

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA
**DIREITO
TRIBUTÁRIO
ATUAL**

21

kes



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2007

LUÍS EDUARDO SCHOUER

A Imunidade Tributária dos Cemitérios: Templos de Qualquer Culto

Luís Eduardo Schoueri

*Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP.
Professor dos Cursos de Pós-graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie.
Vice-Presidente do IBDT/USP. Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo.
Membro da Academia Paulista de Direito. Advogado em São Paulo.*

Resumo

A Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, "c", confere imunidade tributária aos templos de qualquer culto, em função de uma realidade de fato. Trata-se de imunidade mista, já que colhe aspectos subjetivos (renda, patrimônio e serviços) e objetivos (vinculação ao templo). A partir de uma análise aprofundada de sua história e da sua importância em todas as sociedades, culturas e religiões do mundo, evidencia-se que os cemitérios são templos de qualquer culto, abarcados pela norma constitucional.

Abstract

The Federal Constitution, in its article 150, VI, "c", grants tax immunity to temples of any kind of cult, based on a fact reality. This is a "hybrid immunity", since it has subjective aspects (income, property and services) and objective ones (connection to the temple). A deep analysis of the cemeteries' history and importance to all societies, cultures and religions over the world, clearly demonstrates that they are temples, and therefore are comprehended in the constitutional rule.

A liberdade religiosa orienta axiologicamente, dentre outras regras do ordenamento jurídico brasileiro, uma das imunidades previstas em nossa Constituição, qual seja, a imunidade dos templos de qualquer culto.

De fato, dentre as proteções ao *munus* público previstas no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, encontra-se a da alínea "b" de seu inciso VI, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos templos de qualquer culto.

Trata-se, assim, de regra constitucional que exclui uma determinada realidade - o templo - da competência tributária, para impostos, dos entes da Federação.

Não é simples o caminho que deve percorrer o intérprete ao selecionar as situações incluídas na regra imunizadora - que, portanto, não se sujeitam ao poder tributário -, distinguindo-as daquelas que não gozam da imunidade. É tarefa de responsabilidade, já que implica traçar um critério adequado de discriminação para realidades que não se encontram em igual situação.

No que tange à aplicação da imunidade constitucionalmente reservada aos templos de qualquer culto, um caso específico pede cuidadosa análise: os cemité-

rios. Constituem os cemitérios templos de qualquer culto? Devem, assim, gozar da imunidade constitucional? Em que extensão?

Para cumprir o objetivo de interpretar o art. 150, VI, "b" à luz desta situação concreta, partir-se-á do estudo dos principais aspectos da imunidade aos templos de qualquer culto, especialmente no que concerne à sua classificação como imunidade mista, isto é, dotada de elementos subjetivos e objetivos. Tal classificação é útil para que se perceba a extensão da imunidade em tela e o modo pelo qual ela deve ser aplicada.

Em seguida, apontar-se-ão pertinentes considerações acerca do fundamento das imunidades e, especialmente, do fundamento axiológico e jurídico da imunidade dos templos de qualquer culto presente em nosso ordenamento.

Pretendendo-se analisar a regra constitucional à luz do caso, a fim de concretizar a atividade de interpretação e aplicação do Direito, será necessário examinar as características necessárias para a configuração de um templo. Após, verificar-se-á a presença de tais características nos cemitérios, a fim de determinar a possibilidade de eles se qualificarem como "templos de qualquer culto", estando, deste modo, abrangidos pela imunidade constitucional.

I. Consideração Preliminar: Extensão da Imunidade Buscada

Antes de se explorar a questão específica da caracterização dos cemitérios como templos de qualquer culto, impõe que se esclareça qual a extensão da imunidade que se busca: apenas a imunidade sobre o templo, não sobre os resultados financeiros (lucros) do contribuinte que explora economicamente o cemitério.

Com efeito, como se verifica no texto constitucional, imunes estão os templos, propriamente ditos, não quem eventualmente os administre. Para a adequada compreensão desta segregação, é de grande utilidade que se verifique a maneira pela qual se classificam as imunidades previstas no ordenamento brasileiro.

I.1. Classificação das imunidades

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

As imunidades subjetivas são as que alcançam as pessoas, em função de sua natureza jurídica. Como exemplo de imunidade subjetiva, pode-se citar a do artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal, a denominada imunidade recíproca, que se refere ao patrimônio, renda ou serviços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal imunidade é subjetiva porque decorre diretamente da natureza jurídica das pessoas políticas.

Já as imunidades objetivas são aquelas conferidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas das pessoas beneficiadas, ou pelas atividades que desenvolvem. Um exemplo típico de imunidade objetiva encontra-se no artigo 150, VI, "d", da Constituição, que é a imunidade aos "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão". Tal imunidade não é concedida em função da pessoa que comercializa os livros, mas pelo objeto comercializado.

Assim, tal imunidade é objetiva e abrange somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação das mercadorias mencio-

nadas, como o Imposto de Importação, o IPI e o ICMS, e não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio das editoras e livreiros, por exemplo¹.

A terceira categoria é a das chamadas imunidades mistas. 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 fato.

Tendo em vista esta classificação, demonstrar-se-á que a imunidade do artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal, destinada aos "templos de qualquer culto", enquadra-se no conceito de "imunidade mista", uma vez que se reveste tanto do aspecto objetivo, já que é conferida em função da existência de um templo (ou seja, uma realidade de fato, e não condição jurídica subjetiva), quanto do aspecto subjetivo, já que imunizará da tributação, por impostos, a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas que, de fato, tiverem vínculo com esta realidade objetiva chamada templo.

1.2. Imunidade aos templos de qualquer culto como "imunidade mista"

Consoante se antecipou, a imunidade do artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal deve ser classificada como mista, ou seja, categoria diversa das categorias objetiva e subjetiva, que conta, todavia, com alguns aspectos comuns a uma e outra.

Cabe esclarecer quais os aspectos comuns com as categorias subjetiva e objetiva que a imunidade dos templos possui, bem como as diferenças específicas que obrigam a sua classificação num *tertium genus*, qual seja, a imunidade mista.

1.2.1. Aspecto objetivo

É imediato o aspecto objetivo da imunidade aos "templos de qualquer culto". Já a dicção constitucional exige que nenhum imposto incida sobre os templos.

O constituinte não indaga quem detém o templo. Importa, apenas, afastar a incidência do imposto sobre o último.

Neste sentido objetivo, a imunidade de que se cogita é, por óbvio, concernente aos impostos que incidam sobre o bem, propriamente dito.

Tal é o caso do IPTU. O imposto incide sobre a propriedade do imóvel, tendo idêntica incidência, não importa quem seja o contribuinte.

Com efeito, não se cogita, para efeito de incidência do IPTU, acerca das características subjetivas do proprietário do imóvel. Importarão apenas as características do imóvel.

Assim, se o imóvel caracterizar um templo, pouco importará, para efeito da imunidade em questão, a quem ele pertence. Não importa qual a religião ou seita que explore o templo. Não haverá um tratamento diverso, conforme as manifestações de religiosidade que ali se desenvolverem forem feitas por pessoas de maior ou menor capacidade contributiva. Tudo isso é irrelevante.

O que importará é que, objetivamente, o prédio caracterize um templo. Se assim for, não haverá que se cogitar de IPTU.

¹ Cf. a opinião de Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 149).

Pode-se chegar, até mesmo, a cogitar de hipótese em que um templo, conquanto caracterizado como tal, pertença a entidade lucrativa. Neste sentido, se determinada sociedade, com finalidade lucrativa e não religiosa, for proprietária de galpões em diversas localidades de um município e alugar um desses galpões a uma entidade religiosa, para servir como local de realização de seus cultos, haverá um templo, imune ao IPTU. A partir do momento em que o galpão passa a ser destinado à realização de cultos, conquanto sem a participação de seu proprietário, tem-se configurado, objetivamente, um templo.

De fato, conforme se verá adiante, templos são os locais ou recintos, de acesso público, em que se celebra o culto, isto é, em que o homem expressa sua religiosidade e sua ligação com o sobrenatural.

A esse respeito, vale mencionar o entendimento de Maria Cristina Neubern de Faria² acerca da interpretação que se deve dar ao conceito de templo, para fins de aplicação da norma de imunidade:

"A interpretação deve se estender para *abranger locais onde se praticam manifestações religiosas*, quer ritualísticas ou não, *onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente.*" (grifei)

O galpão, propriedade de sociedade não religiosa e com finalidades lucrativas, ao ser destinado a atividades religiosas de terceiros, passa a se revestir do caráter de templo, voltado ao culto e às manifestações religiosas dos fiéis.

Nesses termos, o templo é protegido pela imunidade do artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal, abaixo transcrito:

"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."

Não há, no texto constitucional, qualquer referência à titularidade do imóvel. Importa, sim, tratar-se de um templo. Presente a característica - objetivamente observável -, passa a ser abrangido pela imunidade aos templos de qualquer culto, mesmo não sendo de titularidade de entidade religiosa. O templo é uma realidade de fato e, pela finalidade de culto, alcança-se a imunidade do artigo 150, VI, "b".

Em outras palavras, não se indaga acerca do proprietário do imóvel, que é, em última análise, o contribuinte do IPTU. Este será 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 o templo, independentemente de o proprietário do imóvel ser pessoa voltada ou vinculada a ordem religiosa, o imposto será devido.

A Constituição Federal, portanto, imuniza o templo independentemente da natureza da entidade que o administra ou detém a propriedade do imóvel.

² Cf. "A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária - Conteúdo e Alcance", *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 36, jan./fev., 2001, p. 150.

