e o transcendente”.<sup>4</sup> É dizer, correspondem os templos a locais de acesso público voltados à prática de um culto religioso.

É senso comum que os cemitérios, abertos ao público, são locais voltados à prática de cerimônias como o sepultamento e, posteriormente, a reverência à memória dos mortos. Cabe, então, indagar: qual a natureza das cerimônias praticadas nos cemitérios? Está a se falar de um culto religioso?

Derivada do hebraico, a palavra “culto” significa “servir”, equivalendo ao “serviço” enquanto “homenagem religiosa aos entes sobrenaturais, ou liturgia”.<sup>5</sup> Com efeito, o termo é definido por Caldas Aulete como “a homenagem religiosa tributada a Deus ou aos entes sobrenaturais. Liturgia: o *culto* divino, o *culto* dos santos, o *culto* dos falsos deuses. *Culto externo*, as cerimônias e festividades religiosas. *Culto interno*, o que se rende a Deus por atos interiores da consciência. A religião considerada nas suas manifestações externas: a liberdade dos *cultos*. (Fig) Veneração profunda: prestou sempre *culto* à memória do seu benfeitor. (Fig.) Entregar-se ao *culto das musas*, dedicar-se à poesia”.<sup>6</sup> Ao passo que o culto corresponde àquela homenagem de caráter religioso, o templo surge como o local onde se presta o que Caldas Aulete denominou “culto externo”, i.e. o local para as cerimônias e festividades religiosas.

A expressão “religião”, por sua vez, encontra sua origem em “re + ligar”. É Houaiss quem ensina que “para Lactâncio e Sêrvio, a palavra *religio* está associada a *religare*: ‘seria propriamente o fato de se ligar aos deuses’, simbolizado pela utilização das *uittae* [‘fitas para enfeitar as vítimas ou ornar os altares’] e dos *stémata* no culto. Alega-se em favor desse sentido a imagem de Lucrécio, I, 931: *religionum nodis animum exsoluere*; (...). O sentido seria portanto: ‘obrigação assumida para com a divindade; vínculo ou escrúpulo religioso’ (cf. *mihi religio est* ‘tenho escrúpulo de’); depois ‘culto prestado aos deuses, religião’”.<sup>7</sup>

É próprio do culto religioso, pois, a busca, pelo homem, de uma (nova) ligação com o sobrenatural, com a divindade, com o que, enfim, não (mais) está presente em concreto. O exercício da religião é, antes de tudo, um exercício de fé. Um momento profundo em que o homem se volta – religa-se – de quem provém. É, em síntese, uma união entre criatura e criador.

Não há dúvidas de que este profundo sentimento de espiritualidade toma lugar quando uma pessoa se dirige ao cemitério, em respeito e veneração à memória de seus antepassados. O visitante, orando, conforta sua alma e se sente próximo da pessoa falecida. Há – e este é o ponto comum entre os diversos cultos celebrados no cemitério – a convicção, reforçada pela fé, da existência de uma ligação entre os seres vivos e seus mortos. Para além da mera memória de um passado, estabelece-se verdadeira veneração, um diálogo com aquele que se foi, mas que continua presente para os que cultuam sua memória. Tal fé na sobrevivência após a morte é, aliás, o que anima a existência de cerimônias fúnebres hoje realizadas em cemitérios.

<sup>4</sup> Cf. FARIA, Maria Cristina Neubern de. “A interpretação das normas de imunidade tributária – Conteúdo e alcance”. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 36, jan./fev., 2001, p. 150.

<sup>5</sup> Cf. SILVA, José Manuel da. “Imunidade dos Templos de Qualquer Culto”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14, 1996, p.24.

<sup>6</sup> Cf. AULETE, Caldas. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*, v. II, Hamílcar de Garcia (atualização e revisão). Rio de Janeiro: Delta, 1958, p. 1252.

<sup>7</sup> Cf. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2422.

Em verdade, o caráter religioso de tais cerimônias é logo percebido ao se perquirir as suas origens, cuja antiguidade é tamanha a ponto de não ser possível precisar o seu início.<sup>8</sup> Se registros indicam que os primeiros rituais funerários datam da Pré-História – quando os corpos eram enterrados em covas rasas, com as cabeças repousando sobre travesseiros de pedra, cercadas por fogueiras<sup>9</sup> – e pesquisas mostram que o enterro dos mortos era um costume presente até mesmo na China pré-histórica, tornando-se prática arraigada no período do Neolítico,<sup>10</sup> a Bíblia já revela que, entre os hebreus, a morte, além de representar uma certeza (dado que todos, indistintamente, morrerão<sup>11</sup>), é causa de aflição aos que ficam,<sup>12</sup> sendo patente, em passagens do Antigo Testamento, a importância do sepultamento dos mortos. Assim é que os ritos funerários hebreus são, em grande medida, seguidos pelo povo judeu, cuja tradição traz, ainda hoje, cerimônias fúnebres como o *keriá* e o *tahará*.<sup>13</sup> É ainda da Bíblia que se extrai o significado da morte para os cristãos que, associando esta e o sepultamento dos fiéis à morte e ressurreição de Jesus Cristo, cercam a morte de rituais próprios, como a confissão prévia dos pecados, o velório do corpo por familiares e amigos e a missa de sétimo dia. Também é possível encontrar, na religião islâmica, ritos funerários próprios, a exemplo do *ghusl* e da *janāzah*.<sup>14</sup>

Além de presentes em diversas religiões, os rituais fúnebres são parte da tradição de todos os povos, desde os mais antigos. Enquanto no Egito Antigo a crença na imortalidade levou à mumificação dos corpos e à construção de pirâmides, Fustel de Coulanges revela que a ideia de que a alma, sem a sepultura que lhe traria felicidade eterna, vagaria errante e desgraçada pelo mundo, percorreu toda a Antiguidade; conforme ensina o historiador francês, “não era por mostrar a dor que se realizava a cerimônia fúnebre, mas para repouso e felicidade do morto”.<sup>15</sup> Com efeito, a tragédia de Antígona, concebida por Sófocles em uma das mais célebres peças do teatro grego, é evidência de que, entre os vivos, a privação de sepultura era mais temida do que a própria morte.<sup>16</sup>

Não surpreende, assim, que, além de consagrar a liberdade religiosa em sede constitucional, o ordenamento brasileiro proteja o sentimento do homem em relação aos mortos, a exemplo do que se pode notar nos crimes contra o respeito dos mortos, tipificados entre os artigos 209 e 212 do Código Penal. Se os mortos, por serem destituídos de personalidade jurídica, não possuem direitos,<sup>17</sup> reconhece-se o direito da

<sup>8</sup> Para uma análise histórica mais detida do sentido religioso das cerimônias fúnebres, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. A imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto. In: *Direito Tributário Atual*, v. 21, São Paulo, Dialética/IBDT, 2007.

<sup>9</sup> Cf. SILVA, Justino Adriano Farias da. *Tratado de direito funerário: teoria geral e instituições de direito funerário*, t. I, São Paulo: Método, 2000, p. 342-343.

