

# **O CEMITÉRIO COMO UM TEMPLO RELIGIOSO E A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE CRENÇA POR MEIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

## **EL CEMENTERIO COMO UN TEMPLO RELIGIOSO Y ENTREGA DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA LIBERTAD DE OPINIÓN A TRAVÉS DE LA INMUNIDAD DE IMPUESTOS**

Ana Paula Martins Albuquerque<sup>1</sup>

Rafaela Barbosa de Brito<sup>2</sup>

### **RESUMO**

Ainda é confusa, tanto na doutrina como na jurisprudência, principalmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), a definição da expressão "templos de qualquer culto" insculpida no art. 150, VI, "B", da Constituição Federal, ainda mais quando se pretende enquadrar os cemitérios como locais de manifestação de crenças religiosas. Ocorre que o que pode ser verificado desde a mais remota Antiguidade, é que o enterro das pessoas mortas está diretamente ligado às mais diversas crenças religiosas, bem como na ideia de "salvação e a vida eterna em paz". Assim, para um número relevante de religiões, o local aonde é deixado o morto adquire um significado muito especial para os que ficam vivos. Afinal de contas, a sepultura, para amigos e familiares do morto, passa a ser um lugar sagrado. Nesse sentido, considerando que como os mortos, normalmente (já que há a possibilidade da cremação) encontram-se enterrados nos mais diversos tipos de cemitérios públicos ou privados, estes devem ser enquadrados como representativos de manifestações de crenças religiosas e, assim considerados, devem gozar de toda a proteção dada pelo ordenamento jurídico pátrio, por meio da imunidade tributária, como garantia e concretização do direito fundamental à liberdade de crença.

**PALAVRAS-CHAVE:** CEMITÉRIO. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE CRENÇA. IMUNIDADE.

### **RESUMEN**

Sigue siendo confuso, tanto en la doctrina y la jurisprudencia, principalmente bajo el Supremo Tribunal Federal (STF), la definición de la expresión "cualquier culto templos" insculpida en el arte. 150 VI, "B", de la Constitución Federal, sobre todo cuando se intenta encajar los cementerios como lugares de manifestación de creencias religiosas. ¿Es eso lo que se ve desde la más remota antigüedad, es el entierro de los muertos está directamente relacionado con lo religioso, así como la idea de "la salvación y la vida eterna en paz". Por lo tanto, para un número significativo de las religiones, los lugares donde muerta izquierda adquiere un significado especial para los que están vivos. Después de todo, Una tumba, y los amigos de la familia muertos los pasa sin Servicio un lugar sagrado. En este sentido, teniendo en cuenta cómo los muertos de referencia, por lo general (ya que hay posibilidad de la ONU de la cremación) estan enterrados es los mas cementerios los distintos tipos de público-privada, estos deben Servicio enmarcado como representante de las manifestaciones de las creencias religiosas y por lo tanto considera, Disfrute de un todo deben unirse protección ofrecida por el sistema jurídico nacional, a través de la inmunidad fiscal, como garantía y realización del derecho fundamental a la libertad de creencia.

---

1 Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Advogada. Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR) e, também, em Contabilidade e Planejamento Tributário pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Possui Licenciatura Plena em Letras, com habilitação em Língua Portuguesa, pela Universidade Federal de Campina Grande e o Bacharelado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba. Foi Assessora de Desembargador no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJ/CE). Atualmente, é Coordenadora de Estágio e do Núcleo de Práticas Jurídicas (NPJ) do Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS), Professora do Curso de Direito do Centro Universitário Christus (UNCHRISTUS) e de Pós-Graduação.

2Advogada. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Sete de Setembro (FA7). Bacharela em Direito pelo Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS) e Professora do Curso de Direito do Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS).

**PALABRAS-CLAVE:** CEMENTERIO. LOS TEMPLOS DE CULTO. DECRECHO FUNDAMENTAL A LA LIBERTAD DE CREENCIAS. INMUNIDAD.

## 1 INTRODUÇÃO

Ainda é confusa, tanto na doutrina como na jurisprudência, principalmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), a definição da expressão "templos de qualquer culto" insculpida no art. 150, VI, "B", da Constituição Federal, ainda mais quando se pretende enquadrar os cemitérios como locais de manifestação de crenças religiosas. Ocorre que o que pode ser verificado desde a mais remota Antiguidade, é que o enterro das pessoas mortas está diretamente ligado às mais diversas crenças religiosas, bem como na ideia de "salvação e a vida eterna em paz". Assim, para um número relevante de religiões, o local aonde é deixado o morto adquire um significado muito especial para os que ficam vivos. Afinal de contas, a sepultura, para amigos e familiares do morto, passa a ser um lugar sagrado. Nesse sentido, considerando que como os mortos, normalmente (já que há a possibilidade da cremação) encontram-se enterrados nos mais diversos tipos de cemitérios públicos ou privados, estes devem ser enquadrados como representativos de manifestações de crenças religiosas e, assim considerados, devem gozar de toda a proteção dada pelo ordenamento jurídico pátrio, por meio da imunidade tributária, como garantia e concretização do direito fundamental à liberdade de crença.

Ocorre que, nem a doutrina e nem a jurisprudência reconhecem os cemitérios privados (que exploram a atividade funerária com o intuito de obter lucro) como beneficiários da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Acredita-se, por oportuno, que esse pensamento doutrinário e jurisprudencial acerca dos cemitérios privados é completamente equivocado, uma vez que estes, independentemente da natureza jurídica que possuem, são verdadeiros locais de culto. Afinal de contas, as pessoas enterram seus mortos não apenas por uma questão de saúde e higiene pública, mas principalmente porque, ao longo do tempo, foi construída, pela própria sociedade, uma ideia de que é após a morte que a alma encontra a vida eterna e que o corpo que a abrigou enquanto ser vivo merece uma "última moradia" digna. Entende-se que é dessa forma que os cemitérios, de um modo geral, são verdadeiros locais de culto, pois, independentemente da religião professada, sempre há o pensamento de que aquele local é um chão sagrado e que, muitas vezes, serve de palco para a realização dos mais diversos rituais, como missas e oferendas, em prol daqueles que já morreram.

## 2 A LIBERDADE DE CRENÇA NO BRASIL

Para que fosse possível a convivência do homem com outros da sua espécie em sociedade, indispensável foi o surgimento de uma entidade superior que fosse capaz de fazer valer as regras de conduta que deveriam ser observadas. Assim, nasceu o Estado<sup>3</sup>. De acordo com Dalmo de Abreu Dallari, o Estado é “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”<sup>4</sup>.

Esse Estado, por sua vez, pode contar ou não com a interferência de uma determinada igreja nos seus atos de governo. Caso haja confusão entre Estado e igreja, com a existência de uma religião oficial, está-se diante de um Estado Confessional. Contudo, se não for observada nenhuma interseção entre os dois entes citados, está-se diante de um Estado Laico em que podem ser vislumbradas várias religiões, ou nenhuma oficial, sem a interferência do Estado. Destacando a importância da compreensão do que seja o Estado Laico, imprescindível é saber o que significa o vocábulo laicismo. De acordo com os ensinamentos de Abbagnamo, por este termo:

(...) entende-se o princípio da autonomia das atividades humanas, ou seja, a exigência de que tais atividades se desenvolvam segundo regras próprias, que não lhes sejam impostas de fora, com fins ou interesses diferentes dos que as inspiram. Esse princípio é universal e pode ser legitimamente invocado em nome de qualquer atividade humana legítima, entendendo-se por “legítima” toda atividade que não obste, destrua ou impossibilite as outras. Portanto, o laicismo não pode ser entendido apenas como reivindicação de autonomia do Estado perante a igreja, ou melhor, perante o clero, pois, como sua história demonstra, já serviu à defesa da atividade religiosa contra a política e ainda hoje, em muitos países, tem essa finalidade; também tem o fim de subtrair a ciência ou, em geral, a esfera do saber às influências estranhas e deformantes de ideologias políticas, dos preconceitos de classe ou de raça, etc.<sup>5</sup>

---

3 DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

4Ibid, p. 119.

5 ABBAGNAMO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 599.

Vê-se que, para o autor, “o laicismo corresponde, nas relações existentes entre as atividades humanas, à liberdade que deve existir nas relações entre os indivíduos”<sup>6</sup>. Entretanto, é certo que se deve considerar em uma definição de laicismo menos abrangente, a fim de que se possa identificar a relação do Estado Laico, ou leigo, com a religião. Conforme os ensinamentos de Bobbio, Matteucci e Pasquino, a expressão Estado Leigo:

(...) quer significar o contrário de Estado Confessional, isto é, daquele Estado que assume, como sua, uma determinada religião e privilegia seus fiéis em relação aos crentes de outras religiões e aos não crentes. É esta a noção de Estado leigo que fazem referência as correntes políticas que defendem a autonomia das instituições públicas e da sociedade civil de toda diretriz emanada do magistério eclesiástico e de toda interferência exercida por organizações confessionais; o regime de separação jurídica entre o Estado e a Igreja, a garantia da liberdade dos cidadãos perante ambos os poderes<sup>7</sup>.