Tal é o entendimento já manifestado pelo Ministro Carlos Velloso, no voto proferido no Recurso Extraordinário nº 325.822-2, em que se distinguiu, com clareza, o templo, que é protegido pela imunidade constitucional, da entidade que o administra. Pode-se apreender tal distinção do trecho do voto do Ministro abaixo transcrito:

"Agora, Sr. Presidente, dizer que os imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, da propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, b, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, *convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de bens imóveis. A Igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária.* Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150, VI, b.

Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde se realiza o culto, por isso que, bem disse o Ministro Pertence, *a imunidade do art. 150, VI, b, está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente.*" (grifei)

Na doutrina, por todos, vale conferir a posição de Sacha Calmon Navarro Coelho, que demonstra que imune é o templo, e não a ordem religiosa³.

A imunidade aos templos de qualquer culto, porquanto visa à proteção das diversas formas de manifestação religiosa, e não à promoção da atividade religiosa em si (a qual não deve ser estimulada ou desestimulada pelo Estado), somente abrange o templo e as atividades relacionadas ao culto, não devendo ser concedida em função da pessoa que o administra⁴.

Nesse sentido, tal imunidade tem aspecto objetivo, pois é concedida independentemente de características pessoais ou da natureza jurídica dos contribuintes dos impostos, dependendo única e exclusivamente da constatação da existência de uma realidade fática que se enquadre na hipótese de imunidade tributária.

1.2.2. Aspecto subjetivo

Apontado o aspecto objetivo da imunidade em análise, importa ver que o desiderato do constituinte não se limitou àquele.

Ao contrário, quando se contempla o disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do texto constitucional, verifica-se que a referida imunidade compreende "somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

A referência a "renda" de "entidades" poderia levar a crer ser a imunidade do tipo subjetivo.

Não é este o caso. Aquela dispositivo apenas ressalta o caráter misto da imunidade.

³ Cf. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 304.

⁴ Cf. Fabrício da Soller, "A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto - por uma Revisão da Posição do STF", *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 12, nov./dez., 2004, pp. 109-140.

Afinal, uma leitura atenta do texto constitucional revela 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 contribuintes, a imunidade religiosa não faz referência a uma instituição, mas apenas a um templo.

Assim, a "entidade" a que se refere o constituinte só pode ser o próprio templo. Tem-se, pois, a imunidade sobre a propriedade do templo; a renda do templo; o serviço do templo.

Ora, isso não significa tornar-se subjetiva a imunidade. Esta se vincula, insista-se, apenas ao templo.

Se uma instituição religiosa mantiver um templo, mas simultaneamente explorar uma entidade cultural - um museu, por exemplo - apenas a renda do templo é que estará 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. Mas este aspecto apenas confirma que essencial é o templo, não a instituição religiosa.

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.

A renda imune é aquela vinculada à atividade do templo. O serviço imune é o praticado em função do templo. O patrimônio imune é o do templo.

Eis, em síntese, o caráter misto da imunidade religiosa: conquanto não se limite aos impostos incidentes sobre a propriedade e sua circulação, já que alcança até mesmo a renda, a imunidade nem por isso se vincula à instituição religiosa.

Assim, a renda decorrente do templo, os serviços nele prestados e o patrimônio nele empregados estarão imunes. Não importa quem é o titular da renda, o prestador dos serviços ou proprietário do patrimônio. Deve-se testar se estes fatos econômicos decorrem da atividade do templo e a ele se ligam. Se a resposta for afirmativa, estarão imunes. Se for negativa, não estarão.

Deste modo, mesmo uma pessoa que, por sua natureza, não tenha finalidades religiosas, mas, por algum motivo, tenha parcela de seu patrimônio empregada num templo, estará imune nessa parcela.

A apuração da existência da imunidade não se dá em relação ao contribuinte e à sua condição pessoal, mas em relação ao vínculo de um determinado fato econômico com a realidade do templo. É indiferente, para a aplicação da imunidade, a condição pessoal do contribuinte do imposto: ele não sofrerá a incidência tributária em mera consequência da ligação do fato econômico com o templo.

Reafirme-se: a imunidade dos templos não pode ser considerada tipicamente objetiva pelo mero fato de também abranger tributos ditos pessoais, como o imposto sobre a renda. Todavia, isto não altera o fato de a imunidade decorrer da relação com uma realidade de fato - o templo - e não de características pessoais do contribuinte.

Não há qualquer incongruência nesta constatação, já que não é estranho à legislação tributária o tratamento diferenciado de fatos econômicos da mesma espécie, ainda que realizados pelo mesmo contribuinte.

Tome-se, por exemplo, as instituições de ensino, que, após a edição da Lei nº 11.096/05, têm isenta a sua renda decorrente de cursos de ensino superior, desde que devidamente cadastrados no ProUni. A isenção é concedida em decorrência de uma realidade objetiva, qual seja, cursos de ensino superior regularmente inscritos no ProUni, e abrange somente a renda das instituições de ensino que esteja efetivamente vinculada a esta realidade.

É esta a leitura que se deve fazer do parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição. Somente o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades essenciais da entidade referida na alínea "b" do inciso VI do *caput* do artigo 150 - o templo - estarão abrangidos pela imunidade. As finalidades essenciais são necessariamente aquelas relacionadas às atividades de culto desenvolvidas no templo.

O Ministro Carlos Velloso, no já mencionado voto proferido no Recurso Extraordinário nº 325.822-2, esclareceu o que se deve entender por finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, como se depreende do trecho que segue:

"Estamos examinando a imunidade da alínea b: templos de qualquer culto. Indaga-se: quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda aí obtida, vale dizer, os dízimos, as esmóltulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados." (grifei)

Nota-se, então, que o parágrafo 4º do artigo 150 reitera o quanto mencionado anteriormente. Somente estarão imunes a renda, o patrimônio e os serviços ligados à finalidade essencial do templo, o que equivale a dizer que somente haverá a imunidade para os fatos econômicos efetivamente ligados à realidade objetiva chamada "templo".

Pouco importa a condição pessoal dos titulares destes fatos econômicos, se religiosos, ou não. Havendo templo e estando o patrimônio, a renda e os serviços a ele ligados, há imunidade. Se não houver o templo, ou o vínculo, não haverá imunidade.

Não se deve concluir que os atos vinculados ao templo apenas estarão imunes se praticados por entidades religiosas. Havendo o templo e o vínculo, haverá a imunidade, independentemente do contribuinte.

O que se deve concluir é que, para haver a imunidade, é necessária a existência do templo e do vínculo do fato econômico a este templo. Apenas isso.

1.3. As imunidades mistas e os cemitérios

Considere-se a hipótese de cemitérios cuja propriedade e administração sejam de pessoa jurídica com finalidade lucrativa. Não se cogita de qualquer imunidade para os serviços funerários prestados por essa pessoa jurídica, ou da renda deles decorrente, já que não têm relação com o templo. Não se pretende afirmar que os proprietários do cemitério, nesse caso, tenham natureza religiosa.

Tais aspectos são irrelevantes.

O que importa reafirmar é que a imunidade do templo não se vincula às características subjetivas do proprietário do patrimônio que o constitui. Para que haja imunidade, basta que se esteja diante de um templo.

Assim, apenas se cogita da imunidade do terreno (patrimônio) no qual se encontra o cemitério, já que, este sim, é templo de qualquer culto. Outrossim, apenas o fato econômico (patrimônio) vinculado a atividade essencial do templo - cemitério é que deve estar imune. Sendo o IPTU o imposto incidente sobre este fato econômico, é a sua incidência que deve ser afastada.

Esclarecido este primeiro ponto, resta verificar se os cemitérios efetivamente caracterizam um templo de qualquer culto, qualificando-se, portanto, na hipótese de imunidade constitucional.

Para tanto, adotando-se raciocínio que parte do geral e caminha em direção ao particular, procurar-se-á, em primeiro lugar, interpretar a regra da imunidade constitucional conferida aos templos de qualquer culto, dando-se ênfase - como é próprio no estudo das imunidades - ao caráter teleológico da medida.

Num passo seguinte, buscar-se-ão fundamentos jurídicos para a qualificação dos cemitérios como templos. Aqui, valerão argumentos históricos, onde se apontará o caráter religioso dos templos desde tempos imemoriais e, mesmo, do ordenamento jurídico posto.

A conclusão haverá de afirmar que os cemitérios, caracterizando-se como templos de qualquer culto, estão protegidos pela imunidade constitucional, implicando impossibilidade de exigência do IPTU.

II. Imunidades: Considerações Gerais

Imunidade tributária significa uma proteção, que consiste na não-sujeição ao *munus* público. Daí por que, via de regra, a expressão "imunidade" é, em princípio, reservada aos impostos⁵. Sabe-se que são eles os tributos destinados a cobrir os gastos gerais da coletividade, devendo, pois, ser suportados igualmente por todos, na medida de sua capacidade econômica.

A imunidade exclui algumas situações ou alguns contribuintes. No caso das imunidades subjetivas, pode-se apontar a exclusão por falta de capacidade contributiva⁶, mas este não haveria de ser o único argumento a explicar o rol do artigo 150 da Constituição Federal, já que outras várias situações existem em que não há tributação por falta de capacidade contributiva, sem que o constituinte se tenha preocupado em arrolá-las. Bastaria o disposto no parágrafo 1º do artigo 145, ou, na falta deste, o mero bom senso, para que não se cobrassem impostos de quem não manifestasse capacidade contributiva.

Assim, outra razão há de justificar o rol das imunidades tributárias expressas: a identificação, pelo constituinte, de pessoas ou situações cuja relevância fosse tamanha a justificar o privilégio, como forma de concretização de objetivos fundamentais da própria República.

⁵ Cf. Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 187.

⁶ Cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Imunidades contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina mais Completa na Constituição de 1988*, São Paulo, IBDT/ Resenha Tributária, 1990, p. 30.