<sup>10</sup> Cf. LEE, Kuen; ZHU, Naicheng. Social integration of religion and ritual in prehistoric China. In: *Antiquity*, n. 76, 2002, p. 715.

<sup>11</sup> Sl 89, 49; Lc 2, 26; Jo 8, 51.

<sup>12</sup> Gn 49, 50, 1.

<sup>13</sup> Cf. BLECH, Rabino Benjamin. *O mais completo guia sobre judaísmo*. Uri Lam (trad.). São Paulo: Séfer, 2004.

<sup>14</sup> Cf. SILVA, Justino Adriano Farias da. *Tratado de direito funerário: teoria geral e instituições de direito funerário*, t. I, São Paulo: Método, 2000, p. 288-294.

<sup>15</sup> Cf. COULANGES, Fustel de. *A cidade antiga*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 10.

<sup>16</sup> Cf. SÓFOCLES. *Antígona*. Millôr Fernandes (trad.). São Paulo: Paz e Terra, 1997, 56p.

<sup>17</sup> Cf. PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado: parte geral*, Bens. Fatos jurídicos, t. II, § 116. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 14.

pessoa, enquanto viva, à sepultura, convertido, com o falecimento, em direito/dever de sepultar, próprio de seus familiares; mais do que isso, reconhece o direito os sentimentos religiosos dos familiares do falecido, a quem se assegura a prerrogativa de terem seus entes repousando em paz. Não é por outra razão que a violação de sepulturas é tipificada penalmente.

Estritamente, o cemitério – também conhecido pelos nomes de necrópole, terra santa, campo-santo e adro – é o local onde é dada sepultura aos mortos, por enterramento no solo. Além de servir de último abrigo aos mortos, revestem-se de relevante propósito simbólico sacro, encontrado no culto aos antepassados.

A investigação de Davies quanto aos crematórios é interessante por evidenciar a ideia, perfeitamente extensível aos cemitérios, de sepulcro enquanto um templo.<sup>18</sup> Partindo da distinção de Turner entre “*domus dei*” – morada dos deuses, de caráter sacro – e “*domus ecclesiae*” – local emocionalmente neutro onde uma congregação de pessoas com determinada crença se reúne –, o referido autor conclui que os crematórios conjugam ambas as figuras. Efetivamente, tal qual os crematórios, enquanto na data da sepultamento os cemitérios servem de local de encontro onde pessoas se congregam por ocasião do falecimento de alguém (*domus ecclesiae*), o aspecto sacro do *domus dei* é realçado com as visitas posteriores de familiares e amigos, quando o ato de lembrar a morte não é apenas um momento de passividade, mas verdadeira experiência do sagrado.<sup>19</sup> Daí a dupla função do cemitério: servir de local para a sepultura, cuja cerimônia congrega indivíduos próximos ao falecido para orarem e se despedirem de acordo com as suas crenças, e servir de local onde se perpetua a celebração dos que se foram.<sup>20</sup>

Não parece haver dúvidas, destarte, de que os cemitérios, seja do ponto de vista histórico, religioso ou ainda jurídico, são locais dedicados à celebração de cultos religiosos marcados por cerimônias e ritos fúnebres. O direito protege tais locais, garantindo a manifestação religiosa do homem.

Tomando-se o templo por local ou recinto, de acesso público, em que se celebra o culto religioso, torna-se imediata a qualificação dos cemitérios como templos. Se o quanto exposto torna evidente ser o cemitério marcado pelo culto aos antepassados, manifestado pelas orações, liturgias e demais cerimônias que ali tomam lugar, o caráter público não é menos claro; ao passo que os cemitérios, com visitação aberta ao público, destinam-se, ainda que particulares, à prestação de serviços públicos<sup>21</sup> funerários, seus terrenos são sempre bens de domínio público, de uso especial, independentemente de a propriedade pertencer ao Poder Público ou a particulares.<sup>22</sup>

<sup>18</sup> Cf. DAVIES, Douglas F. The sacred crematorium. In: *Mortality*, v. 1, n. 1, 1996, p. 87.

<sup>19</sup> Cf. DAVIES, Douglas F. The sacred crematorium. In: *Mortality*, v. 1, n. 1, 1996, p. 90.

<sup>20</sup> “Cemeteries offered burial in perpetuity and an opportunity for enduring commemoration, and their carefully landscaped grounds were sympathetic to the grieving process”. Cf. BUCKHAM Susan. Commemoration as an expression of personal relationships and group identities: a case study of York Cemetery. In: *Mortality*, v. 8, n. 2, 2003, p. 161.

<sup>21</sup> O fato de ser serviço público denota o interesse social das atividades funerárias. Na lição do Ministro Eros Grau, serviço público é “atividade indispensável à consecução da coesão social. Mais: o que determina a caracterização de determinada parcela da atividade econômica em sentido amplo como *serviço público* é a sua vinculação ao *interesse social*”. Cf. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 111.

<sup>22</sup> Cf. SILVA, Justino Adriano Farias. Regime Jurídico dos Cemitérios. In: *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, n. 62, p. 98. Este entendimento segue, aliás, a lição clássica de Otto Mayer, para quem as coisas não são públicas apenas pela relação de propriedade que as une a uma pessoa de direito público, mas o são,

Torna-se inequívoco, assim, o simples reconhecimento da imunidade aos cemitérios, como templos que são, sem qualquer interpretação analógica ou extensiva da imunidade garantida pela Constituição Federal aos templos de qualquer culto. Tal aspecto foi bem apontado pelo Ministro Carlos Britto no voto que proferiu durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA, no qual rejeitou “a ideia de que a *longa manus* tributária do Poder Público alcança até a última morada do indivíduo”:

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, àqueles que temos como traspassados para uma outra existência dominada pelo traço da incognoscibilidade; é o reino do amorfo, mas que nem por isso deixa de se ligar aos vivos por um vínculo de forte crença.

Efetivamente, os cemitérios, enquanto local de acesso público para o exercício de uma prática religiosa, merecem a dignidade de templos como tais, quer anexos a uma capela ou não. A existência de uma capela, conquanto torne ainda mais evidente o caráter sacro daquele local, não afasta o fato de que, ainda que não se tenham erguido, ali, oradas e ermidas de qualquer espécie, permanece o cemitério como *domus dei* onde pessoas das mais diversas crenças exercem profundo exercício espiritual de fé.

Destarte, em que pese a importância então atribuída à capela anexa – elemento cuja presença não condiciona, mas apenas confirma a natureza templária de um cemitério – resta louvável, nessa medida, a firmeza do Supremo Tribunal Federal ao assegurar ao Cemitério Britânico de Salvador a proteção constitucional que lhe é destinada, como templo que é, contra a cobrança de impostos.

### 1.3. A natureza mista da imunidade aos templos de qualquer culto

Tivesse o raciocínio desenvolvido por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA se limitado a reconhecer aos cemitérios em geral o tratamento tributário constitucional que lhes cabem enquanto um templo de qualquer culto, nenhuma ressalva haveria que ser feita ao entendimento que prevaleceu, naquela ocasião, no Supremo Tribunal Federal.