Com base em uma análise política, pode-se enquadrar os Estados em dois grupos: o dos Estados laicos e o dos Estados confessionais. Nos Estados laicos, neutros, leigos ou não confessionais, não há interferência da igreja nos assuntos governamentais, bem como, da mesma forma, não há intromissão estatal nos assuntos da igreja. Há total separação dos dois entes. Já nos Estados confessionais essa separação não é observada, de modo que se tratam de Estados teocráticos ou curiais, nos quais a religião e o governo caminham lado a lado. A Igreja subordina o Estado a si própria, inclusive em relação à sua Constituição, como é o caso, por exemplo, do Estado do Vaticano<sup>8</sup>.

Portanto, o Estado laico, ao garantir a todas as religiões a liberdade de culto, sem o privilégio a determinada(s) religião(ões), protege não somente a sociedade civil do poder religioso, como também defende a autonomia das Igrejas em suas relações com o poder temporal, que não tem o direito de impor ao cidadão a prática de determinada religião. Com isso, as confissões religiosas

---

6 BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 5. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2000, p. 672.

7Ibid., p. 670.

8 Ibid.

minoritárias são grandes interessadas na adoção do laicismo<sup>9</sup>. No panorama mundial atual, a maior parte dos Estados reivindicam princípios de laicidade, principalmente no que se refere à liberdade religiosa dos seus cidadãos<sup>10</sup>.

Nesse sentido, a Declaração Universal dos Direitos Humanos, promulgada pela Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas em 1948, em seu art. 18, prevê que todas as pessoas têm direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião, sendo que este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em âmbito público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos<sup>11</sup>. Ainda segundo Bobbio, Matteucci e Pasquino:

Na sociedade de hoje, o sentido de Laicismo aproxima-se, sob múltiplos aspectos, ao processo de Secularização, se tomarmos esse termo não na sua significação originária, específica do direito canônico (onde o termo secularização difere do termo laicização por significar a volta ao mundo secular, sem uma renúncia total ao mundo religioso) (...) Na literatura sociológica, o termo “secularização” é usado normalmente para caracterizar o processo de transição das sociedades patriarcais, rurais e “fechadas”, para a sociedade industrializada, urbana e profana, onde assistimos a uma redução constante do peso social da religião organizada, que está perdendo, cada vez mais, a função de controle social.<sup>12</sup>

Percebe-se que há uma tendência mundial à adoção do laicismo como principal forma de estruturação do Estado. Dessa forma, há uma tendência de não haver um vínculo oficial com nenhuma religião, de modo que as pessoas são livres para manifestarem suas crenças e as organizações religiosas. No Brasil, atualmente, o direito à liberdade de crença é assegurado pela Constituição Federal de 1988. Contudo, profundas mudanças ocorreram ao longo do tempo para que fosse

---

9 Ibid.

10 Ibid.

11 PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

12 Ibid. p. 673.

configurado esse panorama acerca do assunto, mudanças essas que podem ser observadas em breve análise do histórico das Constituições brasileiras.

Sendo assim, é importante salientar que a ordem constitucional estabelecida com a Constituição Federal de 1988 enquadrava a liberdade de crença e consciência, no seu art. 5º, principal, mas não o único, rol de direitos e garantias fundamentais do brasileiro e do estrangeiro residente no país. Dessa forma, o respeito à liberdade de crença também é um modo de assegurar a dignidade da pessoa humana e todas as implicações decorrentes.

Em um primeiro momento, a Constituição Política do Império do Brasil, outorgada em 25 de março de 1824, sofreu forte influência da Constituição francesa de 1814 e foi marcada pelo centralismo administrativo e político exercido pelo Poder Moderador<sup>13</sup>. Nesse momento histórico, houve especial proteção à religião católica apostólica romana, já que era considerada a religião oficial do Império. No entanto, os demais cultos podiam ser professados nas casas dos fiéis, chamado de culto doméstico, e em outros locais, desde que não fossem ostentadas formas indicativas de que aquele local se tratava de templo. Para Abbagnamo, o termo religião pode ser entendido como:

A crença na garantia sobrenatural de salvação, e técnicas destinadas a obter e conservar essa garantia. A garantia religiosa é *sobrenatural*, no sentido de situar-se além dos limites abarcados pelos poderes do homem, de agir ou de poder agir onde tais poderes são impotentes e de ter um modo de ação misterioso e imperscrutável. A origem sobrenatural da garantia não implica necessariamente que ela seja oferecida por uma divindade e, portanto, a relação com a divindade seja necessária. (...) Além da determinação da relação do homem com a divindade, a função de demonstrar a existência desta e de esclarecer suas características e funções em relação ao homem e ao mundo sempre foi atribuída mais à filosofia que à religião.<sup>14</sup>

Com a Constituição de 1891, constitucionalizou-se no Brasil o Estado laico onde não havia mais a previsão de uma religião oficial. Dentre as medidas tomadas à época, retiraram-se os efeitos civis do casamento religioso, proibiu-se o ensino religioso nas escolas públicas e os cemitérios (que antes eram administrados pela Igreja), passaram à responsabilidade da autoridade municipal. Não foi prevista, todavia, no preâmbulo<sup>15</sup> a proteção de Deus<sup>16</sup>.

---

13 LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

14 ABBAGNAMO, op. cit., p. 846

Já com a Revolução de 1930, houve o fim da chamada República Velha e a instauração de um Governo provisório que levou Getúlio Vargas ao Poder. Aqui não houve nenhuma mudança no que tange o direito à liberdade religiosa. Em seguida, com o advento da Constituição de 1934, que sofreu forte influência da Constituição de Weimar da Alemanha de 1919 (evidenciando os direitos humanos de 2ª dimensão, os direitos sociais), foi mantida a inexistência de religião oficial no Estado brasileiro. Contudo, afim de amenizar o sentimento antirreligião do texto de 1891, passou-se a admitir o casamento religioso com efeitos cívicos e facultou-se o ensino religioso nas escolas públicas.<sup>17</sup>

Com a Constituição de 1937, continuava-se a existir a previsão de que o Brasil era um Estado laico, mas, em seu preâmbulo, ainda não se fazia a invocação da proteção de Deus<sup>18</sup>. As Constituições de 1946, 1967 e 1969, por sua vez, apesar de manterem a inexistência de uma religião oficial, mantendo o Brasil a ser um país laico, faziam expressa menção a Deus no preâmbulo.

A Constituição vigente no Brasil, no seu artigo 5º, inciso VI, assegurou a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país, como espécie de direito fundamental, a inviolabilidade da liberdade de crença e consciência, estando garantido o livre-exercício ou não de cultos religiosos, bem como a proteção dos locais de culto e suas liturgias. Essa ideia é de fundamental importância, uma vez que é o próprio fundamento da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Conforme as lições de Abbagnano, tem-se crença como:

a atitude de quem reconhece como verdadeira uma proposição: portanto, a adesão à validade de uma noção qualquer. A crença não implica, por si só, a validade objetiva da

---

15 De acordo com Luís Alves Júnior, o “Preâmbulo é o conjunto de enunciados formulado pelo legislador constituinte originário, situado na parte preliminar do texto constitucional, que veicula a promulgação, a origem, as justificativas, os objetivos, os valores e os ideais de uma Constituição, servindo de vetor interpretativo para a compreensão do significado das suas prescrições normativas e solução dos problemas de natureza constitucional.” (ALVES JR., Luís Carlos Martins. O preâmbulo da Constituição brasileira de 1988. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 1649, 6jan.2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10823>>. Acesso em: 23 jun. 2013.)