É, pois, ínsita à imunidade a busca de uma fundamentação para a diferenciação⁷. Por que razão o constituinte deixou de incluir aquela situação entre as tributáveis? Claro que o constituinte não é necessariamente coerente, mas o aplicador do Direito deve pressupor que o constituinte não agiu arbitrariamente⁸.

O constituinte busca, assim, algum valor que lhe seja tão caro a ponto de justificar um tratamento desigual. Os valores eleitos estão, de modo geral, relacionados aos direitos humanos, liberdades e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento⁹. Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização de obra clássica de Aliomar Baleeiro, chega a afirmar que certas imunidades, logicamente dedutíveis de princípios fundamentais, independem de consagração constitucional expressa¹⁰.

Acerca da fundamentação das imunidades, também manifestou-se o Ministro Celso de Mello, nos autos do RE nº 253.747-1. Transcreve-se abaixo um trecho da decisão do Ministro¹¹:

"Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições.

(...)

O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o Poder Público no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas."

Assim, por exemplo, como ressalta o Ministro em sua decisão, a imunidade estabelecida em favor dos livros, jornais e periódicos reveste-se de significativa relevância de ordem político-jurídica, destinada a preservar e a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, valores em função dos quais a imunidade em tela foi conferida, instituída e assegurada.

Pode-se citar também o caso das entidades assistenciais, cuja imunidade se justifica em função de serem elas instrumentos de que se vale a própria sociedade

⁷ Cf. Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. V, Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 167.

⁸ Cf. Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 14ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 335; Genaro Carrió, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 4ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1994, pp. 58-66; e Eros Roberto Grau, *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 74.

⁹ Ricardo Lobo Torres conclui que "a imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação de liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional" (*Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 51).

¹⁰ Cf. Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 227.

¹¹ Cf. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 86, 2002, pp. 212-214.

para - sem a interferência do Estado - levar aos desamparados a assistência que o próprio Estado não é capaz de suprir.

Tal como a solidariedade social, outros valores supremos são amparados por meio da garantia da não-intervenção estatal. Aqui estão, por exemplo, o pluralismo político (imunidade dos partidos políticos), o equilíbrio federativo (imunidade recíproca), a liberdade de imprensa (imunidade dos jornais) etc.

Cabe, neste diapasão, investigar a imunidade dos templos de qualquer culto e sua fundamentação constitucional.

III. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

A imunidade ora analisada baseia-se no seguinte preceito constitucional:

"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."

Não é difícil identificar o elemento axiológico em que se funda a imunidade aos templos de qualquer culto: trata-se do princípio da liberdade religiosa, consagrado no artigo 5º, VI, da Constituição Federal, uma das bases do Estado contemporâneo.

Esta liberdade tem raízes bastante fortes. Começou a ser pactuada em tratados bilaterais que revogavam a idéia de que deveria prevalecer a religião de quem governasse (*cuius regio eius religio*)¹².

A idéia de tolerância religiosa foi também fortalecida pelos Tratados de Augsburg (de 1555), de Westphalia¹³ (de 1648) e de Viena (de 1815).

Inicialmente concebida como um direito coletivo, após a Conferência de São Francisco de 1945 e o estabelecimento das Nações Unidas, a liberdade de religião passou a ser considerada como orientada para a defesa de direitos individuais, baseando-se na idéia da proibição da discriminação¹⁴.

O primeiro documento das Nações Unidas que lidou especificamente com direitos de religião foi a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, mais especificamente em seu artigo 18. Vejamos:

"Artigo XVIII

Toda pessoa tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade

¹² Cf. Natan Lerner, "The Nature and Minimum Standards of Freedom of Religion or Belief", *Brigham Young University Law Review* nº 3, ABI/Inform Global, 2000, p. 908.

¹³ O Ministro Enrique Ricardo Lewandowski aponta que "o *Tratado de Paz de Westphalia*, de 1648, pode ser considerado o antecedente mais remoto das diferentes declarações e dos diversos pactos de proteção dos direitos humanos que vigoram atualmente no direito internacional. Esse acordo colocou um parêntese 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 tornou-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." (*Proteção dos Direitos Humanos na Ordem Interna e Internacional*, Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 76)

¹⁴ Cf. Natan Lerner, *op. cit.* (nota 12), p. 909.

de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular."

Também a Declaração da Eliminação de todas as Formas de Intolerância e Discriminação Fundadas na Religião ou nas Convicções, de 25 de novembro de 1981, da ONU, consagra a liberdade de religião em vários de seus artigos, como por exemplo o primeiro:

Artigo 1º

§ 1. Toda pessoa tem o direito de liberdade de pensamento, de consciência e de religião. Este direito inclui a liberdade de ter uma religião ou qualquer convicção a sua escolha, assim como a liberdade de manifestar sua religião ou suas convicções individuais ou coletivamente, tanto em público como em privado, mediante o culto, a observância, a prática e o ensino.

§ 2. Ninguém será objeto de coação capaz de limitar a sua liberdade de ter uma religião ou convicções de sua escolha.

§ 3. A liberdade de manifestar a própria religião ou as próprias convicções estará sujeita unicamente às limitações prescritas na lei e que sejam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos e liberdades fundamentais dos demais."

Outro texto importante para a liberdade de religião é o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos de 1966, principalmente devido à sua força vinculante, já que é mais que mera declaração. Os principais artigos que tratam da liberdade de religião nesse Tratado são os de números 18, 19, 20 e 27.

Artigo 18

§ 1. Toda pessoa terá direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião. Esses direitos implicarão a liberdade de ter ou adotar uma religião ou crença de sua escolha e a liberdade de professar sua religião ou crença, individual ou coletivamente, tanto pública como privadamente, por meio do culto, da celebração de ritos, de práticas e do ensino.

§ 2. Ninguém poderá ser submetido a medidas coercitivas que possam restringir sua liberdade de ter ou de adotar uma religião ou crença de sua escolha.

§ 3. A liberdade de manifestar a própria religião ou crença estará sujeita a penas às limitações previstas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral públicas ou os direitos e as liberdades das demais pessoas.

§ 4. Os Estados-partes no presente Pacto comprometem-se a respeitar a liberdade dos pais - e, quando for o caso, dos tutores legais - de assegurar aos filhos a educação religiosa e moral que esteja de acordo com suas próprias convicções.

Artigo 19

§ 1. Ninguém poderá ser molestado por suas opiniões.

§ 2. Toda pessoa terá o direito à liberdade de expressão; esses direitos incluirão a liberdade de procurar, receber e difundir informações e idéias de qualquer natureza, independentemente de considerações de fronteiras, verbalmente ou por escrito, de forma impressa ou artística, ou por qualquer meio de sua escolha.

§ 3. O exercício de direito previsto no § 2 do presente artigo implicará deveres e responsabilidades especiais. Conseqüentemente, poderá estar sujeito a certas restrições, que devem, entretanto, ser expressamente previstas em lei e que se façam necessárias para:

assegurar o respeito dos direitos e da reputação das demais pessoas; proteger a segurança nacional, a ordem, a saúde ou a moral públicas.

Artigo 20

§ 1. Será proibida por lei qualquer propaganda em favor da guerra.

§ 2. Será proibida por lei qualquer apologia ao ódio nacional, racial ou religioso, que constitua incitamento à discriminação, à hostilidade ou à violência.

(...)

Artigo 27

Nos Estados em que haja minorias étnicas, religiosas ou lingüísticas, as pessoas pertencentes a essas minorias não poderão ser privadas do direito de ter, conjuntamente com outros membros de seu grupo, sua própria vida cultural, de professar e praticar sua própria religião e usar sua própria língua."

A relevância jurídica do texto acima se extrai do fato de que o referido Pacto, adotado pela Resolução nº 2.200-A da Assembléia Geral das Nações Unidas, em 16 de dezembro de 1966, foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991 e ratificado pelo Brasil em 24 de janeiro de 1992. Entrou em vigor no Brasil em 24 de abril de 1992, tendo sido promulgado pelo Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992. Neste sentido, adquire relevância constitucional, por força do parágrafo 2º do artigo 5º da Constituição Federal.

Nesses termos, a Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha aponta que "a matéria dos direitos humanos, que domina o cenário jurídico nas últimas décadas, vem comprovar que a soberania estatal não se sobrepõe ao direito que resguarde o homem em sua condição universal. O cuidado daquele tema constitui, irretorquivelmente, uma superação da soberania estatal absoluta e intangível ao questionamento do resto do mundo"¹⁵.

Ainda, vale lembrar a lição do Ministro Gilmar Ferreira Mendes, que entende indiscutível "a vinculação da jurisdição aos direitos fundamentais. Dessa vinculação resulta para o Judiciário não só o dever de guardar estrita obediência aos chamados direitos fundamentais de caráter judicial, mas também o de assegurar a efetiva aplicação do direito, especialmente dos direitos fundamentais seja nas relações entre os particulares e o Poder Público, seja nas relações tecidas exclusivamente entre particulares"¹⁶.

Em consonância com os compromissos internacionais ratificados pelo Brasil, o próprio texto constitucional assegura a liberdade de religião no mesmo artigo 5º, inciso IV da Constituição Federal, o qual dispõe que:

¹⁵ Cf. "Constituição, Soberania e Mercosul", *Revista de Direito Administrativo* nº 213, jul./set., 1998, p. 57.

¹⁶ Cf. "Direitos Fundamentais: Eficácia das Garantias Constitucionais nas Relações Privadas. Análise da Jurisprudência da Corte Constitucional Alemã", *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* nº 27, ano 7, abr./jun., 1999, p. 36.

"Art. 5º

(...)

IV - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias."

Veja-se que o texto constitucional não se limita a assegurar a liberdade de crença, mas o exercício dos cultos religiosos, o que, dentre outros meios, implica a proteção aos locais de culto.