No entanto, o Ministro-Relator foi categórico ao assinalar 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”. Conforme se mencionou, acabou-se por vincular, naquela oportunidade, a imunidade do cemitério à circunstância de este ser anexo a uma capela e pertencer a uma entidade religiosa sem fins lucrativos.

O entendimento então adotado pelos Ministros pareceu atribuir à imunidade aos templos de qualquer culto características estritamente subjetivas, enquanto a imunidade de que se trata, para longe de se incluir entre aquelas tidas por “subjetivas”, possui traços objetivos que não devem ser ignorados.

Com efeito, as imunidades dividem-se em subjetivas, objetivas ou mistas, conforme digam respeito a pessoas, coisas ou a ambas.

---

também, pela sua destinação a servirem à comunidade ou ao interesse público. Cf. MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán; parte especial. El derecho público de las cosas*. Buenos Aires: Depalma, 1951, § 35, p. 91-138.

Tomam-se por “subjetivas” as imunidades que alcançam as pessoas, em razão de sua natureza jurídica. Tal é o caso do artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal, que diz respeito ao patrimônio, renda e serviços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A denominada “imunidade recíproca” é subjetiva na medida em que decorre diretamente da natureza das pessoas políticas enquanto pessoas jurídicas de direito público interno.

Por outro lado, as imunidades ditas “objetivas” são aquelas conferidas a partir de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características particulares das pessoas beneficiadas, ou pelas atividades que estas desenvolvem. Exemplo tradicional é aquele do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, que traz a imunidade aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. A proteção não é concedida em função da pessoa que comercializa os livros e de suas particularidades, mas tão somente pelo objeto comercializado.

Já as imunidades tidas por “mistas” correspondem àquelas que se revestem tanto do aspecto objetivo, porque conferidas em função de uma realidade de fato (i.e., determinado objeto, fato ou situação), quanto do aspecto subjetivo, dado que abrangem o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas, mas apenas na sua parcela que esteja ligada a tais realidades de fato. Esse é o caso da imunidade aos templos de qualquer culto, que conjuga em seu bojo um aspecto objetivo e um aspecto subjetivo.

### **O aspecto objetivo**

A dicção constitucional exige que nenhum imposto incida sobre os templos, tornando imediato o aspecto objetivo da imunidade em questão. Não há qualquer indagação, no texto constitucional, sobre quem detém o templo; importa, apenas, afastar a incidência do imposto sobre o último.

Noutras palavras, o sentido objetivo não impõe, em qualquer momento, cogitar-se acerca das características subjetivas do proprietário do imóvel. Basta, para a imunidade, que o imóvel se caracterize como um templo, pouco importando a quem ele pertence, e daí o seu aspecto objetivo. É irrelevante qual a religião ou seita que explore o templo, assegurando-se, ademais, igual tratamento ainda que as manifestações de religiosidade que ali se desenvolvem sejam feitas por pessoas de maior ou menor capacidade contributiva. O que importa é que, objetivamente, o prédio caracterize um templo. Se assim for, não há que se falar em imposto.

Desnecessário, destarte, indagar, para efeito da imunidade, se um templo pertence a entidade com ou sem fins lucrativos, religiosa ou laica. Assim, se determinada sociedade, com finalidade lucrativa e não religiosa, for proprietária de galpões em diversas localidades de um município e alugar um de seus imóveis para servir como local de realização de cultos, haverá um templo, imune ao IPTU. É dizer, a partir do instante em que o galpão se transfigura em um templo, tem-se configurada a imunidade, qualquer que seja o seu proprietário.

Outro, em verdade, não poderia ser o raciocínio: questionar-se acerca do proprietário do imóvel só é relevante para fins de determinação do polo passivo na incidência do IPTU. Ora, se a imunidade limita a competência do ente tributante, e tendo em vista que, sem competência, não há campo para a incidência do imposto, não há que se indagar sobre o proprietário do imóvel. Noutros termos, não há contribuinte de IPTU sobre o templo, uma vez que os municípios não são competentes, por força de

expressa imunidade constitucional, para fazer incidir este imposto sobre os imóveis dedicados à atividade templária. Ante a inexistência da figura do contribuinte, dada a impossibilidade de se instaurar qualquer relação jurídico-tributária em razão do templo, torna-se sem sentido perquirir acerca das características pessoais do titular da propriedade do templo.

Ademais, entender-se necessário o imóvel pertencer a uma entidade religiosa para que se caracterize a imunidade implica inviabilizar as diversas igrejas que atualmente florescem no território nacional, cujos pregadores não raro alugam galpões e outros imóveis para ali iniciarem e difundirem a pregação de sua fé. Em tal cenário, apenas igrejas capitalizadas a ponto de terem seus próprios imóveis poderiam gozar da imunidade. Esta, no lugar de prestigiar a liberdade religiosa, serviria apenas de privilégio a religiões tradicionais e consolidadas. Estranho seria pressupor que a intenção do constituinte em privilegiar tais entidades em detrimento de outras manifestações de fé.

Tais considerações parecem suficientes para evidenciar não ser adequado indagar quem é o proprietário do imóvel, para efeito da imunidade de que cuida o artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal. O titular do imóvel é desobrigado do pagamento do imposto não por sua condição pessoal, mas por mero vínculo com uma realidade de fato, esta sim imunizada. Se no seu imóvel há um templo, estará imune, e o tributo não será devido; se não há um templo, o imposto será devido, quer o proprietário seja pessoa vinculada ou voltada a ordem religiosa ou não.

Importa, assim, verificar-se apenas a existência de um templo. Presente tal figura, objetivamente observável, passa a valer a imunidade aos templos de qualquer culto, mesmo que estes não sejam de titularidade de entidade religiosa ou filantrópica. É claro que, se o detentor for pessoa de natureza assistencial, poderá, por mérito próprio, gozar de imunidade; entretanto, em tal caso haverá duas imunidades, distintas e com perfis constitucionais diversos: uma ao templo, pela sua própria dignidade enquanto tal, e outra à pessoa jurídica, por sua natureza assistencial.

O tempo é uma realidade de fato e, pela finalidade de culto, alcança-se a imunidade do artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal.

### **O aspecto subjetivo**

O aspecto subjetivo da imunidade tributária aos templos de qualquer culto surge da interpretação conjunta do artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal com o quanto disposto pelo § 4º deste mesmo artigo.

Efetivamente, o referido § 4º dispõe que as imunidades previstas nas alíneas "b" e "c" compreendem "somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". Se a alínea "b" não menciona nenhuma entidade, senão o próprio templo de qualquer culto, como conciliar, então, o termo "entidades", utilizado pelo § 4º, com a alínea "b" do inciso VI do artigo 150?

A solução mais adequada parece ser reconhecer que, tratando-se da imunidade constante da alínea "b", a "entidade" a que se refere o § 4º é o próprio templo. São, pois, imunes o patrimônio do templo, a renda do templo e os serviços do templo, contanto que relacionados às suas atividades essenciais. Tal é o conteúdo do referido § 4º.

O dispositivo não desnatura, assim, o caráter objetivo da imunidade do templo. A imunidade diz respeito a uma realidade de fato, qual seja, a existência de um templo – sendo imunes toda a renda, patrimônio e serviços relacionados ao templo, independentemente de quem os detêm – e não ao seu proprietário.