16 LENZA, op. cit.

17 Ibid.

18 Ibid.

noção à qual adere nem exclui essa validade. Tampouco tem, necessariamente, alcance religioso, nem é, necessariamente, a verdade revelada, a fé; por outro lado, também não exclui essa determinação e, nesse sentido, pode-se dizer que uma crença pode pertencer ao domínio da fé. (...) Portanto, podem ser chamadas de crenças as convicções científicas tanto quanto as confissões religiosas, o reconhecimento de um princípio evidente ou de uma demonstração, bem como a aceitação de um preconceito ou de uma superstição. Mas não se pode chamar de crença a dúvida, que suspende a adesão à validade de uma noção, nem a opinião, no caso de excluir as condições necessárias para uma adesão desse gênero.<sup>19</sup>

Já consciência pode ser entendida como uma postura moral, que também constitui a identidade pessoal de uma pessoa e que lhe prescreve, de forma cogente, numa determinada situação, a praticar certas ações tomadas por boas ou justas, deixando de praticar outras, por considerá-las ruins ou injustas<sup>20</sup>. Leonardo Martins apresenta um conceito bem amplo para o conceito de liberdade de crença. Vejamos:

A liberdade de crença corresponde à atividade de professar uma fé religiosa ou quaisquer das demais formas de concepção do mundo e da existência. Embora a CF privilegie somente o exercício de “cultos religiosos” e proteja somente os “locais de culto e suas liturgias”, outras visões de mundo (*Weltanschauung*) também fazem parte da área de proteção. Entre elas encontram-se também as seitas e as demais sociedades congêneres.<sup>21</sup>

Considerando essa liberdade de crença prevista na Constituição Federal de 1988, o constitucionalista José Afonso da Silva leciona de modo a defender o entendimento de que a pessoa é livre para professar qualquer religião, bem como mudar de religião, ou mesmo não ostentar nenhuma crença. Nessa liberdade de crença entra a *liberdade* de escolha da religião, a *liberdade* de aderir a qualquer seita religiosa, a *liberdade (ou o direito) de mudar de religião*, mas também compreende a *liberdade de não aderir a religião alguma*, assim como a *liberdade de descrença*, a *liberdade de ser ateu* e de exprimir o livre agnosticismo. Mas não compreende a liberdade de embaraçar o livre exercício de qualquer religião, de qualquer crença, pois também a liberdade de alguém vai até onde não prejudique a liberdade dos outros<sup>22</sup>. Assim, é inequívoca a importância atribuída ao direito

---

19 ABBAGNAMO, op. cit., p. 218.

20 MARTINS, Leonardo. **Liberdade e Estado Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2012.

21 Ibid., p. 357.

fundamental titularizado pela pessoa humana sobre a sua liberdade de crença, estando ela livre para professar qualquer fé, mudar de religião, ou mesmo não crer ou professar nenhuma doutrina.

Na busca de assegurar esse direito fundamental, a Lei Maior assegurou ainda a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva (art. 5º, VII, CF) pela qual, de um modo geral, “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei” (art. 5º, VIII, CF). O texto constitucional ainda prevê que “é vedada a cassação de direitos políticos, cuja perda ou suspensão só se dará nos casos de recusa de cumprir obrigação a todos imposta ou prestação alternativa nos termos do art. 5º, VIII, CF” (art. 15, IV, CF). Portanto, vê-se que são dois os requisitos básicos para que uma pessoa perca seus direitos por motivo de crença religiosa: descumprimento de obrigação a todos imposta, bem como o da prestação alternativa.

Assim, está presente no ordenamento jurídico brasileiro o instituto da escusa de consciência, como sendo o “direito de não cumprir obrigações ou não praticar atos que conflituem essencialmente com os ditames de consciência de cada um”<sup>23</sup>. Posicionando-se favorável à previsão da escusa de consciência na Constituição Federal, Alexandre de Moraes defende 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 constrangê-lo a renunciar sua fé, representa o desrespeito à diversidade democrática de ideias, filosofias e a própria diversidade espiritual.<sup>24</sup>

Numa outra abordagem correlata ao direito fundamental à liberdade de crença, a Carta Magna também dispôs que o Estado não deve influir nem sofrer influência de nenhuma religião e culto

---

22 SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 248.

23 MORAES, 2006 apud CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993, p. 245.

24 MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 121.

existente no país ao prever que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é vedado o estabelecimento de cultos religiosos ou igrejas, bem como subvencioná-los, embaraçar-lhe o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência e aliança, sendo ressalvada, na forma da lei, a colaboração que tenha como base o interesse público.<sup>25</sup>

É importante salientar que, apesar da previsão do vocábulo Deus no preâmbulo constitucional, o Estado brasileiro é realmente laico ou leigo, ou seja, não tem uma religião oficial. Essa previsão preambular significa, apenas, que a República Federativa do Brasil é um Estado teísta, não um Estado ateu, que reconhece a existência de um ser supremo, não necessariamente o Deus da Igreja Católica Apostólica Romana, mas qualquer que seja ele, respeitando, mais uma vez, a liberdade do cidadão para crer em qualquer ente supremo, ou não.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no ano de 2002, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.076, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, que o preâmbulo constitucional não é norma central da Constituição e que, portanto, não tem força normativa. Assim, a expressão “sob a proteção de Deus” não é norma de reprodução obrigatória nos preâmbulos das Constituições Estaduais. Assim, prevalece o entendimento de que o preâmbulo da Carta Magna brasileira é um preceito que orienta a interpretação do texto da Lei Maior, mas que não tem caráter de norma constitucional, tanto que não serve de parâmetro para o controle de constitucionalidade. Como consequência da liberdade de crença, de a pessoa poder, caso queira, professar alguma religião, ou não, a liberdade de culto demanda que a exteriorização do pensamento espiritual ocorra em um determinado local físico. Desse modo, a liberdade de culto seria a exteriorização popular (pública) da liberdade religiosa<sup>26</sup>.

Fundamental, ainda, destacar que a proteção à liberdade religiosa encontra amparo também em outras normas infraconstitucionais, como, por exemplo, o Código Penal Brasileiro, de 1945, que prevê um capítulo destinado aos crimes contra o sentimento religioso<sup>27</sup>. No relatório final do Anteprojeto do novo Código Penal, de 10 de agosto de 2011, nota-se ainda uma maior preocupação do legislador em assegurar a liberdade religiosa e o respeito aos falecidos, como se pode extrair da análise

---

25 Cf. art. 19, I, da Constituição Federal de 1988.

26 MARTINS, 2012, op. cit.

do Título XIV, Capítulo III, que trata exatamente dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos.

No art. 447 do anteprojeto do novo Código Penal, há a tipificação da conduta de ultraje a culto e impedimento ou perturbação de ato a ele relativo, prevendo prisão de 1 mês a 1 ano ou multa para quem “escarnecer de alguém publicamente, por motivo de crença ou função religiosa, impedir ou perturbar cerimônia ou prática de culto religioso, ou vilipendiar publicamente ato ou objeto de culto religioso”. Em seguida, nos arts. 448 a 451, o anteprojeto prevê maior proteção à memória dos mortos que o atual diploma penalista brasileiro, ao tipificar as condutas de impedimento ou perturbação de cerimônia funerária; violação de sepultura; destruição, subtração ou ocultação de cadáver; e vilipêndio a cadáver.

Resta claro que há, nos mais variados níveis do ordenamento jurídico brasileiro, a previsão de que o Estado não pode embaraçar o funcionamento das entidades religiosas de modo algum, sob pena de estar ferindo o direito fundamental do cidadão à liberdade de crença. Dessa forma, de acordo com a Constituição Federal de 1988, há a proteção do local destinado ao culto religioso e, conseqüentemente, à entidade religiosa mantenedora desse culto. Entre as proteções pode-se destacar a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que deixa essas entidades afastada das investidas fiscais do Estado, o que pode vir a ser uma ferramenta indireta que prejudicaria o exercício de algumas religiões.

### **3 A MORTE E SUA HIGIENIZAÇÃO**

É inquestionável que desde a mais remota antiguidade é atribuído um grande valor ao enterro das pessoas mortas diretamente ligado às crenças religiosas e na ideia de salvação e vida eterna em paz. No clássico de Fustel de Coulanges, “A Cidade Antiga”, é possível perceber que desde os tempos mais remotos da história da raça indo-europeia, de onde se originaram as populações gregas e italianas, esta raça nunca acreditou que a existência terminaria com a morte do homem, significando esta apenas

---

27 O art. 208 do Código Penal prevê que o agente sofrerá pena de detenção de 1 (um) mês a 1 (ano) ou multa no caso de escarnecer de alguém publicamente, por motivo de crença religiosa; impedir ou perturbar cerimônia ou prática de culto religioso; vilipendiar publicamente ato ou objeto de culto religioso. A pena será aumentada de 1/3 (um terço), sem prejuízo da pena correspondente à violência, se o crime ocorrer mediante emprego desta.

uma simples mudança de vida<sup>28</sup>. Como as noções de que os espíritos de grandes homens e benfeitores da humanidade sobem ao céu é relativamente nova no Ocidente e a de que o espírito, uma vez liberto do corpo, procuraria animar outro ser (metempsicose), não era aceita pelas populações greco-italianas, tinha-se que o espírito ficaria perto dos homens continuando a viver na terra, junto deles. O corpo e a alma seriam encerrados juntos no mesmo túmulo<sup>29</sup>. Nesse momento, a terra já era vista como um local sagrado na concepção de Coulanges:

Embora tais crenças sejam muito antigas, delas nos restaram testemunhos autênticos. Esses testemunhos são expressos nos ritos fúnebres. (...) Os ritos fúnebres mostram-nos claramente que, quando se enterrava um corpo no túmulo, se acreditava enterrar junto algo com vida. (...) No epitáfio, escrevia-se que o defunto ali repousava: afirmação essa que sobreviveu às próprias crenças e que, atravessando os séculos, chegou até nossos dias. Empregamo-la ainda hoje, embora já ninguém acredite que um ser imortal repouse no túmulo.<sup>30</sup>