Tem-se, daí, da união dos dispositivos constitucionais citados, uma idéia de o que compreender por templos: trata-se de locais de culto. É, assim, um local de acesso público voltado à prática de um culto religioso. A palavra "culto", de origem hebraica, significa "servir". Assim, "dentro desse alcance o culto tem equivalência com 'serviço', o que importa, na linguagem dicionarística, homenagem religiosa aos entes sobrenaturais, ou liturgia. Portanto, templo de qualquer culto não passa de local em que se realizam as cerimônias religiosas."¹⁷

O artigo 19, I, da Constituição, como corolário da liberdade prevista no artigo 5º, IV, ao mesmo tempo em que impede o Estado de estabelecer cultos religiosos ou igrejas, assegura, de igual modo, que o Estado não adote medidas que possam embaraçar-lhes o funcionamento.

E não é segredo que a tributação é um modo eficaz para embaraçar o funcionamento. Impossível deixar de lembrar com o Juiz John Marshall, na Suprema Corte norte-americana, que *the power to tax involves the power to destroy*¹⁸. Daí a perspicácia do legislador constituinte ao assegurar, por meio da imunidade, que não fosse o imposto um empecilho aos cultos religiosos.

Eis, pois, o alcance da imunidade constitucional, confirmado pela análise sistêmica acima apresentada: os templos, enquanto locais de cultos religiosos, não podem sofrer a incidência de impostos.

IV. Os Cemitérios constituem Templos de Qualquer Culto?

Compreendida a extensão da imunidade aos templos de qualquer culto, resta examinar se os cemitérios podem ser qualificados na hipótese de imunidade constitucional. Sabendo-se que os cemitérios são locais voltados à prática de cerimônias como o sepultamento e, posteriormente, a reverência à memória dos mortos, a questão a ser examinada é: qual a natureza das cerimônias que se praticam nos cemitérios? Trata-se de um culto religioso?

"Culto" é o termo definido por Caldas Aulete¹⁹ 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 manifes-

¹⁷ Cf. José Manuel da Silva, "Imunidade dos Templos de Qualquer Culto", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, 1996, p. 24.

¹⁸ 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. (cerca de 1976), p. 6.

¹⁹ Cf. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*, vol. II, Hamílcar de Garcia (atualiz. e rev.), Rio de Janeiro, Delta, 1958, p. 1.252.

tações 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. F. lat. *Cultus*."

Ao se vincular a imunidade dos templos à liberdade religiosa, constata-se que o culto, no caso, é aquela homenagem de caráter religioso. O templo surge, assim, como o local onde se presta o que Caldas Aulete denominou "culto externo", *i.e.*, o local para as cerimônias e festividades religiosas.

Religião, por sua vez, encontra sua origem em *re* + *ligar*. Como ensina Houaiss²⁰, "para Lactâncio e Sérvio, 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 Lucrecio, 1, 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'."

Ínsita à idéia de um culto religioso está, pois, a busca, pelo homem, de uma (nova) ligação com o sobrenatural, com a divindade, enfim, com o que não (mais) está presente concretamente. O exercício da religião é, antes de tudo, um exercício de fé. Um momento profundo em que o homem se volta àquele de quem provém (por isso, a religião). É, em síntese, uma união entre criatura e criador.

Este profundo sentimento de espiritualidade faz-se presente quando uma pessoa se dirige ao cemitério, em respeito e veneração à memória de seus antepassados. Por meio da oração, o visitante conforta sua alma e se sente próximo da pessoa falecida. Há - e eis o ponto comum dos diversos cultos celebrados no cemitério - a convicção, reforçada pela fé, de que existe uma ligação entre os seres vivos e seus mortos queridos. Não se trata, note-se, de mera memória por um passado, mas uma veneração, um diálogo com aquele que se foi, mas que continua presente para os que cultuam sua memória.

Pois é exatamente esta fé na sobrevivência após a morte que anima a existência de cerimônias fúnebres, hoje realizadas em cemitérios. Um apanhado das origens de tais cerimônias pode apontar o seu caráter religioso.

IV.1. Em busca do sentido religioso das cerimônias fúnebres

O costume de praticar ritos funerários para o sepultamento dos mortos, verificado até os dias atuais, possui raízes tão antigas que não é possível precisar o seu início. Tem-se notícia, nesse sentido, de que os primeiros rituais funerários foram criados ainda na Pré-História, quando os corpos dos mortos eram enterrados em covas rasas, com as cabeças repousando em travessieiros de pedra, cercadas por fogueiras. Entende-se que os homens pré-históricos não acreditavam na cessação da vida terrena, e imaginavam a continuação dela. Por isso, mantinham fogueiras acesas e alimentos ao redor das covas dos mortos²¹. Evidente, já nesse momento, o caráter religioso de que se revestia o ritual fúnebre.

²⁰ Cf. Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 2.422.

²¹ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *Tratado de Direito Funerário: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário*, tomo I, São Paulo, Método, 2000, pp. 342-343.

Na mais completa obra que se conhece no País sobre Direito Funerário, Justino Adriano Farias da Silva aponta que "os ritos fúnebres são um fato universal: desde a longínqua pré-história o homem faz questão de honrar os seus mortos e de ficar em contato com eles"²².

Pesquisas mostram que enterrar os mortos era um costume presente até mesmo na China pré-histórica, tornando-se prática difundida no período do Neolítico²³. Também consta que pessoas enterradas no mesmo túmulo compartilhavam maiores semelhanças fenotípicas entre si do que as enterradas em túmulos diferentes. Daí se poder concluir que as pessoas eram enterradas antes por consangüinidade que por afinidade²⁴.

Também os rituais fúnebres festivos existem na China desde o Neolítico. Estas ocasiões de confraternização, existentes até os dias hodiernos, eram acompanhadas de alimentos e bebidas. Muito provavelmente, no Neolítico, tais celebrações chegavam a envolver toda a comunidade. Mais comumente, entretanto, eram celebradas apenas pela família do falecido²⁵.

A Bíblia revela que, entre os hebreus, a morte, além de representar uma certeza (uma vez que todos, indistintamente, morrerão²⁶), é causa de aflição aos que ficam²⁷.

Em determinadas passagens do Antigo Testamento, mostra-se patente a importância do sepultamento aos mortos, pois não ser sepultado constituiria maldição, desgraça e castigo dos profetas²⁸.

Os ritos funerários hebreus são, em grande parte, seguidos pelo povo judeu. Para os judeus, os mortos devem ser sepultados o quanto antes, se possível no próprio dia do falecimento. Não sepultar um corpo equivale a profaná-lo e desrespeitá-lo, por negligência nos procedimentos religiosos²⁹.

Na tradição judaica, os parentes mais próximos ao falecido, no momento da morte ou do funeral, cumprem o *keviá*, ato tradicional de rasgar as próprias roupas, de modo a simbolizar o coração rasgado da dor do luto, demonstrando a importância da perda sofrida³⁰.

Antes do enterro, é comum que pessoas da comunidade voluntariamente se encarreguem de preparar o sepultamento, lavando o corpo do falecido (em ritual denominado *tahará*) e envolvendo-o em mortalhas simples, feitas a mão, totalmente brancas e limpas (chamadas de *tachrichim*). Tais pessoas constituem o que se chama de *Chevra Kadisha* (a Sociedade Sagrada Judaica)³¹.

²² Cf. *op. cit.* (nota 21), p. 393.

²³ Cf. Kuen Lee e Naicheng Zhu, "Social Integration of Religion and Ritual in Prehistoric China", *Antiquity* nº 76, 2002, p. 715.

²⁴ Cf. Kuen Lee e Naicheng Zhu, *op. cit.* (nota 23), p. 718.

²⁵ Cf. Kuen Lee e Naicheng Zhu, *op. cit.* (nota 23), p. 719.

²⁶ Sl 89, 49; Lc 2, 26; Jo 8, 51.

²⁷ Gn 49, 50, 1.

²⁸ Dt 21, 23; Jr 16, 4; Sl 79, 3; Jr 22, 18-9.

²⁹ Cf. Rabino Benjamin Blech, *O mais Completo Guia sobre Judaísmo*, Uri Lam (trad.), São Paulo, Sêfer, 2004, p. 236.

³⁰ Cf. Rabino Benjamin Blech, *op. cit.* (nota 29), p. 235.

³¹ Cf. Rabino Benjamin Blech, *op. cit.* (nota 29), pp. 235-236.

De modo simbólico, costuma-se colocar no caixão, para que seja enterrado junto com o corpo, um pouco de terra de Israel, de modo a retratar o sepultamento dos judeus na Terra Santa.

No período de sete dias após a morte (*shivá*), as pessoas devem visitar os entulados, compartilhando com eles histórias significativas a respeito do falecido, ajudando-os a enfrentar a situação³². Nesse período, os parentes do falecido devem permanecer em casa, para que todos os que queiram expressar suas condolências possam encontrá-los de imediato.

Nos onze meses após a morte de um ente querido, é recitado o *Kadish*, ritual mais famoso e poderoso voltado aos judeus entulados, e que na tradição judaica representa uma fonte de bênção à alma do falecido e aos seus parentes de luto³³.

Além dos rituais mencionados, na religião judaica considera-se a visita às sepulturas de pessoas queridas um sinal de respeito. De acordo com a tradição, tem-se que as almas estão atentas a essas visitas e ficam gratificadas por elas³⁴. Nas visitas aos túmulos, as pessoas expressam, em relação aos entes falecidos, aquilo que não pode ser dito diretamente.

A Bíblia também é fonte de estudo para que se compreenda o significado da morte entre os cristãos. De fato, desde o início do Cristianismo a morte e o sepultamento dos fiéis esteve associada à morte e ressurreição de Jesus Cristo.

De acordo com a tradição católica, a morte é precedida, sempre que possível, pela confissão dos pecados, absolvição destes pelo sacerdote, e a unção com óleo. Trata-se do sacramento da unção dos enfermos, que deve ser ministrado aos enfermos em estado grave, também como forma de preparação para a morte.