Assim é que, se uma instituição mantiver um templo, mas simultaneamente explorar uma entidade cultural – um museu, por exemplo – apenas a renda do templo é que restará protegida pela imunidade. Outras rendas da instituição não estarão imunes. Claro está que se a renda do museu estiver vinculada à do templo, i.e., havendo uma ligação do museu com o templo, então se assegurará a imunidade. Este aspecto apenas confirma que essencial é o templo, não a instituição.

Se uma instituição religiosa não mantém um templo, não há imunidade. Não bastam os fins religiosos da instituição. A imunidade, insista-se, vincula-se ao templo. Daí que o fato de associação civil se dedicar a fins religiosos não é suficiente ou relevante, na ausência do templo.

Permanece, assim, o fato de que, enquanto as imunidades propriamente subjetivas, como a recíproca (artigo 150, VI, “a”) e a dos partidos políticos, entidades sindicais e entidades de educação e assistência social (artigo 150, VI, “c”) se referem apenas às características pessoais dos atingidos, a imunidade religiosa não faz referência a uma instituição, mas apenas a um templo.

Nesse sentido, embora tenha andado bem o Supremo Tribunal Federal ao reconhecer ao Cemitério Britânico de Salvador, templo que é, a imunidade que lhe é assegurada pelo artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal, a mesma consistência não assistiu o raciocínio que então prevaleceu entre os Ministros quando estes atentaram para o fato do imóvel ser detido por uma entidade religiosa sem fins lucrativos.

Conforme se viu, tanto o aspecto objetivo quanto subjetivo da imunidade em questão tornam completamente irrelevante o fato de o proprietário do cemitério ser, ou não, uma entidade religiosa ou sem fins lucrativos. A imunidade do artigo 150, VI, “b”, visa tão somente ao templo enquanto tal (aspecto objetivo), protegendo seu patrimônio, renda e serviços (aspecto subjetivo) – e não a de seu proprietário, quem quer que seja – da incidência de impostos.

### **Diferença entre as imunidades das alíneas “b” e “c” do artigo 150, VI, da Constituição Federal**

Consoante já se mencionou, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA, o Ministro Marco Aurélio, após dizer não “afirmar que todo e qualquer cemitério está equiparado a templo de qualquer culto”, fez referência a uma possível “mesclagem” das alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, para apontar, no caso, “uma sociedade que diga respeito a um cemitério, sem fins lucrativos e também que atenda aos demais requisitos da lei, como entidade de assistência social”.

Cabe ver, contudo, que, diferentemente da imunidade da alínea “b”, a imunidade constante da alínea “c” daquele dispositivo abrange o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Assim é que, enquanto a alínea “b” protege o templo – sem qualificação subjetiva de qualquer ordem – a alínea “c” toma rumo distinto, protegendo determinadas espécies de pessoas jurídicas, quais sejam, os partidos políticos e as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos. Afastando-se daquela prevista na alínea “b”, a imunidade de que fala a alínea “c” é subjetiva, já que conferida em função das características pessoais das entidades imunizadas.

No que se refere às entidades assistenciais e de educação, a *ratio* da imunidade pode ser encontrada no fato de a educação e a assistência social estarem entre as funções do Estado. Assim, quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las, desempenhando a atividade estatal. Assim, o Estado exerce seu poder/dever positivo ao imunizar as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, já que tais instituições realizam funções (poder/dever) do próprio Estado.

Por outro lado, a liberdade de culto e de crença depende de uma atuação negativa por parte do Estado. Não é atribuição do Estado promover qualquer culto específico, ou incentivar qualquer entidade religiosa. O Estado deve se abster completamente desta função. O papel do Estado, neste caso, é garantir que haja igualdade de permissão para a realização privada de todas as formas de manifestação de crença, sem favorecimento de qualquer uma delas. A imunidade aos templos de qualquer culto busca assegurar uma das facetas do direito fundamental à liberdade, qual seja a liberdade de crença, e tal direito é amplo, uma vez que protege o exercício da liberdade de culto, sem vinculá-lo a uma ou outra religião.

Se a imunidade dos templos depende de atuação negativa do Estado, a fim de garantir a livre manifestação de qualquer culto religioso, não parece fazer sentido proteger subjetivamente as entidades e organizações religiosas. O que se protege é o culto, e não a ordem religiosa organizada juridicamente. A imunidade deve ser encarada de tal forma que qualquer manifestação de culto constatada de fato – e, salientando-se, apenas esta manifestação – deve ser protegida pela imunidade.

Discriminar as manifestações de culto organizadas em pessoas jurídicas sem fins lucrativos daquelas carentes de qualquer organização jurídica concretizaria uma discriminação – discriminação, esta, que a própria imunidade visa a evitar –, já que permitiria a proteção, pelo Estado, de apenas determinadas formas religiosas – os cultos organizados em pessoas jurídicas – em detrimento de outras – cultos que ocorrem independentemente de qualquer organização jurídica. Não há fundamento constitucional para tal discriminação; pelo contrário, não é difícil perceber que tal postura atenta contra a liberdade religiosa garantida no inciso VI do artigo 5º da Constituição Federal.

Eis, assim, relevante elemento distintivo entre as alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Enquanto, por um lado, o Estado estimula as iniciativas de entidades que visem à prestação de atividades educacionais e assistenciais sem finalidade lucrativa, por outro, *deve proteger a liberdade de crença e de culto, sem interferir na preferência e forma religiosa dos cidadãos*. Não cabe ao Estado laico incentivar ou conceder privilégios de qualquer natureza a qualquer entidade ou culto específico, mas apenas garantir que todas as formas de manifestação de crença sejam igualmente protegidas e gozem de igual liberdade.

Entender que a alínea “b”, conquanto seja expressa ao se deter nos “templos de qualquer culto” enquanto tais, está protegendo as entidades religiosas, subjetivamente, e não os locais de culto, objetivamente, implica admitir que a Constituição Federal confere um tratamento privilegiado às crenças que são professadas sob a égide de autoridades eclesiásticas juridicamente organizadas, em detrimento das demais formas de culto e manifestação de crenças.

À luz do princípio da liberdade de religião, parece razoável entender que a intenção do constituinte não foi promover uma ou outra forma de culto em relação às demais, mas conferir a todas as formas igual proteção, sob o manto da liberdade de crença, do livre exercício dos cultos religiosos e da proteção aos locais de culto, todos insculpidos no inciso VI do artigo 5º da Constituição Federal. Não há no ordenamento jurídico qualquer fundamento legal, dado que repudiado pela liberdade religiosa constitucional, que obrigue um indivíduo a proferir determinado modelo de crença ou que delimite certa forma de expressar a fé.

Da mesma forma, não parece legítimo ao Estado possuir legitimidade para determinar qual culto está ou não contemplado pela imunidade tributária. Basta lembrar, com o Juiz John Marshall, na Suprema Corte estadunidense, que “*the power to tax involves the power to destroy*”,<sup>23</sup> para se reconhecer que o exercício da liberdade de crença e culto, qualquer que seja a sua configuração, não pode ser onerado pela vontade estatal, sob pena de se ameaçar a viabilidade de um sem número de manifestações de fé, fazendo-se tímida a garantia constante do artigo 5º, VI, face aos cultos que não se organizem sob determinada forma.