Não era preciso somente direcionar um pedaço de chão ao cadáver, era indispensável a realização dos ritos tradicionais. Assim, o homem era constantemente atormentado pelo receio de que, após a sua morte, não fossem tributados tais ritos, temendo-se menos a morte do que a privação da sepultura, local de repouso e paz eterno. Essa privação era utilizada inclusive como punição de grandes culpados<sup>31</sup>. Ainda segundo o mencionado autor:

Desta crença primitiva se originou a necessidade de sepultamento. Para que a alma se fixasse à morada subterrânea destinada a essa segunda vida, fazia-se necessário que o corpo, ao qual a alma estava ligada, fosse coberto de terra. A alma que não tivesse sepultura, não teria moradia (...) seria condenada a errar sempre, sob a forma de larva ou de fantasma, sem jamais parar, sem nunca receber as oferendas e os alimentos de que necessitava. Desgraçada, logo essa alma se tornaria perversa. Atormentaria os vivos, provocando-lhes doenças, devastando-lhe os campos, atormentando-os com aparições

---

28 COULANGES, Fustel de. **A Cidade Antiga**. São Paulo: Martin Claret, 2007.

29 Ibid.

30 Ibid, p. 14-15.

31 Ibid.

lúgubres, para alertá-los de que tanto o seu corpo como ela própria queriam sepultura. E disso se originou a crença nas almas de outro mundo.<sup>32</sup>

Também pode-se ver na obra de Sófocles, “Antígona”, o grande valor que os gregos da antiguidade clássica atribuíam aos rituais de enterro da pessoa morta. A narrativa trata, considerando o juspositivismo e o jusnaturalismo, da saga da protagonista que dá nome à obra, enfrentando às ordens do tirano Creonte, para proporcionar a Polinice, seu irmão falecido, uma sepultura, considerada indispensável para a paz eterna<sup>33</sup>. Em uma importante passagem o autor, pela fala de Creonte, mostra a importância do sepultamento para os valores da época e a possibilidade da falta deste consistir em um verdadeiro castigo para o morto e sua família:

Eteócles, que, em luta por esta cidade pereceu, brilhando em todos os combates, determino que seja sepultado, digno de todos os ritos que acompanham os melhores ao mundo dos mortos, mas, quanto ao irmão dele, refiro-me a Polinice, que atacou a pátria e seus deuses, retornando do exílio quis com tochas reduzi-la a cinzas e levar cativos os cidadãos, que esse, já determinei a cidade, não receba sepulcro nem lágrimas, que o corpo permaneça insepulto, pasto para aves e para cães, horrendo espetáculo para os olhos.<sup>34</sup>

Conforme previa o culto aos falecidos da antiguidade, os mortos precisavam de alimentos e bebidas, e era dever dos vivos satisfazer-lhes essa necessidade. Assim, estabeleceu-se uma verdadeira religião da morte, cujos ritos perduraram até o triunfo do cristianismo, pois cada morto era considerado um deus e os túmulos eram os templos dessas divindades, havendo nesses locais altares para os sacrifícios iguais aos que haviam em frente aos templos dos deuses<sup>35</sup>. Conforme ainda as lições de Coulanges, “esta religião dos mortos parece ter sido a mais antiga entre os homens. Antes de conceber

---

32Ibid, p. 16.

33SOFOCLES. **Antígona**. Porto Alegre: L&PM, 1999.

34 Ibid, p. 19 – 20.

35COULANGES, op. cit.

e de adorar Indra ou Zeus, o homem adorou os seus mortos; teve medo deles e dirigiu-lhe preces. Parece ser essa a origem do sentimento religioso”.<sup>36</sup>

Na Idade Média, tem-se a crença na não oposição do espírito e da matéria. O homem desse período não acreditava que os seres possuíam um espírito indestrutível, transcendente, sublime, em oposição a um corpo fadado à degradação, à decomposição, de dignidade menor, e que estes pudessem ser separados<sup>37</sup>. Da mesma forma que espírito e matéria, corpo e alma não se separavam. Como de algum modo lixo é o que sobra da vida dos objetos, o cadáver é o que sobra da vida do espírito. Assim é que não havia, nessa época, divisão entre a vida e a morte, devendo a vida continuar depois da morte e a morte começar depois da vida. Predominava a concepção de que morrer é dormir<sup>38</sup>. E o sono da morte enquanto uma espécie pelo despertar, surgiu a ideia de um ressurgir coletivo.

Eram coletivas também as sepulturas. Muito poucos, na Idade Média, tinham direito ou aspiração a uma sepultura individual. As exceções ficavam por conta de representantes da cultura “oficial”: nobres de altíssima estirpe, magistrados, membros do alto clero, que normalmente partilhavam com seus familiares uma sepultura que hoje chamamos de individual e que em geral eram enterrados dentro das igrejas. Aos comuns, as sepulturas coletivas, situadas em um cemitério adjacente à igreja. E essas sepulturas coletivas ficavam mais ou menos abertas até serem preenchidas.

Esse fato deve ser muito vivamente marcado. Como se sabe a igreja, na Idade Média, era o centro da vida social e comunitária, o que implica dizer que o cemitério com suas sepulturas coletivas entreabertas era em grande medida o centro da vida coletiva. Nele se comercializava, faziam-se as proclamações públicas, praticavam-se festas profanas, casamentos, batizados, comemorações (...)<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup>Ibid, p. 26.

<sup>37</sup> RODRIGUES, José Carlos. **Higiene e ilusão**: o lixo como invento social. Rio de Janeiro: NAU, 1995.

<sup>38</sup> Ibid.

<sup>39</sup>Ibid, p. 30.

Com o tempo, verificou-se a necessidade de separação de cada tipo de vida, de cada tipo de ser, cada condição social, que deveria ocupar um lugar certo e especial no tempo e no espaço. Sendo assim, no final do Século XVIII, quase que simultaneamente em toda a Europa, desencadeou-se um processo de expulsão dos cemitérios para fora da cidade, considerando também os inúmeros problemas de higiene e saúde públicas que decorrem desses locais<sup>40</sup>. Tanto na expulsão dos mortos como na do lixo, o mesmo drama está em questão: o lixo do século XVIII é ainda fundamentalmente orgânico, e o que se quer expulsar em ambos é a evidência do transcurso do tempo biológico, a presença da decomposição, a memória orgânica acumulada no solo<sup>41</sup>.

Encerrando a análise da morte na Idade Média e a sua relação com o lixo, segundo Rodrigues, “a analogia entre morte e lixo se faz muito mais forte em nosso tempo porque na cultura industrial morrer é mais ou menos ir para o lixo”.<sup>42</sup> Em contrapartida, reside o velho sentimento religioso ligado à questão da morte que persiste desde a remota antiguidade. Em uma abordagem mais atual, é fundamental o conhecimento do significado da morte nas mais diversas religiões, visto que cada crença religiosa interpreta de maneira diferente o falecimento de uma pessoa.

Para o budismo, a morte é a única certeza e, portanto, a vida tem que ser utilizada de modo significativo. Não há luto e há a crença na reencarnação. Como os budistas pregam o desapego das coisas materiais, não são contra a cremação do corpo<sup>43</sup>. Já para os praticantes do candomblé, as pessoas são formadas por elementos perecíveis e imperecíveis (ORI – cabeça interna, destino). Creem na

---

40 Ibid.

41 Ibid, p. 41.

42 Ibid, p. 12.

43 SAIBA como a morte é encarada por diversas religiões. **Folha online**, postado em 26 set. 2001. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/equilibrio/comportamento/ult561u51.shtml>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

continuidade da vida, com a volta do ORI para a mesma família, mas em outro corpo. O rito funerário (“axexé” – encaminhamento do espírito para outra terra) é realizado após o enterro<sup>44</sup>.

No catolicismo é que se vê o culto a memória do morto, visto que para os fiéis dessa religião, a morte é uma passagem, correspondendo ao batismo definitivo e o caminho para a vida eterna. Como o catolicismo acredita que corpo e alma são um só, a ideia de reencarnação não é aceita. No momento do enterro há a “benção do túmulo”, cujo objetivo é pedir o acolhimento do corpo pela terra. Depois de enterrado, ocorrem celebrações no 7º dia, no 1º mês e no 1º ano do falecimento havendo, entretanto, por boa parte dos fiéis, manifestações em outras épocas.<sup>45</sup>

Para o espiritismo, a morte não existe. Quando o corpo morre, o espírito se desliga e fica no mundo espiritual num processo de estudo e aprimoramento para uma nova encarnação. O corpo pode ser enterrado ou cremado, preferencialmente depois de 72 horas do falecimento<sup>46</sup>. Segundo os praticantes do islamismo, a morte é a passagem para a vida eterna. Após a morte, o corpo nada vale. No cemitério islâmico, o corpo é enrolado em três panos brancos e colocado num caixão para a despedida de parentes e amigos. Logo após é conduzido para o túmulo, onde é deixado sem o caixão e coberto por terra<sup>47</sup>. Na crença do judaísmo, por sua vez, a morte só corresponde ao fim do corpo, e não da vida. Os praticantes acreditam na reencarnação. Depois de morto, o corpo é enrolado em panos brancos, colocado em um caixão que não deve mais ser aberto e enterrado o mais rápido possível. A primeira parte do luto, marcada pela realização de preces e rituais, dura 30 dias, mas o luto em si tem duração de um ano e há a lembrança em todos os anos do aniversário de morte do finado<sup>48</sup>.