Após a morte, tem início a preparação do corpo para o sepultamento. Preparado o corpo, este é velado por seus familiares e amigos, momento em que são feitas orações e homenagens ao falecido, buscando-se confortar os vivos.

O velório e o enterro cristãos, em geral, são acompanhados por um padre ou pastor, que profere palavras à alma do morto, tendo em vista seu conforto espiritual e salvação. É comum ainda que seja realizada uma missa sete dias após a morte da pessoa, como forma de lembrá-la, prestar-lhe homenagens e oferecer-lhe orações.

Da leitura do já mencionado Tratado de Direito Funerário, aprende-se que a religião islâmica também possui ritos funerários específicos. Os muçulmanos acreditam que, após a morte, o espírito deve confessar aos seus dois anjos da guarda que "Deus é Deus e Maomé é o seu profeta". Somente após a confissão o espírito poderá repousar até a ressurreição³⁵.

Tradicionalmente, os muçulmanos são sepultados no próprio dia do falecimento, se possível antes do pôr do sol. O corpo é lavado diversas vezes, em um ritual conhecido como *ghusl*, que busca deixar o corpo com o mesmo estado de pureza que a alma, preparação que visa à ressurreição³⁶.

³² Cf. Rabino Benjamin Blech, *op. cit.* (nota 29), p. 237.

³³ Cf. Rabino Benjamin Blech, *op. cit.* (nota 29), p. 238. Cf. ainda Sociedade Religiosa Israelita Chevra Kadisha do Rio de Janeiro. Disponível no site <http://www.chevrakadisha.com.br/luto.htm>, consultado no dia 05.01.07.

³⁴ Cf. Rabino Benjamin Blech, *op. cit.* (nota 29), p. 239.

³⁵ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 288.

³⁶ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 291.

Há, ainda, nesta religião, diversos rituais fúnebres. No ritual conhecido como *janazah*, geralmente são recitadas orações fúnebres na mesquita. Em seguida, o caixão é levado ao cemitério pelos familiares e amigos do morto, em percurso que deve ser feito a pé, salvo se a distância a ser percorrida for muito grande.

Antes do início do funeral, os que estão de luto devem recitar fórmula e a oração *Subhân*, dirigida a Deus. Em tal cerimônia, invoca-se a bênção de Maomé, em prece que é murmurada pelos presentes³⁷.

Após serem proferidas as orações, o caixão é colocado na cova enquanto as seguintes palavras são recitadas: "À terra te entregamos, em nome de Deus e da religião do Profeta." Passados quarenta dias do enterro do falecido, os familiares e amigos costumam reunir-se para ofertar-lhe preces e ler trechos do Corão³⁸.

Os rituais fúnebres, além de presentes em diversas religiões, sempre fizeram parte das tradições de todos os povos, desde os mais antigos. No Egito Antigo, acreditava-se que os mortos continuariam vivendo em outro mundo e, portanto, necessitariam de seus corpos. A crença na imortalidade fazia com que os egípcios embalsamassem e mumificassem os corpos dos mortos, os quais eram enterrados em corredores profundos ou em túneis de difícil violação, junto com os itens necessários à continuidade da vida, como alimentos e até mesmo jóias³⁹.

A construção das pirâmides, precedidas pelas mastabas, está ligada à idéia de imortalidade defendida pelos egípcios. Tratava-se, logicamente, de assistência dispensada apenas aos reis e nobres.

Embora as concepções de morte e a prática de ritos fúnebres na Grécia Antiga tenham variado bastante, conforme a região e a época histórica, de modo geral acreditava-se que os mortos deveriam receber honrarias.

A privação da sepultura, entendia-se, condenaria a alma a ser errante, e não obter o repouso necessário depois das agitações e trabalhos da vida. Condenada a errar, a alma vagaria sob a forma de larva ou fantasma, sem receber os alimentos e oferendas de que necessita, e acabaria por atormentar os vivos, enviando-lhes doenças. Teria nascido assim a crença nas almas do outro mundo⁴⁰.

A idéia de que a alma, sem sepultura, vagaria errante e desgraçada pelo mundo, e que só através de seu sepultamento poderia adquirir a felicidade eterna, percorreu toda a Antigüidade. Nesse sentido, Fustel de Coulanges afirma que "não era por mostrar a dor que se realizava a cerimônia fúnebre, mas para repouso e felicidade do morto"⁴¹. Entre os vivos, a privação de sepultura era mais temida do que a própria morte.

No entanto, é importante observar que, para os povos da Antigüidade, não bastava a mera inumação do corpo (e da alma, como acreditavam) do falecido, devendo ser observados certos ritos fúnebres e pronunciadas fórmulas tradicionais. Há antigas histórias que dão conta de almas que, não obstante tenham sido enter-

³⁷ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 293.

³⁸ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 294.

³⁹ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 459.

⁴⁰ Cf. Fustel de Coulanges, *A Cidade Antiga*, Fernando de Aguiar (trad.), São Paulo, Martins Fontes, 2000, p. 10.

⁴¹ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 10.

radas, permaneceram vagando errantes, uma vez que o sepultamento teria sido realizado sem a prática dos demais ritos funerários⁴².

Assim, em decorrência da crença em uma segunda vida, na qual corpo e alma novamente se complementariam, os corpos eram lavados, perfumados, e colocados próximos a potes de mel, leite, óleos aromatizados e vinho⁴³.

Considerando que os mortos, enterrados debaixo da terra, também tinham necessidades próximas às necessidades dos humanos, em certos dias do ano os vivos levavam refeições aos túmulos, destinadas exclusivamente aos falecidos. Não se tratava de ritual comemorativo, mas de atos que tinham por fim levar alimentos aos mortos, para atender suas necessidades⁴⁴. Somente a família do falecido podia acompanhar os funerais e refeições fúnebres, já que havia a crença de que os mortos apenas aceitavam as homenagens e oferendas prestadas pelos seus descendentes⁴⁵. Nota-se, a partir desse relato histórico, que o sepulcro não era, já na Antigüidade, local destinado exclusivamente à cerimônia fúnebre, propriamente dita, mas também era o local aonde os familiares se dirigiam para um momento de ligação (religião) com seus mortos.

Em *Antígona*⁴⁶, uma das mais famosas peças do teatro grego, Sófocles abordou a questão do direito ao sepultamento dos mortos, o qual sempre constituiu costume arraigado entre os povos, mesmo diante de determinações dos governantes em sentido contrário.

Na disputa pelo trono de Tebas, Etéocles e Polinices, irmãos de Antígona, enfrentam-se em violenta luta, ao fim da qual ambos acabam mortos, um pelo outro. Creonte, irmão de Jocasta e tio de Antígona, assume então o poder em Tebas.

O primeiro ato de Creonte foi a promulgação de um decreto pelo qual proibia que se prestassem as honras fúnebres a Polinices, impondo pena de morte a quem o tentasse. A Etéocles, Creonte determinou que se prestassem honrarias dignas de herói, uma vez que ele teria defendido a cidade da invasão de seu irmão.

Antígona, por considerar que dar sepultamento a um morto, especialmente tratando-se de parente próximo, era dever sagrado, imposto pelos deuses e pelas leis não escritas, viola a ordem de Creonte, é condenada à morte e suicida-se na prisão.

Além do confronto entre direito natural (o de sepultar os mortos, imposto pelos deuses) e direito positivo (decretado pelo rei), que é o tema central da peça, apresenta grande relevância a questão do costume milenar, que consiste nas homenagens prestadas pelos vivos a seus mortos. Em *Antígona*, a referida prática é apresentada como uma efetiva obrigação imposta pelo próprio direito divino.

As condutas e os rituais eram considerados obrigação dos vivos em relação aos mortos, não estando condicionados aos caprichos e sentimentos variáveis dos homens. Eram, assim, manifestações do respeito dos vivos pelos mortos, os quais, na Antigüidade, eram considerados entes sagrados, deuses subterrâneos.

⁴² Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 10.

⁴³ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), pp. 311-312.

⁴⁴ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 12.

⁴⁵ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 29.

⁴⁶ Cf. Sófocles, *Antígona*, 1ª ed, Millôr Fernandes (trad.), São Paulo, Paz e Terra, 1997, 56 p.

Fustel de Coulanges, ao referir-se à veneração aos mortos, aponta que "os antigos davam-lhes os epítetos mais respeitáveis que podiam encontrar no seu vocabulário; chamavam-lhes bons, santos, bem-aventurados. Tinham por eles tanta veneração quanto o homem pode ter pela divindade que ama ou teme. Para o seu pensamento cada morto era um deus."⁴⁷

Desta maneira, os túmulos em que se enterravam os mortos eram considerados os templos dessas divindades, diante dos quais havia altares para sacrifícios como os que existiam em frente aos templos dos deuses⁴⁸. Mais uma vez, desponta o caráter religioso que se imprimia ao culto oferecido aos mortos.

Conforme apresentado, tamanha era a importância de tal culto que se acreditava que, se se deixasse de oferecer a refeição fúnebre aos mortos, estes sairiam de suas sepulturas e passariam a atormentar os vivos, enviando-lhes doenças ou ameaçando-lhes com a esterilidade do solo⁴⁹.

Afirma-se, a este respeito, que a chamada "religião dos mortos" parece ter sido a mais antiga e comum entre os povos, sendo que antes de adorar deuses, o homem adorou os seus mortos e dirigiu-lhes cultos e preces⁵⁰.

Encerrando a análise dos rituais funerários na Antiguidade, não se pode deixar de lado a civilização romana, para a qual a família compreendia não apenas os vivos, como também os mortos. Assim, deveria ser prestado culto regular aos espíritos dos ancestrais⁵¹.