Com efeito, limitar-se o escopo do artigo 150, VI, “b”, aos templos mantidos por entidades religiosas traria patente violação à liberdade de religião e de crença, uma vez que locais de culto próprios a manifestações religiosas de iniciativa de seus frequentadores (o *domus dei*, o cemitério), sem qualquer direcionamento formal de uma entidade religiosa instituída, seriam discriminados e descobertos da imunidade.

Haveria, assim, a demonstração de patente preferência do Estado pelas crenças manifestadas em cultos e cerimônias orientados por entidades eclesiásticas, em evidente desprestígio às demais formas de manifestação de fé. Trata-se, parece claro, de entendimento incompatível com a liberdade de religião e com as prerrogativas de um Poder Público que se pretende, por força constitucional, desvinculado de qualquer entidade religiosa.

Assim, se o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas empregados em suas atividades essenciais – i.e., o templo – são imunes, tal afirmação não pode ser tomada a *contrario sensu*, no sentido de que apenas o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas que se digam religiosas gozam da imunidade de que trata o artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal.

Não é este o objeto e o limite da imunidade dos templos de qualquer culto. O patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas somente estão imunes porque vinculados ao templo e à atividade templária. Da mesma maneira, estará imune o patrimônio pertencente a pessoa laica, o qual esteja, por qualquer motivo, vinculado a esta mesma atividade templária, voltada ao culto.

<sup>23</sup> Cf. *McCulloch v. Maryland*, 4 Wheaton 316 (1819) *apud* R. A. Lee, *A History of Regulatory Taxation*, Kentucky, The University Press of Kentucky, s.d. (circa 1976), p. 6.

É dizer, se uma pessoa laica é dona de um galpão e decide disponibilizá-lo ao público como um local ecumênico, destinado a orações e à prática de celebrações religiosas pelos seus frequentadores, não há como se negar estar aí caracterizado um templo, ainda que não haja uma autoridade religiosa organizando o culto. O galpão, porquanto templo, é imune. O restante do patrimônio, da renda e dos serviços da pessoa física, desvinculados do galpão (templo), não estarão abrangidos pela imunidade.

Do mesmo modo, se uma entidade se dedicar à oração (e.g. círculos religiosos) nas residências de seus integrantes, sem que haja um templo, entendido enquanto local de acesso público, não haverá que se falar em imunidade.

Constata-se, do quanto exposto acima, que a “mesclagem” entre alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal a que se referiu o Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA, conquanto tenha levado à louvável conclusão pela imunidade do Cemitério Britânico de Salvador, não parece ser o melhor caminho a ser seguido pelo intérprete quando da aplicação do dispositivo, haja vista que este reúne sob suas alíneas imunidades tributárias com perfis e *ratios* próprios e completamente distintos entre si.

Se a imunidade das entidades de assistência social de que fala a alínea “c”, privilegiando associações civis que se apropriam e se ocupam com o desempenho de funções próprias do Estado, fia-se exclusivamente em características subjetivas do beneficiado, a imunidade que a alínea “b” destina ao templo de qualquer culto, refletindo a liberdade de religião garantida em termos amplos pelo artigo 5º, VI, indaga apenas a existência deste (aspecto objetivo) para imunizar todo o patrimônio, renda e serviços afetos ao templo (aspecto subjetivo), sem qualquer consideração a respeito dos traços subjetivos de quem o detém. Entender de outra forma, conforme se demonstrou, traz discriminação que menospreza a liberdade fundamental insculpida no artigo 5º, VI, da Constituição Federal.

Caminho mais harmônico com as garantias que são trazidas pela Constituição Federal àqueles que professam sua fé sem se revestirem de determinada forma organizacional teria sido trilhado pelo Supremo Tribunal Federal caso este, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA, tivesse reconhecido ao Cemitério Britânico de Salvador o tratamento tributário que lhe cabe não pelo fato de ser anexo a uma capela ou pertencer a uma entidade religiosa sem fins lucrativos – dado que tais considerações são, como se viu, irrelevantes diante da imunidade em questão – mas pela sua dignidade de templo de qualquer culto.

## **II. Cemitérios administrados por entidades com fins lucrativos e a imunidade tributária dos templos de qualquer culto**

O Supremo Tribunal Federal voltou a se debruçar sobre o tema da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e os cemitérios por ocasião da primeira análise do Recurso Extraordinário nº 544.815/SP, que permanece pendente de julgamento pela Corte. Cabe dizer que o autor envolveu-se no caso, como patrono. Isso, de um lado, implica natural parcialidade na análise mas, por outro, permite maior reflexão sobre o assunto. É sob tal perspectiva que se examina a matéria.

No caso, diferentemente do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA, em que se tratou de cemitério pertencente a entidade religiosa sem fins lucrativos, discute-se

o cabimento da imunidade da alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal aos cemitérios administrados por entidades não religiosas e com fins lucrativos. Trata-se, no julgamento em questão, de imóvel alugado por pessoa física laica para empresa privada que administra, ali, um cemitério.

Tal como no julgamento anterior, floresceu, no raciocínio desenvolvido por alguns dos Ministros, o entendimento segundo o qual a imunidade destinada aos templos de qualquer culto somente teria lugar nas hipóteses em que os referidos templos fossem administrados por entidades religiosas e sem finalidade lucrativa.

Se este e outros argumentos apontados no debate importam revisitar, ainda que brevemente, considerações já exaustivamente realizadas acima, novos elementos trazidos à discussão pelos Ministros por ocasião da primeira apreciação do Recurso Extraordinário nº 544.815/SP, como o caráter sanitário dos cemitérios ou a livre concorrência, serão enfrentados a seguir.

### *2.1. A imunidade dos templos de qualquer culto e as características subjetivas do proprietário do imóvel*

No entendimento esposado, naquela oportunidade, pelo Ministro Joaquim Barbosa, três fatores seriam suficientes para a inaplicabilidade do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal ao caso concreto: a propriedade do imóvel pertencer a pessoa natural e laica; o imóvel estar alugado a empresa privada que não possui qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas das entidades eclesiais; e o imóvel ser empregado em atividade econômico-lucrativa, cujo produto não é destinado à manutenção das atividades institucionais essenciais às entidades religiosas.

Ao passo que tal raciocínio atribui à imunidade dos templos de qualquer culto um suposto caráter subjetivo, já se demonstrou, acima, que o aspecto objetivo característico da imunidade em questão impõe haver imunidade sobre imóvel que seja utilizado como templo, independentemente das características subjetivas do proprietário deste imóvel.

É nesse sentido que o Ministro Carlos Britto bem apontou, em seu voto, que o local de culto vale por si mesmo, qualquer que seja a entidade que o vitalize. Tem-se um templo, vale lembrar, com um local de acesso público destinado à realização de cultos religiosos. Assim, não traz qualquer prejuízo à caracterização de um templo de qualquer culto – requisito posto como suficiente, pela Constituição Federal, para a configuração da imunidade – o fato de a entidade que detém o imóvel ser religiosa ou não, possuir fins lucrativos ou não.