---

44 Ibid.

45 Ibid.

46 Ibid.

47 Ibid.

48 Ibid.

Por fim, mas destacando que existe uma série de religiões que aqui não foram abordadas, para o protestantismo a morte é a passagem para uma outra vida. Os protestantes não creem em reencarnação e não realizam celebrações após a morte<sup>49</sup>. Assim, vê-se que, para um número relevante de religiões, principalmente a católica que tem um grande número de fiéis, o local onde é deixado o morto adquire um significado especial para os vivos, principalmente para manifestações de crença na vida eterna de parentes e amigos. Entretanto, há vários outros momentos de manifestação em prol da memória do morto, com base no sentimento religioso, que ocorrem nas mais diversas datas, como o dia de finados, celebrado no dia 02 de novembro.

No Brasil, contudo, tem-se a grande dificuldade em conseguir vagas nos cemitérios públicos e o descaso do poder público com a manutenção desses locais<sup>50</sup>, entre outros, estão fazendo com que cada vez mais as pessoas optem em enterrar os seus entes queridos em cemitérios particulares, proporcionando-lhes melhores condições para o repouso eterno, com base nas mesmas crenças religiosas que remontam desde a antiguidade. Dessa forma é que os cemitérios (sejam eles públicos ou privados, puramente particulares ou ligados às Igrejas de um modo geral), podem ser considerados templos de qualquer culto, sendo frequentado por várias pessoas que creem na vida eterna.

#### **4 O CEMITÉRIO E SUA NATUREZA JURÍDICA**

Para José dos Santos Carvalho Filho, os cemitérios são tidos como “campos santos”, pois neles encontram-se enterrados os mortos de uma determinada comunidade<sup>51</sup>. Esses cemitérios podem

---

49 Ibid.

50 FUHRMANN, Leonardo. Cemitérios Privados Crescem na Ausência do Poder Público. **SINCEP/ACEMBRA**. Disponível em: <<http://acembra.com.br/?key=55b37c5c270e5d84c793e486d798c01d>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

51 CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ser classificados como públicos, áreas do domínio público<sup>52</sup>, ou privados, que são os instituídos em terrenos do domínio particular, embora estejam também sob o controle do Poder Público, uma vez que há uma série de aspectos que tem relação, entre outros, com a higiene e saúde públicas, e que devem ser averiguados<sup>53</sup>.

Dessa forma, pode-se dizer que os cemitérios são bens, já que se enquadram no conceito de ser “tudo aquilo que, corpóreo ou incorpóreo, móvel ou imóvel, é suscetível de utilidade, conveniência, vantagem, proveito, apropriação, economicamente apreciável, e objeto de direito”<sup>54</sup>. Os bens são disciplinados pelo Código Civil e, como regra básica, o art. 98 do referido diploma legal prevê que “são públicos os bens do domínio nacional pertinentes às pessoas jurídicas de direito público interno”, sendo todos os demais bens particulares, independentemente das pessoas as quais pertençam. Todos aqueles que, de qualquer natureza e a qualquer título, pertençam às pessoas jurídicas de direito público, sejam elas federativas, como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sejam da Administração descentralizada, como as autarquias, nestas incluindo-se as fundações de direito público e as associações públicas<sup>55</sup>. O referido autor destaca, ainda, que os titulares dos bens públicos são as pessoas jurídicas de direito público, e não os órgãos que as compõem, sendo comum na prática deparar-se com registros de propriedades atribuídos a Tribunais de Justiça, Ministério Público etc. Isso revela apenas que o bem em questão foi adquirido com o orçamento do órgão específico, estando

---

52 De acordo com Cretella Júnior, domínio público é “o conjunto de bens móveis e imóveis destinados ao uso direto do Poder Público ou à utilização direta ou indireta da coletividade, regulamentados pela Administração e submetidos ao regime de direito público”. (CRETELLA JÚNIOR apud CARVALHO FILHO, op. cit., p. 1122).

53 Ibid.

54 GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário Técnico Jurídico**. 7. ed. São Paulo: Rideel, 2005, p. 128.

55 CARVALHO FILHO, op. cit., p. 1123.

afetado às suas finalidades institucionais<sup>56</sup>. Assim, é que se pode dizer que os cemitérios públicos são bens públicos de uso especial, isso porque não se pode esquecer do fato de que, apesar de haver a livre circulação de pessoas, o que poderia fazer com que fossem classificados como bens públicos de uso comum do povo, o que prevalece é o seu fim específico, ou seja, o serviço público funerário municipal<sup>57</sup>. Entretanto, sabe-se que o serviço funerário pode ser executado diretamente pelo poder público, por meio dos órgãos municipais, ou indiretamente, por pessoas da administração indireta, como, por exemplo, fundações. Pode, ainda, ser prestado por particular, transformando-se em objeto de delegação negocial, mediante um contrato de concessão<sup>58</sup> de uso de bem público<sup>59</sup>.

Sendo o cemitério administrado por entidade privada, existem duas relações jurídicas que ensejam o direito de uso: um direito geral de uso, decorrente da vinculação entre o Município e o concessionário, típica relação de direito público; e um direito especial de uso, que é originado na relação entre o concessionário e o administrado, relação com aspecto misto de direito público e de direito privado, limitando o direito apenas ao local do sepultamento<sup>60</sup>.

Ainda com base na doutrina de Carvalho Filho, o negócio jurídico firmado entre o administrador do cemitério público (Município ou concessionário) e o administrado tem natureza

---

56 Ibid.

57 Ibid.

58 “O sentido de concessão leva à ideia de que alguém, sendo titular de alguma coisa, transfere a outrem algumas das faculdades a esta relativas. Com a necessária adequação, está aí o sentido de concessão no direito público, em que figura como titular dos bens o próprio Estado, e como destinatário das faculdades o particular. Quando esses interessados pactuam as transferências dessas faculdades, configura-se o contrato de concessão, ajuste também catalogado como contrato administrativo”. (Ibid, p. 186)

59 Ibid.

60 Ibid.

contratual e gera para este um direito subjetivo de uso de área determinada, que pode ter natureza dupla: a de direito pessoal de uso temporário, quando o ajuste for pelo contrato de arrendamento temporário de sepulturas; ou, o mais comum, pelo contrato de uso permanente de certo local do cemitério, em que se permite até mesmo a construção de jazigos perpétuos, gerando direito real administrativo de uso perpétuo<sup>61</sup>. Dessa forma, pode-se confirmar, sem dúvida alguma, que os cemitérios, de um modo geral, possuem a natureza jurídica de bens públicos.

#### **4.1 Os cemitérios públicos**

Os cemitérios públicos, pois, são bens públicos, visto que se enquadram no conceito amplo de que “são todas as coisas, corpóreas ou incorpóreas, imóveis, móveis e semoventes, créditos, direitos e ações que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, fundacionais e empresas governamentais”<sup>62</sup>. Pode-se afirmar, por essa razão, que os terrenos onde estão situados os cemitérios públicos são, em regra, de propriedade dos Municípios, só excepcionalmente pertencendo aos demais entes da Federação, isso porque o serviço funerário é da competência municipal, já que é, inegavelmente, assunto de interesse local (art. 30, I, CF)<sup>63</sup>.

E como bens públicos que são, os cemitérios públicos fazem jus à imunidade recíproca, imunidade das entidades políticas ou imunidade mútua, prevista no art. 150, VI, “a”, CF/1988, pela qual “as entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras”<sup>64</sup>, estando protegidos o patrimônio, a renda e os serviços dessas pessoas jurídicas de direito

---

61 Ibid.

62 CARVALHO FILHO, op. cit.

63 Ibid.

64 AMARO, op. cit., p. 178.

público e de suas autarquias. De acordo com o tributarista Luciano Amaro, a imunidade tributária recíproca:

(...) exclui a possibilidade de tributação do patrimônio, renda e serviços de cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por qualquer uma das demais pessoas políticas (art. 150, VI, a). Cada uma delas não pode exigir tributo que grave o patrimônio, a renda ou os serviços das demais, daí derivando a designação de imunidade recíproca.<sup>65</sup>

Ao se fazer uma interpretação literal do dispositivo constitucional que prevê que a imunidade tributária recíproca abrangeria tão somente os impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, haveria o alcance da imunidade sobre vários impostos, como o IGF, ITR, ITCD, IPVA, IPVT, ITBI, IR e ISS. Impostos como o II, IE, ICMS, IPI e IOF acabariam incidindo normalmente. Entretanto, de acordo com Hugo de Brito Machado, a interpretação do mencionado comando constitucional deve ser feita de modo a ampliar o seu alcance, visto que tem como sua razão de ser a proteção do princípio federativo, reconhecido pela Carta Magna de 1988 em seu art. 1º.