Os romanos, tal como os gregos, não acreditavam na separação do corpo e da alma, mas que alma e corpo eram encerrados no mesmo túmulo⁵². Havia, logicamente, a necessidade de instituir-se a sepultura. A alma que não fosse sepultada seria errante, e não poderia descansar⁵³.

Para os romanos, a sepultura era considerada *locus religiosus*, sendo tal religiosidade decorrente da dedicação dos romanos aos deuses manes, que eram os antepassados que os antigos veneravam. Assim, como local de culto aos deuses manes, as sepulturas dos mortos elevavam-se ao *status* de *locus religiosus*⁵⁴.

A religiosidade da sepultura é ressaltada, ainda, pelo fato de que, até a edição da *actio de sepulchro violato*, no fim da República, o meio mais importante de tutela das tumbas era o interdito proibitório *Ne quid in loco religioso fiat*⁵⁵.

O sepultamento, tanto na visão cristã quanto na pagã, era o meio de assegurar repouso tranqüilo ao corpo e ao espírito, e permanência não tão infeliz no reino do desconhecido⁵⁶. Desta forma, eram desenvolvidas em Roma as práticas funerárias.

⁴⁷ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), pp. 14-15.

⁴⁸ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 15.

⁴⁹ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 17.

⁵⁰ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 15.

⁵¹ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 428.

⁵² Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), pp. 8-9.

⁵³ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 429.

⁵⁴ Cf. Fustel de Coulanges, *op. cit.* (nota 40), p. 594.

⁵⁵ Cf. "sepulchro e sepultura" (verbetes), in *Enciclopedia del Diritto*, Antonio Palma, tomo XLII (Sepo-Sorv), Milano, Giuffrè, 1990, p. 8.

⁵⁶ "La sepultura, comunque, sia nelle visioni pagane che cristiane, è il mezzo necessario per assicurare allo spirito ed al corpo un riposo quieto ed un soggiorno non totalmente infelice nel regno delle tenebre." Cf. *op. cit.* (nota 55), pp. 12-13.

Prova da importância do sepultamento é a décima tábuca da Lei das XII Tábuas, que traz diversas disposições relativas aos ritos funerários. No Direito romano, a regra era o sepultamento, que era considerado um ato de purificação⁵⁷. Havia, no entanto, exceções, como, dentre outros, devedores insolventes, suicidas (durante a República) e alguns gladiadores⁵⁸.

IV.2. Os rituais fúnebres e o Direito

Reflexo da liberdade religiosa consagrada constitucionalmente, o ordenamento jurídico brasileiro protege o sentimento do homem em relação aos mortos, o que pode ser evidenciado, dentre outros dispositivos legais, pelo que se encontra no Código Penal, cujos artigos 209 a 212 disciplinam os crimes contra o respeito aos mortos⁵⁹. É de se notar que tais dispositivos, em seu conjunto, asseguram tanto a cerimônia funerária, propriamente dita, quanto os sepulcros.

No âmbito familiar e social, tal respeito é manifestado, em primeiro momento, através de prática de ritos, dentre os quais se têm, principalmente, o velório e o sepultamento.

Enquanto o velório consiste em culto no qual se prestam as orações e as últimas homenagens ao morto, o sepultamento, também conhecido como enterro ou inumação, é a colocação do cadáver na sepultura, que servirá de abrigo ao corpo morto. Psicologicamente, o sepultamento estaria relacionado à própria ligação metafísica do homem com a terra.

Justino Adriano Farias da Silva aponta, entre os princípios que regem as relações funerárias, o do poder-dever das pessoas, que deve ser entendido, no âmbito de tal matéria, como o direito/dever que todos têm de sepultar os corpos mortos. Segundo o autor "não pode a autoridade administrativa, em hipótese alguma, negar tal direito, até porque é um dever seu a prática de inumações"⁶⁰.

Em termos mais precisos, enquanto viva, a pessoa tem o direito de ser sepultada quando de sua morte. Não há que se falar, em qualquer hipótese, em direito dos mortos. Conforme bem apontou Pontes de Miranda, mortos não têm direitos, somente os vivos os têm⁶¹. O direito é instrumento de organização da vida social e das relações entre vivos. Os mortos, na medida em que não têm personalidade jurídica, não são titulares de direitos. Deste modo, o direito à sepultura, da pessoa enquanto viva, é convertido em direito/dever de sepultar, inerente aos familiares do falecido após sua morte.

É este, aliás, aspecto relevantíssimo para a questão que ora é enfrentada: se o direito não protege os mortos, qual a razão para que a violação a sepulturas seja tipificada penalmente? Parece claro que o Direito está a protegê-los, em primeiro lu-

⁵⁷ "Per sepultura si intende il complesso rituale delle onoranze prestate al defunto. Il procedimento consiste nel trasferimento del corpo dalla dimora al luogo della inumazione o della combustione, nella sua deposizione nel sepolcro, negli atti di purificazione." Cf. *op. cit.* (nota 55), p. 12.

⁵⁸ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 439.

⁵⁹ Tais crimes consistem em: impedimento ou perturbação de cerimônia funerária (art. 209), violação de sepultura (art. 210), destruição, subtração ou ocultação de cadáver (art. 211) e vilipêndio a cadáver (art. 212).

⁶⁰ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 21), p. 86.

⁶¹ Cf. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado: Parte Geral, Bens, Fatos Jurídicos*, tomo II, § 116, Rio de Janeiro, Borsoi, 1954, p. 14.

gar, os sentimentos religiosos dos familiares do *de cuius*, a quem se assegura a prerrogativa de terem seus entes queridos repousando em paz. Trata-se, em síntese, da proteção de um sentimento da própria sociedade, como um todo, em relação aos seus mortos.

O direito de sepultar e manter os sepulcros consiste, essencialmente, na possibilidade dos vivos de prestar homenagens aos entes falecidos, sendo seus corpos sepultados e mantidos de maneira digna e reverente. Assim, quando se cumprem disposições relativas ao sepultamento dos mortos, o interesse defendido não é o dos mortos em si, mas o dos vivos. Para o Direito, os mortos não têm nenhum interesse seu⁶².

O direito de sepultar os mortos, mencionado acima, converte-se, em um segundo momento, em direito de que os mortos permaneçam sepultados, após a realização do sepultamento⁶³.

Tal direito está relacionado, primeiramente, à manutenção da condição de dignidade do cadáver e de seus familiares, materializada na inumação, e, adicionalmente, diz respeito à necessidade sentida pelos membros da sociedade de visitar os seus parentes e amigos falecidos, para prestar-lhes homenagens e orações.

A ligação é, evidentemente, de caráter espiritual, já que não se há de acreditar que o familiar que visita o cemitério desconheça o fato de que os corpos entram em estado de decomposição. O que anima a visita ao túmulo é, pois, antes um sentimento de ligação com os mortos. Ao visitar o sepulcro, o homem identifica o local adequado para sua ligação com os mortos.

Basta, aliás, uma visita a um cemitério, para que se encontrem pessoas levando flores ou outros objetos aos mortos. É comum que se façam orações aos ausentes ou à divindade em favor dos últimos. Não raro, o visitante ingressará, espiritualmente, em um "diálogo" com o falecido. Em suma: um efetivo exercício religioso, num local adequado para tal. Também é comum a visita às sepulturas por seus entes queridos, especialmente em datas especiais (como o Dia de Finados, a data de nascimento ou morte etc.). Nessas ocasiões, são dedicadas orações e oferendas aos falecidos.

As atuais visitas e homenagens póstumas aos mortos estão, assim, relacionadas aos cultos e rituais fúnebres que, conforme visto, constituem os costumes das civilizações ao longo dos anos e integram as mais numerosas religiões.

Da mesma maneira que os rituais praticados logo após a morte constituem manifestação de respeito, carinho e reverência aos mortos, as visitas e orações prestadas diante de seus túmulos também devem ser consideradas uma forma de rito. Trata-se de crença, de cunho religioso de que as visitas, flores e orações possam ajudar a alma dos mortos a alcançar a paz ou salvação.

Ademais, tais formas de culto prestam-se a prover paz de espírito e conforto aos próprios indivíduos que o realizam, permitindo-lhes relembrar e manter contato espiritual com aqueles que os antecederam em gerações, ou que, de alguma forma, marcaram de maneira relevante as suas vidas.

⁶² Cf. Pontes de Miranda, *op. cit.* (nota 61), p. 14.

⁶³ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *Tratado de Direito Funerário: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário*, tomo II, São Paulo, Método, 2000, p. 485.

O direito de visitar e cultuar seus mortos é inerente aos vivos, decorrente de valores da sociedade atual, os quais também eram encontrados nas sociedades antigas, e não deve, ou pode, ser excluído ou restringido por qualquer autoridade.

Em síntese: configuram prática religiosa protegida e garantida pelo Direito as cerimônias fúnebres e as visitas aos túmulos.

IV.3. O cemitério como local onde se praticam as cerimônias religiosas de caráter fúnebre

Estritamente, cemitério é o local onde é dada sepultura aos mortos, por enterramento direto no solo⁶⁴. É conhecido também pelos nomes de necrópole, terra santa, campo-santo e adro.

Também já se definiu cemitério como "um certo setor ou espaço delimitado por certas resoluções formuladas *a priori*, de acordo com as quais aquele é o lugar onde práticas funerárias consentâneas com necessidades religiosas, étnicas, culturais (consuetudinárias) e outras facilmente definíveis de dada comunidade são satisfeitas"⁶⁵.

Em uma tentativa de elaborar um conceito mais abrangente de cemitério, Julie Rugg esclarece que cemitérios podem ser diferenciados de outros locais tanto devido a suas características físicas quanto a seus propósitos.

No que se refere aos atributos físicos, os cemitérios localizam-se, geralmente, em regiões afastadas das áreas mais populosas e têm um perímetro estabelecido. Uma outra característica física importante dos cemitérios é a possibilidade que eles oferecem de identificação - individualização - dos sepultados, já que cada túmulo se localiza em um determinado "endereço"⁶⁶.