O que se está a imunizar é o templo, enquanto tal, seu patrimônio, renda e serviços. Verificando-se, faticamente, que determinado imóvel é destinado à prática de cultos e possui acesso público, ter-se-á um templo objetivamente caracterizado, coberto pela imunidade do artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal, que não se preocupa, em qualquer momento, com as características do proprietário do imóvel.

Pensar de outro modo, já se viu, traz graves implicações à liberdade de crença assegurada constitucionalmente, que se verá restrita ao culto professado por entidades que se revistam de determinada forma. Com efeito, vincular a imunidade a um teste subjetivo implica formatá-la como um privilégio – odioso – a certas formas de manifestações religiosas em detrimento de outras.

No caso, a pessoa física laica aluga seu imóvel para empresa privada responsável pela administração do cemitério, onde as manifestações religiosas assumem exatamente a mesma forma e a mesma importância daquelas realizadas em cemitérios vinculados a uma pessoa jurídica de cunho religioso.

Se o Supremo Tribunal Federal houve por bem reconhecer ao Cemitério Britânico de Salvador a imunidade que lhe cabe enquanto templo, não reconhecer a imunidade a cemitério onde ocorrem iguais práticas religiosas implicaria privilegiar os exercícios de fé realizados sob a guarda de uma ordem eclesiástica juridicamente constituída, em detrimento de inúmeras manifestações desvinculadas de tais ordens.

## 2.2. *A função de local para sepultamento e o templo*

Na sessão de julgamento do dia 21 de maio de 2008, o Ministro Cezar Peluso afirmou que os cemitérios não constituem templos pelo fato de que não se destinam exclusiva ou primordialmente para a celebração de cerimônias ou práticas religiosas, mas para o sepultamento de cadáveres.

Já se demonstrou, contudo, que os cemitérios apresentam todas as características de um templo, considerando-se que servem ao culto dos antepassados, por meio de rituais fúnebres, orações e liturgias, e são abertos ao acesso público. O fato de no templo serem praticadas outras atividades que não os cultos propriamente ditos não parece ser suficiente para descaracterizá-lo, desde que, por óbvio, estejam presentes as características essenciais do templo (i.e., a abertura ao público e a destinação à prática de cultos).

Ademais, a prática de sepultamentos nos cemitérios não os desclassifica da categoria de templo, mas antes ressalta este caráter, uma vez que as inumações são, na maior parte das vezes, acompanhadas de cerimônias fúnebres e religiosas.

Não é incomum, a este respeito, que a legislação municipal ocupada com os requisitos a serem cumpridos pelos interessados na exploração de cemitérios particulares exija que a planta que acompanha o projeto de construção do cemitério preveja a edificação de uma capela ecumênica, a qual obviamente se destina à prática de cultos.<sup>24</sup>

Reconhece-se, assim, a necessidade humana dos munícipes à prática de cultos nos cemitérios, cuja ocorrência não é esporádica, mas rotineira; basta ver o fato de os cemitérios, sejam detidos pelo Poder Público ou por entes privados, permanecerem abertos ao público, diariamente, em horário de funcionamento a compreender substancial período do dia. Se assim o é, não parece ser por razão outra que não a prática de cultos e venerações, pelos vivos, aos seus falecidos.

## 2.3. *Cemitérios laicos como medida sanitária e concretização da liberdade religiosa*

Na primeira análise do Recurso Extraordinário nº 544.815/SP, o Ministro Ricardo Lewandowski apontou, com acerto, que, após o fenômeno da urbanização, os cemitérios foram secularizados e passaram a ser administrados pelos municípios,

<sup>24</sup> Tal é, efetivamente, o caso da legislação de Santo André, onde se situa o cemitério cuja imunidade é discutida no caso. A Lei Municipal nº 5.581, de 18 de maio de 1979, determina que a planta do cemitério contenha uma "Capela Ecumênica".

sobretudo em virtude de questão sanitária. O caráter de medida sanitária dos cemitérios na cidade moderna foi ressaltado, ainda, pelos Ministros Cezar Peluso e Joaquim Barbosa.

Efetivamente, não há dúvidas de que os cemitérios – públicos e particulares – também se prestam a garantir a ordem sanitária da cidade moderna, a qual seria comprometida sem locais adequados para dispor dos mortos.

Todavia, o cumprimento desta função pelos cemitérios não parece tirar a clara característica de local de culto que lhes assiste, em virtude de todas as particularidades já detidamente apontadas. É nesse sentido que o Ministro Carlos Britto refutou, em seu voto, a ideia de que a religiosidade é afastada pelo fato de se praticar atividade de interesse público (atividade sanitária) no local.

Noutras palavras, as funções sanitária e de culto somam-se, e não se excluem. Ou seja, o fato de o cemitério cumprir relevante papel na garantia da ordem sanitária municipal não exclui também o fato deste possuir função templária, servindo como palco de culto para enorme diversidade de indivíduos. Se não fosse assim, os cemitérios mantidos por ordens religiosas não poderiam ser entendidos como templos de qualquer culto, já que, também eles, devem adequar-se, atualmente, a toda regulamentação sanitária necessária.

Ademais, fosse preponderante a função sanitária dos templos, então não haveria razão para a legislação vigente exigir sejam eles mantidos abertos à visitação pública; medidas sanitárias determinariam, ao contrário, o menor contato possível com as áreas sujeitas a qualquer contaminação. Se ficam abertos os cemitérios é, justamente, porque se reconhece no direito de visita o exercício da prática religiosa de culto aos antepassados, exercício religioso protegido pelo ordenamento constitucional.

Em verdade, algumas peculiaridades da história da secularização dos cemitérios no Brasil revelam que o cemitério laico, mais do que mera medida sanitária, prestou-se para garantir e concretizar o mais alto valor da liberdade de crença.

### **A secularização dos cemitérios como medida garantidora da liberdade de crença**

Num cenário em que os cemitérios eram detidos por algumas ordens religiosas de maior expressão no país, apenas aos seguidores de tais religiões era garantido sepultamento digno. Foi com o surgimento do cemitério laico que se passou a garantir digno sepultamento também aos indivíduos que professavam religiões diversas.

Como bem apontou o Ministro Ricardo Lewandowski, historicamente no Brasil e outros países, sobretudo na Europa, os mortos eram enterrados nas igrejas e nas capelas, notadamente os religiosos, os nobres e as pessoas mais abastadas. De fato, os nobres e abastados eram enterrados nas igrejas e capelas e as pessoas menos abastadas em seu entorno. A proximidade ao altar era vista como garantia de salvação divina, de índole exclusivamente religiosa.