Não obstante esteja expressa, no art. 150, VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular<sup>66</sup>. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal houve por bem dar ao supracitado rol classificatório uma interpretação ampliativa ou lata, desconsiderando a insuficiente redação do Código Tributário Nacional e afastando qualquer imposto que possa onerar economicamente as finanças da entidade impositora, albergada pela regra imunizante<sup>67</sup>.

Contudo, a imunidade tributária recíproca não pode ser aplicada, nos termos do art. 150, §3º, da CF/1988, “ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja

---

65 MACHADO, op. cit., p. 287.

66Ibid., p. 287.

67SABBAG, op. cit.

contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador na necessidade de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

Convém destacar também que a imunidade das entidades de direito público não exclui o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou sobre circulação de mercadorias (ICMS), incidentes sobre os bens adquiridos.<sup>68</sup> Assim, pode-se afirmar que os impostos indiretos não são imunes quando o ente público faz uma aquisição, apenas o são quando realiza uma venda. É importante destacar também que Hugo de Brito Machado ressalta a imunidade recíproca como forma de expressão do princípio federativo (pelo qual defende-se o valor estabelecido pelo pacto federativo, que prevê uma convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro), não sendo possível conceber uma Federação sem o resguardo constitucional. Tal proteção é tão importante que, como já exposto anteriormente, as regras de imunidade tributária, por força do art. 60, §4º, da CF/1988, não são podem ser objeto de emenda constitucional<sup>69</sup>.

Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas em relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuar a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.<sup>70</sup>

De acordo com o que foi aqui brevemente exposto, percebe-se claramente que os cemitérios públicos gozam da imunidade tributária recíproca por serem patrimônios públicos. Essa é uma questão pacífica na doutrina e na jurisprudência. Não há o menor sentido, portanto, em tributar os cemitérios

---

68 Ibid.

69 Ibid.

70 CARVALHO, op. cit., p. 238.

públicos. Nesse caso em particular, portanto, como há o gozo da imunidade tributária recíproca, não se aplica a imunidade tributária dos templos de qualquer culto e não há a incidência de impostos sobre os cemitérios públicos.

#### **4.2 Os cemitérios privados**

Os cemitérios, como vistos, podem ser públicos (da competência dos Municípios) ou privados (mas devidamente fiscalizados pelo poder público). Quando privados, os cemitérios podem ser explorados tanto pelas igrejas, no sentido das entidades de manifestação de crença religiosa, como pelos particulares no exercício de atividade econômica. Aqui também não há grandes problemas na atribuição da condição de imune dos cemitérios privados ligados às igrejas, uma vez que não se fala mais da imunidade recíproca, como no caso dos cemitérios públicos da administração pública municipal, mas sim da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Isso porque, de acordo com o pensamento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, os cemitérios ligados às igrejas podem ser tidos como verdadeiras extensões dos templos religiosos, fazendo jus à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, nos termos já explicados. Assim, ao se considerar que os cemitérios são anexos aos templos de qualquer culto, com base na teoria clássico-liberal de templo, pela qual o templo é composto pelo local do culto e os seus anexos, não há controvérsia na imputação da qualidade de ente imune dos impostos com base na imunidade tributária dos templos de qualquer culto presente no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal.

Entretanto, nem a doutrina e nem a jurisprudência reconhecem os cemitérios privados (que exploram a atividade funerária com o intuito de obter lucro) como beneficiários da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Acredita-se, por oportuno, que esse pensamento doutrinário e jurisprudencial acerca dos cemitérios privados é completamente equivocado, uma vez que, pelo já exposto, estes, independentemente da natureza jurídica que possuem, são verdadeiros locais de culto. Afinal de contas, as pessoas enterram seus mortos não apenas por uma questão de saúde e higiene pública, mas principalmente porque, ao longo do tempo, foi construída, pela própria sociedade, uma ideia de que é após a morte que a alma encontra a vida eterna e que o corpo que a abrigou enquanto ser vivo merece uma “última moradia” digna. Entende-se que é dessa forma que os cemitérios, de um modo geral, são verdadeiros locais de culto, pois, independentemente da religião professada, sempre

há o pensamento de que aquele local é um chão sagrado e que, muitas vezes, serve de palco para a realização dos mais diversos rituais, como missas e oferendas, em prol daqueles que já morreram.

Assim é que se têm os cemitérios, tanto os privados exploradores de atividade econômica, quanto os que são extensões de templos religiosos, como gozadores da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, em relação a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços.

Entretanto, aduz-se que é de fundamental importância a não extensão dessa imunidade aos impostos incidentes sobre algumas atividades desempenhadas pelos cemitérios particulares com a intenção de lucro, como, por exemplo, a venda de coroas funerárias e a prestação de serviço de cerimonial para a cerimônia de enterro do falecido. Nesses casos, entende-se que deve haver a tributação normal das referidas atividades. Já no caso dessas atividades serem desempenhadas pelas entidades religiosas com reversão da renda nas suas finalidades essenciais, como, por exemplo, a venda de coroas funerárias por uma paróquia que mantém cemitério adjacente e tem seu produto revertido na manutenção da mesma, acredita-se que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto ocorreria normalmente.

Eis, pois, o ponto principal defendido é o da observância da imunidade dos cemitérios privados que exploram atividade econômica apenas em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano, por se tratarem de verdadeiros locais de culto para os que ali enterram seus familiares e amigos já mortos. Contudo, fundamental enfatizar que, no caso de serem enquadrados como beneficiários da imunidade tributária em questão, os cemitérios particulares devem, com base no princípio da boa-fé, repassar o valor do benefício aos usuários dos seus serviços, uma vez que é o direito à liberdade de crença destes que está sendo resguardado. Assim, é possível o reconhecimento da ocorrência de duas situações decorrentes da prática de atividade econômica por parte desses cultos: a) a reversão do lucro da atividade econômica nas finalidades essenciais; e b) a não reversão do fruto dessa atividade nas mesmas finalidades.

De acordo com Casalino, no primeiro caso exposto logo acima a imunidade tributária dos templos de qualquer culto persistiria, já no segundo, não. Isso ocorreria devido à observância do princípio da livre concorrência, consagrado na Constituição Federal de 1988 em seu art. 170, VI<sup>71</sup>,

---

71 Nesse dispositivo constitucional há a previsão de que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa tem a finalidade de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social observado, entre outros, o princípio da livre concorrência.

como sendo um princípio fundamental da ordem econômica<sup>72</sup>. Conforme leciona Hugo de Brito Machado:

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para as atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos.<sup>73</sup>

Entretanto, respeitando a opinião do doutrinador supracitado, tem-se o entendimento de que, desde que os proventos sejam revestidos na manutenção do culto religioso, rendas extras, como as provenientes de imóveis alugados, devem, sim, ser imune com base na imunidade tributária dos templos de qualquer culto, uma vez que servem de fonte para a sua manutenção. Desse modo, inequívoco é que o ente religioso não pode se valer da imunidade tributária dos templos de qualquer culto para tirar proveito próprio na ordem econômica, massacrando a iniciativa privada ao ofertar preços aos adquirentes que não contemplem as obrigações tributárias às quais está submetido na condição de contribuinte.

Como forma de demonstrar o aqui exposto, fundamental enunciar a decisão do Supremo Tribunal Federal, pela qual, apesar de fazer expressa menção à imunidade tributária do art. 150, IV, “c”, da Constituição Federal de 1988, também aduz ser aplicável no caso das organizações religiosas o entendimento de que o imóvel pertencente às referidas entidades é imune ao IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais destas<sup>74</sup>. Por fim, convém ressaltar que compartilhamos do entendimento pelo qual se defende que não há nenhuma espécie de regra constitucional, implícita ou explícita, que negue à entidade religiosa de manter um patrimônio, isso porque esse também seria um meio que, indiretamente, proporcionaria a adesão de mais adeptos e facilitaria na persecução de seus objetivos. Entretanto, o que se encontra

---

72 CASALINO, op. cit.

73 MACHADO, op. cit., p. 288.

74 STF, Súmula nº 724.

terminantemente proibido, sob pena de perda da imunidade tributária, é a distribuição dos lucros ou tê-los como objetivo precípuo<sup>75</sup>.