Mais importantes que os atributos físicos dos cemitérios, todavia, são o seu propósito e a sua função⁶⁷. Assim, os cemitérios civis podem ser identificados por seu propósito simbólico sacro e pela sua função de servir como último abrigo aos mortos.

O propósito sacro faz com que o cemitério tenha também a função de lugar em que se cultuam os antepassados. Já os cemitérios dedicados aos mortos em guerra têm, adicionalmente, uma função histórico-política acentuada, visando a estimular uma reflexão crítica acerca das consequências funestas que todo conflito bélico pode acarretar.

A idéia de um sepulcro como um templo⁶⁸ pode encontrar precedente em investigação análoga, efetuada por Douglas F. Davies⁶⁹, quanto aos crematórios. Questiona se estes seriam espécies de templos. É interessante ver o resultado de sua pesquisa, já que suas conclusões parecem poder estender-se aos cemitérios.

⁶⁴ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 63), p. 274.

⁶⁵ Trata-se da definição de Kolbuszewski: "A certain sector of space delimited by certain a priori formulated resolutions, according to which it is there that funeral practices consistent with religious, ethnic, cultural (that is customary) and other easily defined needs of a given community, will be carried out." Cf. Julie Rugg, "Defining the Place of Burial: what makes a Cemetery a Cemetery?", *Mortality* vol. 5, n. 3, 2000, p. 260.

⁶⁶ Cf. Julie Rugg, *op. cit.* (nota 65), p. 262.

⁶⁷ Cf. Julie Rugg, *op. cit.* (nota 65), p. 262.

⁶⁸ Ou, como se entendia em Roma, como *locus religiosus*. Cf. "sepulcro e sepultura" (verbetes), *op. cit.* (nota 55), p. 1.

⁶⁹ "The Sacred Crematorium", *Mortality* vol. 1, n. 1, 1996, p. 87.

Para iniciar uma tentativa de resposta à questão da natureza dos crematórios como templos, Davies propõe a análise de uma diferenciação, elaborada por Harold W. Turner, entre *domus dei* e *domus ecclesiae*. *Domus dei* seria uma espécie de morada dos deuses ("the holy temple as a numinous dwelling place of deity")⁷⁰, dotada, portanto, de caráter sacro. Já *domus ecclesiae* seria um lugar emocionalmente neutro onde uma congregação de pessoas com determinada crença se encontra ("the emotionally neutral space in which the congregation of believers meets")⁷¹.

Na pesquisa sobre crematórios, chega-se à conclusão de que os crematórios são tanto *domus dei* quanto *domus ecclesiae*. Assim, no dia da cremação, o crematório serve como um lugar de encontro de pessoas que se congregam por ocasião da morte de alguém. Nesse sentido, funciona como um *domus ecclesiae*, onde é feita a despedida final da pessoa falecida, muitas vezes acompanhada de orações, da canção de hinos e da leitura de textos sagrados (Bíblia, Torá, Corão etc.).

O caráter de *domus ecclesiae* pode ser estendido igualmente aos cemitérios, já que, no dia do enterro, os cemitérios servem como local de encontro das pessoas para a homenagem e despedida ao falecido.

Em momentos posteriores ao do dia da cremação, quando as pessoas visitam seus entes queridos, o aspecto sacro, de *domus dei*, é realçado. Destarte, entende-se que o ato de lembrar a morte não seja um momento de passividade, e sim um momento relacionado com a experiência do sagrado⁷². Com muito maior razão, revelam-se os cemitérios locais revestidos da característica *domus dei*, pelo caráter religioso das visitas que ali são feitas.

Desta forma, pode-se verificar uma dupla função dos cemitérios. A primeira função é a de servir de local para a sepultura, sendo que a cerimônia de sepultar congrega os indivíduos próximos ao falecido para se despedirem e orarem de acordo com as suas crenças (*domus ecclesiae*).

Já a segunda função é verificada nas ocasiões posteriores à sepultura. São as oportunidades em que os indivíduos próximos ao falecido vão, sozinhos ou em grupo, lembrar-se do falecido, orar por ele e até "comunicar-se" com ele. Daí se dizer serem os cemitérios uma oportunidade de perpetuar a celebração dos que se foram⁷³. Destaca-se, aqui, o caráter de *domus dei*.

A idéia de cemitério como templo é até mesmo empírica, quando se observa a arquitetura majestosa de determinados túmulos, que desencadeiam uma postura de reverência e são um convite à contemplação.

Também denota a noção de cemitério como templo os túmulos dos mártires e dos santos cristãos na época bizantina. Esses eram lugares de peregrinação, onde foram construídas catedrais⁷⁴, nas quais, dentre outras atividades, se cultuavam os mortos.

⁷⁰ Cf. Douglas F. Davies, *op. cit.* (nota 69), p. 88.

⁷¹ Cf. Douglas F. Davies, *op. cit.* (nota 69), p. 88.

⁷² *Ipsis literis*: "(...) the act of remembering the dead is not a neutral moment of empty passivity but a potent element related to the experience of the sacred". Cf. Douglas F. Davies, *op. cit.* (nota 69), p. 90.

⁷³ "Cemeteries offered burial in perpetuity and an opportunity for enduring commemoration, and their carefully landscaped grounds were sympathetic to the grieving process." Cf. Susan Buckham, "Commemoration as an Expression of Personal Relationships and Group Identities: a Case Study of York Cemetery", *Mortality* vol. 8, n. 2, 2003, p. 161.

⁷⁴ Cf. Jean-Robert Pitte, "A Short Cultural Geography of Death and the Dead", *GeoJournal* n° 60, 2004, p. 350.

Na esteira do que tem sido dito, vale ressaltar ser praticamente consenso na literatura especializada que os cemitérios preenchem tanto propósitos funcionais quanto emocionais. Mais do que propiciar um local para enterramento de corpos, cemitérios são um lugar onde os vivos sentem que podem se comunicar com os falecidos. O cemitério, portanto, é um misto de sacro e profano⁷⁵.

A necessidade de cultuar os mortos parece ser mesmo universal, dado que se mostra presente tanto no Ocidente quanto no Oriente, fazendo com que em ambas as partes do globo cemitérios desempenhem função de templos onde se realizam rituais e gestos de homenagem aos mortos.

Enquanto no Ocidente é costume levar flores aos falecidos, no Japão é comum que se levem alimentos e bebidas⁷⁶. Conforme constata Maurice Lelong, todas as pessoas, sejam negras, brancas ou amarelas, repetem gestos de vida no silêncio dos cemitérios⁷⁷.

Também na cultura coreana é possível notar que as visitas aos mortos constituem uma fundamental função dos cemitérios. Elas são uma ocasião para que as pessoas façam ofertas de alimentos e se reúnam festivamente. A ligação das famílias com seus antepassados é mesmo considerada um dos principais supedâneos da comunidade coreana⁷⁸.

Considera-se que o surgimento dos cemitérios na história, como agrupamentos de túmulos ou sepulturas, remonta ao momento em que o homem deixou de ser nômade e fixou-se em determinadas regiões, relacionando-se, assim, com o próprio nascimento da propriedade privada⁷⁹.

Em relação ao tema, a Lei das XII Tábuas proibia, no segundo parágrafo da décima tábuas, o sepultamento ou incineração de homens mortos na cidade. Desta forma, os romanos passaram a construir jazigos nas vilas e à beira das estradas públicas. Sob o Império Bizantino, tal proibição foi derogada, de modo que foram criados cemitérios ao redor das igrejas e, até mesmo, dentro das próprias igrejas⁸⁰.

Com o advento do cristianismo, seus seguidores eram inicialmente sepultados em cemitérios comuns do povo romano, ao lado dos judaicos e pagãos. Com o desenvolvimento da religião cristã, foram estabelecidos cemitérios próprios para seus seguidores⁸¹. No século terceiro, os cristãos eram enterrados em cemitérios controlados pela igreja⁸².

⁷⁵ "Cemeteries serve both functional and emotional purposes. They provide for disposal of corpses and, far more important, provide a place where the living can communicate with the dead (...) Thus, the cemetery, both as a place and a landscape, has spiritual and mystical overtones." Cf. Richard V. Francaviglia, "The Cemetery as an Evolving Cultural Landscape", *Annals of the Association of American Geographers*, 1971, p. 501.

⁷⁶ Diálogo imaginado entre um missionário francês e um japonês: "Do you believe that the dead will come back and eat and drink? - Do you believe that yours smell the flowers that you bring?". Cf. Jean-Robert Pitte, *op. cit.* (nota 74), p. 349.

⁷⁷ Cf. Jean-Robert Pitte, *op. cit.* (nota 74), p. 349.

⁷⁸ Cf. Jean-Robert Pitte, *op. cit.* (nota 74), p. 349.

⁷⁹ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 63), p. 277.

⁸⁰ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 63), p. 279.

⁸¹ Cf. Justino Adriano Farias da Silva, *op. cit.* (nota 63), p. 279.

⁸² Comentários sobre o livro *Religion et Sépulture: L'Église, les Vivants et le Mort dans l'Antiquité Tardive*, de Éric Rebillard. Cf. John S. Kloppenborg, *Book Reviews*, 2003, p. 511.

O cemitério de Jerusalém, localizado no Monte das Oliveiras, contém sepulcros que datam de mais de três mil anos. Acredita-se que no dia do Juízo Final, todos os mortos serão ressuscitados e cruzarão o Vale do Cedro para adentrar a Cidade Santa. É por isso que muitos israelitas e judeus da diáspora queriam tanto ser enterrados nesse local abençoado de onde se tem a melhor visão da cidade⁸³.