No Brasil, desde o início da colonização estabeleceu-se a união entre Estado e Igreja (Católica) em uma relação denominada padroado. Boris Fausto aponta que “em princípio, houve uma divisão de trabalho entre as duas instituições. [...] nesse sentido, o papel da Igreja se tornava relevante. [...] Ela estava presente na vida e na morte das pessoas, nos episódios decisivos do nascimento, casamento e morte. O ingresso na comunidade, o enquadramento nos padrões de uma vida decente, a partida

sem pecado deste 'vale de lágrimas' dependiam de atos monopolizados pela Igreja: o batismo, a crisma, o casamento religioso, a confissão e a extrema-unção na hora da morte, o enterro em um cemitério designado pela significativa expressão 'campo santo'.<sup>25</sup>

Decorreu, sim, da atividade das entidades religiosas, especialmente da Igreja Católica, e não do Poder Público, o estabelecimento dos primeiros cemitérios no Brasil.<sup>26</sup> O monopólio conferido à Igreja Católica na administração dos cemitérios gerou conflitos emblemáticos, que contribuíram para a sua secularização.

A necessidade de fiéis de outras religiões gozarem do sepultamento digno – resalte-se, religiosamente digno, e não apenas sanitariamente – já se mostrava patente em 1808, quando as negociações do Tratado de Comércio e Navegação entre Brasil e Inglaterra permitiram o estabelecimento do Cemitério dos Ingleses na Bahia, o qual passou a abrigar, a partir de então, os fiéis anglicanos.

Justino Adriano Farias da Silva relata diversos casos de problemas religiosos no sepultamento quando da predominância de cemitérios vinculados a uma religião no Brasil. Por exemplo, em 8 de março de 1869 “faleceu, em Pernambuco, o General José Ignácio Abreu e Lima e o Bispo de Olinda, Dom Francisco de Cardoso Aires, negou-lhe sepultura eclesiástica no cemitério municipal, o que levou à realização de seu sepultamento no cemitério dos ingleses. [...] É que dito General, desde 1866, se havia retirado da igreja, defendendo a divulgação da Bíblia protestante. Argumentava ainda contra os livros apócrifos da Bíblia católica, contra a Inquisição, a invocação dos santos, os jesuítas, o conceito sacramental de casamento, o primado do bispo de Roma e contra o ponto de vista de que os católicos brasileiros estivessem sujeitos às regras do Concílio Tridentino. Além do mais, morreu sem confissão e recusou a extrema unção”.<sup>27</sup>

O mesmo autor traz também o caso interessante do Vice-Almirante Joaquim José Inácio (Barão de Inhaúma): “Morrendo em 1869, recebeu sepultura eclesiástica. Entretanto, mais tarde, tornou-se público que Inhaúma tinha sido maçom. Por isso, o Bispo do Rio de Janeiro exigiu que fosse exumado e sepultado em qualquer outro lugar que não fosse terreno consagrado. As ordens do Bispo não foram cumpridas e a imprensa reagiu às mesmas com grande indignação”.<sup>28</sup>

Ainda no mesmo sentido, vale a lembrança do professor Julius Frank, cujo túmulo é conhecido por todos os alunos da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, em São Paulo. Falecido em 1841 na capital paulista, por ser protestante, não pôde ser enterrado nos cemitérios católicos da cidade. Foi então, por iniciativa dos alunos da Faculdade de Direito, enterrado dentro da faculdade. Até hoje, os “calouros das Arcadas” são levados àquele túmulo, onde recebem lições de cidadania e liberdade religiosa, inserida entre as mais caras tradições do Largo de São Francisco.

<sup>25</sup> Cf. FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. 11. ed. São Paulo: Edusp, 2003, p. 60.

<sup>26</sup> Cf. SILVA, Justino Adriano Farias da. *Tratado de direito funerário: teoria geral e instituições de direito funerário*, t. I. São Paulo: Método, 2000, p. 579. “Os cemitérios propriamente ditos, como conjunto de sepulcros, surgiram no Brasil pelas mãos dos religiosos”.

<sup>27</sup> Cf. SILVA, Justino Adriano Farias da. *Tratado de direito funerário: teoria geral e instituições de direito funerário*, t. I. São Paulo: Método, 2000, p. 598.

<sup>28</sup> Cf. SILVA, Justino Adriano Farias da. *Tratado de direito funerário: teoria geral e instituições de direito funerário*, t. I. São Paulo: Método, 2000, p. 598.

Foi apenas com o Decreto nº 119-A, de 17 de janeiro de 1890, que se pôs fim à união Estado e Igreja, adotando o Estado a postura laica, e os cemitérios foram então secularizados. Desta forma, deve-se atentar para o fato de que a secularização dos cemitérios não determinou que estes deixassem de ter um caráter religioso. Na realidade, a separação dos cemitérios das Igrejas teve por finalidade o fortalecimento da liberdade religiosa, na medida em que permitiu aos fiéis de todas as religiões um sepultamento de acordo com os ritos e cultos que professavam em vida.

A secularização dos cemitérios acompanha, assim, o Estado laico e, tal qual tal Estado, é fundamental do ponto de vista da liberdade religiosa. É o cemitério laico que permite que os fiéis de qualquer religião – ou de nenhuma delas – tenham sepultura digna. Permite também que os indivíduos próximos ao falecido, independente da religião que professam, realizem o culto que julguem necessário para aproximarem-se do falecido. O cemitério laico, assim como o Estado laico, não implica a ausência da religião; ele implica a concretização mais alta do valor da liberdade religiosa, já que permite igual dignidade aos indivíduos, independentemente de sua religião.

O fato de o cemitério prestar-se a fins sanitários de modo algum retira este seu caráter religioso. Se assim não o fosse, e o sepultamento correspondesse a mera medida sanitária, não haveria a necessidade dos cemitérios como existem hoje. Bastariam as “covas rasas”.

É função do Estado laico garantir as medidas sanitárias necessárias para o funcionamento da cidade moderna. É também função do Estado laico garantir o livre exercício de todos os cultos, sem neles interferir. Uma função não anula a outra.

#### *2.4. A imunidade aos cemitérios como garantia da livre concorrência*

Vale indagar, por fim, como a imunidade ora discutida afeta a livre concorrência, uma vez que tal relevante tema foi tangenciado pelos votos proferidos, na ocasião, pelos Ministros Marco Aurélio, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski e Cezar Peluso, os quais apontaram, com acerto, que as imunidades encontram limitações nos princípios da Ordem Econômica da Constituição, dentre eles a livre concorrência.

O tema da livre concorrência leva, em um primeiro momento, à ideia de que pode não caber a aplicação das imunidades às situações em que há atuação no Domínio Econômico, fora do escopo da atividade imunizada, já que, neste caso, se protege a concorrência entre particulares atuantes no mercado.

Difícil, contudo, reconhecer a natureza de mercado às atividades de cemitério. Este, relacionando-se à prestação de serviços públicos funerários de inequívoco interesse social, parece afastar-se do Domínio Econômico, encontrando-se, com maior razão, no setor público. Tendo em vista a divisão entre, de um lado, Domínio Econômico, no qual prevalece a concorrência, e, de outro, o setor público, cabe indagar: há espaço para cogitar a concorrência entre os agentes, fora do Domínio Econômico?