Concordamos com o entendimento de Eduardo Sabbag que, ao discorrer sobre o exercício de atividade econômica por entes religiosos, ressalta que “somente o caso concreto ofertará todos os dados necessários ao bom desfecho da situação, porquanto não se sabe acerca da abrangência da atividade econômica”<sup>76</sup>. Nesse contexto, é imprescindível arguir que é irrelevante para o direito a fonte dos ganhos das entidades religiosas para fins de fruição da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, sendo que as entidades religiosas que, por exemplo, possuem o controle acionário de emissoras de rádio ou televisão para a divulgação de suas doutrinas, se revestirem o lucro obtido com essas atividades em suas finalidades essenciais, sem ser ilícito e/ou ferir ao princípio da livre concorrência, fará jus ao gozo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto sobre os impostos incidentes sobre o seu patrimônio, renda ou serviços.

## **5 AS EXPRESSÕES “TEMPLO” E “CULTO” NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À CRENÇA POR MEIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Com a finalidade essencial de proteger o direito fundamental à liberdade de crença, uma das formas de garantia da dignidade da pessoa humana, prevista pela Constituição Federal como fundamento da República, em seu art. 150, VI, “b”, previu a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. De acordo com Carvalho:

Estão imunes os templos de qualquer culto. Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos<sup>77</sup>.

---

75 CARRAZZA, op. cit.

76 SABBAG, op. cit., p. 290.

77 CARVALHO, op. cit., p. 239.

Isso porque o Estado poderia vir a utilizar a tributação como um empecilho institucionalizado contra o direito fundamental à liberdade de crença e de consciência. Para evitar situações decorrentes dessa possibilidade, a Constituição Federal previu a imunidade em estudo. Nesse sentido, as lições de Casalino:

Para evitar qualquer problema relacionado a esse tipo de situação (imposição de barreiras ao exercício do direito fundamental de crença), o legislador constituinte originário houve por bem consagrar no texto constitucional as imunidades dos templos de qualquer culto. Tal imunidade decorre diretamente do direito de crença e culto religioso, assegurados como direito fundamental no art. 5º da Constituição<sup>78</sup>.

Desse modo, por encontrar fundamento na própria Constituição Federal, nenhuma lei, ordinária ou complementar, pode prever situação de tributação sobre o patrimônio, renda ou serviços dos cultos religiosos, sob pena de incorrer em manifesta inconstitucionalidade. As imunidades tributárias, e a imunidade dos templos de qualquer culto, por consequência, como exposto, configuram situações permanentes de não incidência da norma tributária, que nem mesmo a lei pode afastar. Ademais, os preceitos imunizantes são de eficácia plena e de aplicabilidade imediata<sup>79</sup>, que devem ser interpretadas de modo teleológico<sup>80</sup> e da forma mais ampla possível, em clara sintonia com a regra “*in dubio pro imunitatem*”<sup>81</sup>. As imunidades tributárias, por certo, correspondem à consagração, pela Constituição Federal, de um direito fundamental à liberdade de crença que deve ser resguardado pelo Estado perante ele mesmo e, eventualmente, perante aos particulares, passa-se à análise dos diversos pontos sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

---

78 Ibid.

79 Normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata são as que, no momento em que a Constituição entra em vigor, estão aptas a produzir todos os seus efeitos, independentemente de norma integrativa infraconstitucional. (LENZA, op. cit.)

80 Interpretação teleológica consiste numa técnica que busca extrair o sentido da norma considerando a sua finalidade. (FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004.)

81 CARRAZZA, 2012, op. cit.

A Constituição Federal de 1988, ao prever a imunidade tributária que resguarda o livre exercício do direito fundamental à liberdade de crença, no art. 150, VI, “b”, utiliza a expressão “templos de qualquer culto”. Desse modo, pergunta-se: qual a abrangência desta expressão? Pelo próprio dispositivo constitucional, vê-se que não foi feita nenhuma distinção entre os cultos. Aliás, interpretando-se sistematicamente a Carta Magna, observa-se que os artigos. 5º e 19 asseguram a liberdade de crença e consciência de forma ampla. Assim, inquestionável é a afirmação de que todos os cultos e religiões estão protegidos pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Segundo Casalino, “os cultos e religiões devem estar de acordo com os valores básicos da sociedade brasileira, principalmente aqueles positivados pela Constituição. Porém, já não cabe ao direito tributário tal averiguação”<sup>82</sup>. Dessa forma, é tarefa atribuída aos demais ramos do direito, em atuação prévia, a decisão sobre a adequação de determinado culto ou religião aos valores sociais brasileiros. Sendo a entidade lícita, faz jus à imunidade.

Sabe-se que inexistem na Constituição Federal brasileira de 1988 normas que disciplinem o fenômeno dos cultos religiosos. Entretanto, o estudo integral da Carta Magna revela que o culto, tal como previsto no art. 150, VI, “b”, tem o sentido de confissão religiosa, e não de conjunto de ritos desenvolvidos por uma Igreja, que é a outra acepção da palavra “culto”<sup>83</sup>.

Para Roque Carrazza, confissão religiosa, no sentido de culto para a Constituição Federal de 1988, nada mais é do que uma “entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que (...) nutrem a mesma fé numa dada divindade”<sup>84</sup>. Assim, existem quatro requisitos básicos que definem de forma cristalina a existência de um culto: a) a crença comum num Ser Supremo; b) existência de atos de culto que disciplinem os fiéis, que devem ser em número significativo, na sua relação com o Ser Supremo; c) organização jurídica mínima; e d) vontade de perdurar no tempo<sup>85</sup>. Entretanto, existem também alguns outros requisitos que, se presentes, evidenciam ainda mais a existência jurídica de uma confissão religiosa. Em rol

---

82 Ibid., p.297.

83 CARRAZZA, op. cit.

84 Ibid., p. 25.

exemplificativo seriam eles: literatura própria, prestação de serviços religiosos em caráter regular, código formal de doutrina e disciplina, governo eclesiástico definido e distinto dos demais etc.<sup>86</sup>

Nesse contexto, as organizações religiosas, os cultos, precisam de um local com estrutura física, um templo, para a realização de suas atividades, cujo significado, segundo Saraiva Filho, corresponde ao lugar de livre acesso aos fiéis, destinado à meditação espiritual e à íntima sintonia do ser humano crente com o Criador, sendo onde se realizam os atos de adoração e louvação ao referido Deus<sup>87</sup>.

Contudo, apesar da definição mencionada acima prever expressamente “Deus”, o templo religioso não seria somente a Catedral ou Igrejas da religião Católica Apostólica Romana. Sem dúvida, seriam também os locais destinados à prática dos cultos nas demais religiões, como, por exemplo, o centro espírita (do espiritismo), o terreiro (do candomblé ou da umbanda), a sinagoga (do judaísmo), entre outros. De acordo com Coelho:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma, era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se oficie um culto, aí é o templo.<sup>88</sup>

---

85 Ibid.

86 Ibid.

87 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 78, n.1, p. 184-197, jan./fev. 2008.

88 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 261.

Conforme as lições de Sabbag, existem três teorias que buscam definir o conceito de templo e que, para fins didáticos, podem ser denominadas como clássico-restritiva, clássico-liberal e moderna<sup>89</sup>. No entendimento da teoria clássico-restritiva, que propaga a noção de que o templo seria uma “coisa”, este pode ser conceituado como o local destinado à celebração do culto. Tem como defensores doutrinadores clássicos renomados, como Pontes de Miranda, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>90</sup>. Já para a teoria clássico-liberal, que tem a noção do templo como uma atividade, este poderia ser conceituado como conjunto de tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Dessa forma, são imunes à tributação o local do culto e todos os seus demais anexos. Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carrazza e Hugo de Brito Machado, também respeitados doutrinadores clássicos, compartilham desse entendimento<sup>91</sup>. Por fim, para a teoria moderna, vemos a concepção de templo como entidade, “na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e das pessoas objetivamente consideradas”<sup>92</sup>. Corroboram desse entendimento o próprio professor Eduardo Sabbag, bem como outros doutrinadores como Marco Aurélio Greco e Celso Ribeiro Bastos, entre outros. No contexto desse trabalho, considera-se o templo de acordo com a teoria clássico-liberal, no sentido de que este é composto pelo o local do culto e os seus anexos que o complementa.

Convém destacar, nesse momento, o julgamento do Recurso Extraordinário (R.E.) nº 562.351/RS, por meio do qual a maçonaria recorreu ao Supremo Tribunal Federal pleiteando o

---

89 SABBAG, op. cit.

90 Ibid.

91 Ibid.

92 Ibid., p. 283.

reconhecimento da imunidade tributária em relação aos impostos incidentes sobre o seu patrimônio, renda e serviços, utilizando o argumento de que os templos maçônicos constituem, inequivocamente, típicos “templos de qualquer culto”. Caso não fosse reconhecida a imunidade tributária religiosa, sustentou que ainda poderia haver o enquadramento na categoria de instituição de assistência social sem fins lucrativos, o que justificaria a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988, devido ao seu nítido caráter filantrópico. O fundamento para o reconhecimento da imunidade tributária dos templos de qualquer culto em relação à maçonaria estaria no fato de que, apesar de haver controvérsias na própria maçonaria sobre seu caráter religioso, esta exige de seus membros a crença em Deus e estimula o desenvolvimento da religiosidade.<sup>93</sup>

O Supremo Tribunal Federal, em decisão acertada ao mencionado Recurso Extraordinário, ao nosso ponto de vista, entendeu que os templos maçônicos não constituem verdadeiros templos de qualquer culto, visto que tal entidade não pode ser enquadrada como organização religiosa, considerando os parâmetros supracitados.