Fica evidenciado, assim, por aspectos históricos e jurídicos, que os cemitérios são locais dedicados à celebração de cultos religiosos consistentes em cerimônias fúnebres e em diversos ritos concernentes aos falecidos. O Direito protege tais locais, garantindo, assim, a manifestação religiosa do homem. Configurada, assim, sua natureza de templos de qualquer culto.

V. Conclusão: a Imunidade dos Cemitérios à Incidência do IPTU

A partir do raciocínio acima, torna-se imediata a aplicação da imunidade do artigo 150, VI, "b", aos cemitérios, implicando a impossibilidade de cobrança do IPTU.

Não se trata, vale notar, de caso isolado. Ao contrário, o Direito Comparado é rico em exemplos em que a imunidade ora revelada surge explicitamente. Tome-se como exemplo a imunidade aos cemitérios outorgada pelas Constituições dos Estados Alabama⁸⁴, Illinois⁸⁵ e Arkansas⁸⁶. No Canadá, os cemitérios não sofrem tributação por nenhuma província⁸⁷. Também na Jamaica, não se ousa tributar os cemitérios⁸⁸.

A imunidade dos templos de qualquer culto tem o seu fundamento axiológico na liberdade de religião⁸⁹. Nesse sentido, saliente-se que, de acordo com um

⁸³ Cf. Jean-Robert Pitte, *op. cit.* (nota 74), p. 349.

⁸⁴ Art. I sec. 91. "Exemption from taxation of state, county, municipal, cemetery and certain religious, educational and charitable property. The legislature shall not tax the property, real or personal, of the state, counties, or other municipal corporations, or cemeteries; nor lots in incorporated cities and towns, or within one mile of any city or town to the extent of one acre, nor lots one mile or more distant from such cities or towns to the extent of five acres, with the buildings thereon, when same are used exclusively for religious worship, for schools, or for purposes purely charitable."

⁸⁵ Art. IX sec. 6. "Exemptions from Property Taxation. The General Assembly by law may exempt from taxation only the property of the State, units of local government and school districts and property used exclusively for agricultural and horticultural societies, and for school, religious, cemetery and charitable purposes. The General Assembly by law may grant homestead exemptions or rent credits."

⁸⁶ Art. 16, § 5 (b). "§ 5. Property taxed according to value - Procedures for valuation - Tax exemptions.

(...) (b) The following property shall be exempt from taxation: public property used exclusively for public purposes; churches used as such; cemeteries used exclusively as such; school buildings and apparatus; libraries and grounds used exclusively for school purposes; and buildings and grounds and materials used exclusively for public charity."

⁸⁷ Cf. Catholic Encyclopedia on CD-ROM. Disponível no site <http://www.newadvent.org/cathen/03508a.htm>, consultado no dia 05.01.07.

⁸⁸ Cf. David. L. Sjoquist, "The Land Value Tax in Jamaica: an Analysis and Options for Reform", *European Taxation*, nov., 2005, p. 489.

⁸⁹ Ao tratar da liberdade de religião, Alexandre de Moraes salienta que "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 idéias, filosofias e a própria diversidade espiritual." (*Direito Constitucional*, 18ª ed., São Paulo, Atlas, 2005, p. 40)

estudo realizado em 1959 por Arcot Krishnaswami, utilizado pelas Nações Unidas, a liberdade de religião engloba também práticas funerárias⁹⁰.

A noção de templo está intrinsecamente ligada à própria prática do culto. Afirmou-se acima que templo é o local ou recinto, de acesso público, em que se celebra o culto. Delimita-se, assim, a noção de templo através de dois fatores principais: o acesso público e a finalidade, que é o culto.

O caráter público dos templos é essencial para sua configuração. Não se pode considerar templo um altar construído no interior de uma residência, muito embora possa ser destinado, por exemplo, ao culto, pelo morador desta residência, à divindade, ou a quaisquer práticas religiosas.

Assim, para que se tenha um templo, é necessário o acesso público, vale dizer, a prática do culto deve ser aberta. É claro que não é obrigatório que o acesso seja indiscriminadamente aberto, podendo haver restrições quanto aos praticantes do culto. Contudo, para que se possa falar em um templo, é fundamental que ao menos um grupo de fiéis frequente o local, como lugar habitual de prática de culto.

Além do acesso público, é indispensável que efetivamente se realize o culto no templo. Como já visto anteriormente, o culto deve ser entendido como qualquer cerimônia de caráter religioso, liturgia, devoção a algum deus ou ente sobrenatural. A realização de tais cerimônias religiosas é fundamental para imprimir a determinado local a natureza de templo.

Nesse sentido, torna-se imediata a qualificação dos cemitérios como templos, ante os critérios apresentados acima.

No que tange ao caráter público, deve-se lembrar, adicionalmente, que os cemitérios, mesmo quando particulares, destinam-se à prestação dos serviços públicos⁹¹ funerários. Adicionalmente à prestação de serviços funerários, é de suma relevância apontar que os cemitérios têm visitação aberta ao público. A livre circulação de pessoas nos cemitérios não é irrestrita, estando condicionada à observância de certas regras, como o horário de funcionamento determinado pela sua administração. Mas, dentro destes limites, é livre.

Assim, da mesma maneira que outros templos religiosos, os cemitérios, públicos ou particulares, são abertos a receber o público. Independentemente de o domínio do terreno pertencer ao Poder Público ou a particulares, os terrenos dos cemitérios são sempre bens de domínio público, de uso especial⁹². 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,

⁹⁰ "Krishnaswami's catalog of religious rights embraces worship, processions, pilgrimages, symbols, funeral practices, marriage and divorce, teaching, and appointment of personnel". Cf. Natan Lerner, *op. cit.* (nota 12), p. 913.

⁹¹ 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." (*A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 8ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 111)

⁹² Cf. Justino Adriano Farias da Silva, "Regime Jurídico dos Cemitérios", *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial* nº 62, p. 98.

mas o são, também, pela sua destinação a servirem à comunidade ou ao interesse público⁹³.

O público que visita os cemitérios, por sua vez, o faz para prestar lembrar, orar por, homenagear ou, mesmo, comunicar-se com alguma pessoa querida, ou antepassado. As diversas formas de culto aos mortos, no momento da morte ou posteriormente, remontam, conforme já demonstrado, aos tempos mais remotos e sempre tiveram íntima relação com as mais diversas religiões.

A maior parte das religiões prevê uma série de cerimônias a serem realizadas em homenagem aos mortos, destinadas a garantir a passagem do falecido para o pós-vida e a paz de espírito dos que ficam. Boa parte de tais cerimônias são realizadas justamente nos próprios cemitérios.

É natural que a morte sempre tenha estado ligada às religiões. Dentre os fenômenos com os quais os seres humanos têm de lidar, a morte é dos mais misteriosos, desconhecidos e, por que não dizer, assustador. Em virtude disso, e para amenizar a dor trazida pela perda de alguém querido, o ser humano recorre à fé para confortá-lo.

Nesse sentido, o cemitério é local marcado pelo culto aos indivíduos queridos e antepassados, manifestado através de orações, liturgias e demais cerimônias voltadas à lembrança e respeito aos mortos.

Apresentam os cemitérios, assim, ambas as características apontadas acima como essenciais para a caracterização de um templo. Com efeito, além de servir para sepultar os mortos, os cemitérios apresentam-se como local aberto ao público para a realização de cultos, dos mais diversos cunhos religiosos, aos mortos.

Neste ponto, vale apontar novamente as características trazidas por Douglas F. Davies⁹⁴ como relevantes para que se considerem os crematórios como templos.

Analogamente ao raciocínio de Davies, pode-se afirmar que os cemitérios, no momento da sepultura, apresentam a característica de *domus ecclesiae* e, em momentos posteriores, quando das visitas aos falecidos, de *domus dei*, com o que preenchem todos os requisitos para se qualificarem como templos.

Ainda, claro está que os cemitérios estão abrangidos pela liberdade de culto, que é uma das facetas da liberdade de religião e de crença, sendo conceituada da seguinte forma por José Afonso da Silva⁹⁵:

"Liberdade de culto: a religião não é apenas sentimento sagrado puro. Não se realiza na simples contemplação do ente sagrado, não é simples adoração a Deus. Ao contrário, ao lado de um corpo de doutrina, sua característica básica se exterioriza na prática dos ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida. Na síntese de Pontes de Miranda: 'Compreendem-se na liberdade de culto a de orar e a de praticar os atos próprios das manifestações exteriores em casa ou em público, bem como a de recebimento de contribuições para isso.'"

Desta maneira, pode-se afirmar com certa tranquilidade que os cemitérios configuram aquele todo orgânico denominado "templo", onde se realizam cultos religiosos, os quais são protegidos pela imunidade tributária.

Não se trata, aqui, de interpretação analógica ou extensiva da imunidade aos templos, mas de simples reconhecimento da imunidade aos cemitérios, como templos que são, tendo em vista sua finalidade.

Assim, a propriedade imobiliária urbana dos cemitérios destinada à sepultura dos mortos, na qual os vivos praticam os seus cultos, não poderia ser tributada pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, o IPTU, em virtude da imunidade outorgada pela Constituição Federal.

Saliente-se, mais uma vez, que é completamente irrelevante o fato de o proprietário do cemitério ser, ou não, uma entidade sem fins lucrativos. Conforme já mencionado, o que se está protegendo é o templo enquanto tal, e não as atividades do seu proprietário. A imunidade vincula-se objetivamente ao templo, sendo irrelevante a condição subjetiva de seu proprietário ou de quem o explore.

⁹³ Cf. Otto Mayer, *Derecho Administrativo Alemán: Parte Especial. El Derecho Público de las Cosas*, Buenos Aires, Depalma, 1951, § 35, pp. 91-138.

⁹⁴ Cf. *op. cit.* (nota 69), p. 87.

⁹⁵ Cf. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 10ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 242.