A resposta parece afirmativa. Basta ver, a este respeito, o caso do setor (público) aéreo, onde, há alguns anos, atuava uma empresa pertencente ao Estado de São Paulo e outras empresas privadas. Todas, note-se, no setor público. Havia, sim, efetiva concorrência, conquanto não fosse ambiente de mercado; não há dúvida de que o consumidor considera a menor tarifa, quando escolhe entre os serviços que lhe são oferecidos, quer por empresas públicas, quer por empresas privadas.

Embora seja elemento comum a ambos, a concorrência, no setor público, não tem o mesmo fundamento daquela que prevalece no Domínio Econômico. Neste, a livre concorrência é princípio previsto pelo artigo 170, visando à construção da Ordem Econômica ali preconizada. Fundando-se no trabalho e na livre iniciativa, a livre concorrência surge como ferramenta para que se alcance o ideal maior: a existência digna, segundo os ditames da justiça social. Acreditou o constituinte, em síntese, que da livre concorrência (em conjunto com os demais valores ali preconizados) surgiria uma Ordem Econômica mais justa. O raciocínio parece imediato quando se tem em conta que a livre concorrência pode ser mecanismo útil para que se tenha uma produção e circulação eficiente de bens e serviços.

A mesma lógica não há de prevalecer fora do Domínio Econômico. No setor público, não se busca a eficiência segundo a lógica do mercado, mas o provimento de bens e serviços essenciais, protegidos pelo próprio Constituinte. A concorrência, nesse caso, surge para assegurar condições de atuação dos particulares que se ocupam em desempenhar tais funções públicas (e.g. concessionários, permissionários). Contrariaria o interesse público se os particulares não pudessem prover os bens e serviços públicos, quando o próprio legislador viu por bem autorizar sua atuação.

Vê-se, pois, a concorrência como condição de viabilidade dos agentes no provimento daqueles bens e serviços. É dizer, o fato de o poder público autorizar a atuação de particulares no setor público implica o compromisso com a concorrência. Em tais circunstâncias, assegurar a imunidade a uns e não a outros implica fixar custos e tarifas diversas, tornando inviável a atuação daqueles atingidos pela tributação. Figura a imunidade, assim, como requisito para viabilizar a atuação de agentes privados no setor público.

Tal parece ser o caso dos agentes que atuam no setor de serviços públicos funerários. Três são os tipos de cemitérios que ali atuam: os cemitérios públicos, os cemitérios particulares explorados por entidades religiosas e os cemitérios particulares explorados por empresas privadas. Estes três tipos de cemitérios atuam no mesmo setor econômico, em concorrência. Nem se fale que não há concorrência entre os cemitérios públicos e os particulares, ou entre aqueles explorados por entidades religiosas e os demais.

Se há atuação no setor público em situação de concorrência em uma mesma atividade relevante, sabe-se que garantir um benefício fiscal a apenas alguns dos agentes que atuam no setor, sem o fazer aos outros, gera um desequilíbrio concorrencial no setor em questão.

Cabe lembrar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade, no já referido Recurso Extraordinário nº 578.562/BA, que um cemitério pertencente a entidade religiosa é imune ao IPTU. Se o Supremo Tribunal Federal, por bem, concluiu que o terreno do cemitério em questão é um templo para o culto dos fiéis e, portanto, está imune à tributação pelo IPTU, resta saber como conciliar tal decisão com o princípio da livre concorrência.

A solução parece simples e única: dentro do segmento econômico (público) de exploração dos cemitérios, há que se ter em mente que tais cemitérios podem configurar templos, quando preenchidos determinados requisitos. Se eles configurarem templos, independentemente de quem os explore, gozarão da imunidade.

Os requisitos para a configuração do templo não pedem que apenas os cemitérios pertencentes a entidades religiosas sejam imunes. Com efeito, esta conclusão seria inconciliável com o princípio da livre concorrência, pois favoreceria alguns agentes econômicos em detrimento de outros, ainda que ambos realizem exatamente a mesma atividade.

Para que, no caso, se concilie a imunidade com a livre concorrência, deve-se entender que os requisitos para o seu gozo são única e exclusivamente aqueles requisitos objetivos para a configuração de um templo imune, quais sejam, a existência de um local de acesso público voltado para a prática de culto. Se entendido desta forma, os cemitérios pertencentes a qualquer uma das categorias que os explora podem gozar, ou não, da imunidade. Se, de fato, há o acesso público a indivíduos que professam cultos nos cemitérios, aplica-se a imunidade.

Se, por outro lado, não houver acesso público ou a prática de culto no cemitério, não haverá o templo e, com isso, afasta-se a imunidade. Seria o caso de cemitério de "cova rasa", ou fechado ao público. Mesmo que tal cemitério seja de propriedade de entidade cujo objeto social é a prática religiosa, não estará imune, pois não será templo.

Assim, a aplicação dos requisitos objetivos à configuração do templo no cemitério, além de estar de pleno acordo com a liberdade de religião, também concretiza o princípio da livre concorrência, já que não impede a qualquer uma das categorias econômicas que exploram o setor valerem-se do benefício, já que ele é objetivo, independente do agente que realiza a atividade.

Noutras palavras, a atividade econômica é intocada pela imunidade, permanecendo, enquanto atividade econômica, sujeita à tributação (assim, por exemplo, a renda da empresa que administra o cemitério permanecerá tributada). O que se imunizará é o templo. A existência do templo, por seu turno, independe das características subjetivas de seu proprietário, mas exclusivamente do fato de haver um local de acesso público destinado ao culto.

Entender de outra forma geraria forte distúrbio concorrencial, já que se outorgaria tratamento diferenciado a duas realidades idênticas e em situação de concorrência. É dizer, embora igualmente autorizados pelo Poder Público a atuar no setor público de serviços funerários, os agentes que se revestissem de determinada forma organizacional (i.e., entidades religiosas sem fins lucrativos) gozariam de privilégio não extensível aos demais agentes que atuam naquele setor. Desprestigiaria-se a concorrência em prejuízo dos serviços públicos funerários, cuja prestação restaria descabidamente onerada a um sem número de agentes.

Assim, também o princípio da livre concorrência pede que seja reconhecida a imunidade aos cemitérios que efetivamente constituem templos de qualquer culto, quer estes estejam sob o domínio de entidades públicas, privadas, religiosas, laicas, com fins lucrativos ou não.

### III. Considerações finais

Se o Supremo Tribunal Federal foi preciso ao reconhecer, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562/BA, a imunidade tributária que cabe ao cemitério enquanto templo de qualquer culto que é, a relevância que foi atribuída, naquela

ocasião, à circunstância deste pertencer a uma entidade religiosa sem fins lucrativos, além de não atentar para o fato de que a imunidade do artigo 150, VI, "b", prescinde de qualquer consideração sobre a natureza e características subjetivas do detentor do imóvel onde se configura o templo, traz gravíssimas repercussões à liberdade fundamental de crença amplamente garantida constitucionalmente e à livre concorrência, princípio balizador da Ordem Econômica constitucional.

Espera-se, assim, que, nas próximas oportunidades em que a Corte se dedicar à análise da questão, sejam tais aspectos levados em consideração para que se reconheça, aos cemitérios em geral, a dignidade e o tratamento tributário que lhes são assegurados, como veros templos de qualquer culto que são, pela Constituição Federal.