Por todo o exposto, cumpre ressaltar que todas as confissões religiosas devidamente constituídas têm direito à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que é um dos modos do Estado brasileiro proteger o direito fundamental da pessoa à liberdade religiosa e, por conseguinte, ter resguardada a sua dignidade da pessoa humana, e não cabe ao Direito Tributário a análise no sentido de estar determinada religião de acordo com os valores constitucionais brasileiros. Ademais, sabe-se, também, que com o desempenho das atividades religiosas, os cultos, muitas vezes, beneficiam a atividade Estatal, contribuindo para a formação emocional e intelectual do indivíduo, acabando por integrá-los a sociedade, o que repercute no bem-estar geral.

Nos termos do art. 150, §4º, da Constituição Federal de 1988, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas. Nesse sentido, a Carta Magna não estaria prestigiando apenas o local onde se realiza o culto, mas sim a instituição religiosa como um todo<sup>94</sup>. A imunidade em questão não dispensa os beneficiários da prestação das obrigações acessórias

---

93 STF, Informativo nº582/2010.

relativas aos impostos imunes, tais como obrigações de fazer, de não fazer ou tolerar que se faça no interesse da fiscalização tributária<sup>95</sup>. É inequívoco que o preceito constitucional não impõe outros limites ao ente imune que não seja a impossibilidade de distribuição de bens ou rendimentos por parte do ente religioso aos seus dirigentes ou à terceiros que desempenham atividades laicas<sup>96</sup>. Afinal de contas, “se a Constituição assegura especial proteção aos templos de qualquer culto (...), segue-se logicamente que tudo o que licitamente possibilitar o atingimento de seus objetivos essenciais é abrangido por essa mesma proteção”<sup>97</sup>.

Nesse contexto é que se explica porque que o carro que é colocado à disposição do representante religioso para resolver assuntos de interesse do culto, o terreno da escola ou do cemitério ligado à paróquia, ou ainda as doações realizadas por fiéis, por exemplo, estão imunes à incidência de, respectivamente, IPVA, IPTU e IRPF. Entretanto, caso haja a verificação da ocorrência de atividade econômica cujo proveito final não seja revertido em favor do culto, para custear a persecução de sua finalidade primeira, a situação não está abarcada pela imunidade tributária, devendo incidir normalmente a tributação pertinente.

## **6 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E OS CEMITÉRIOS**

---

94 CASALINO, op. cit.

95 Ibid., p. 298.

96 Ibid.

97 Ibid., p. 21-22.

Acerca da discussão do objeto deste trabalho acadêmico, interessante realizar a análise de dois julgados recentes do Supremo Tribunal Federal, quais sejam o Recurso Extraordinário número 544.815/SP, do Recurso Extraordinário número 325.822/SP e do Recurso Extraordinário 578.562/BA, bem como do seu Informativo de número 507/2008.

No Recurso Extraordinário 325.822, de São Paulo, interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que entendeu não ser extensiva a todos os bens da recorrente, Mitra Diocesana de Jales, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, limitando o benefício, na esfera municipal, aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fiéis. Foi neste julgamento que a Suprema Corte reconheceu que, em tema de imunidade tributária, tem permitido, nos últimos anos, uma interpretação mais ampla da matéria, já que existem cultos de distintas expressões de crença espiritual. De acordo com o voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes, definiu-se que a limitação ao poder de tributar em questão abrange também o patrimônio, a renda e os serviços ligados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas no preceito constitucional.

Do mesmo modo, o Recurso Extraordinário 578.562, da Bahia, caso no qual a recorrente, a Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico requereu que fosse reconhecida a imunidade tributária do Cemitério Britânico, ante a execução fiscal promovida pelo requerido, o Município de Salvador. Alega que tal propriedade consiste num templo de qualquer culto e deve, portanto, gozar da imunidade tributária prevista na Constituição Federal de 1988, no art. 150, VI, “b”. O juízo de 1º grau, em decisão reconheceu ser incontroversa a natureza jurídica de templo religioso ostentada pelo Cemitério dos Ingleses, destinado ao culto e sepultamento de pessoas que professam a religião anglicana, tendo direito a instituição, assim, a instituição de imunidade tributária independente de qualquer requerimento feito ao Município de Salvador. Entretanto, o Tribunal de Justiça reformou a sentença em grau de recurso, ao reconhecer que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não se aplica aos cemitérios, pois estes não podem ser equiparados a templos de culto algum, não sendo possível estender sua abrangência. Contra a decisão de 2º grau, foi interposto o recurso supracitado, no qual a recorrente alega que é uma entidade sem fins lucrativos, cujo objetivo é promover o culto anglicano, inclusive o enterro dos seus fiéis, especialmente dos cidadãos britânicos.

Em seu voto, o relator, Ministro Eros Grau, já iniciando o debate sobre a possibilidade de extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto aos cemitérios privados destaca que, segundo a sua opinião, esta imunidade não deve ser aplicada aos jazigos explorados comercialmente por empresas dedicadas a este negócio, mesmo que ali a família e amigos próximos da pessoa falecida possam cultivar a sua memória. Com a devida vênua, discorda-se deste pensamento.

Já o Ministro Carlos Britto, por sua vez, apresenta em seu voto uma reflexão mais adequada, expondo para quem os cemitérios são espécies de templos heterodoxos, uma vez que situados a céu aberto, mas sem deixar de serem locais de culto aos mortos, mas que nem por isso deixa de se ligar aos vivos por um vínculo de forte crença. Ademais, com base já na jurisprudência mais recente, para o STF deve-se “distinguir a situação dos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso das daqueles que não são objeto de exploração comercial por empresas que alugam ou vendem jazigos”<sup>98</sup>. De acordo com a Suprema Corte, somente aqueles são imunes. Isso ocorreria porque “a imunidade dos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é projetada a partir da proteção aos locais de culto e suas liturgias e da salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento”<sup>99</sup>.

No Informativo número 507/2008, o Ministro Joaquim Barbosa, relator do Recurso Extraordinário 544.815 de São Paulo, não reconheceu a imunidade e teve seu voto acompanhado por mais quatro Ministros. O processo trata-se de caso no qual a recorrente, proprietária de imóvel alugado a empresa particular que o explora como cemitério privado, pleiteia a imunidade ao IPTU com base na imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Os argumentos, em síntese, são de que a propriedade foi utilizada em atividade econômico-lucrativa cujo produto não é destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa; que os terrenos explorados comercialmente por entidades

---

<sup>98</sup> STF, Informativo número 507/2008.

<sup>99</sup> Ibid.

não eclesiásticas, para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença, sejam considerados templos; que a prestação de serviços funerários e de sepultamento não se trata ontologicamente de questão de índole religiosa; que o serviço funerário se submete à regra que o exclui da imunidade se desempenhado por particular em regime de concessão ou delegação (art. 150, §§ 2º, 3º e 4º, CF/1988), devendo, assim, ser tributado o terreno utilizado para tal atividade; e que a tributação de bens de terceiros aplicados com a finalidade econômica ou individual não traz nenhum risco à neutralidade do Estado em matéria religiosa<sup>100</sup>.

É importante destacar, finalmente, que Casalino, ao comentar o posicionamento da Suprema Corte em relação aos cemitérios e a sua exploração comercial, atenta para o fato de que o STF diferencia finalidade essencial e exploração de atividade econômica para decidir as questões sobre o alcance das imunidades que lhe são apresentadas, ressaltando o princípio da livre concorrência em todas essas decisões<sup>101</sup>.

O julgamento do RE nº 544.815/SP ainda está em andamento. Espera-se que, pela análise do tema realizado ao longo deste trabalho, o Supremo Tribunal Federal mude o seu entendimento acerca da não aplicabilidade do instituto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto aos cemitérios privados. Por todo o exposto, verifica-se que, de acordo com os julgamentos do STF, é explícito o caráter reducionista do alcance da expressão “templos de qualquer culto”, apesar da orientação da doutrina de qual a interpretação deve ocorrer da forma mais ampla possível, a fim de resguardar os direitos fundamentais que as imunidades tributárias devem resguardar.

## **7 CONCLUSÃO**

---

100 CASALINO, op. cit.

101 Ibid.

Desde a mais remota antiguidade, o homem atribuiu elevada estima aos seus mortos, temendo-os e dirigindo-lhes preces antes mesmo de adorar aos diversos deuses, como Zeus. A terra, local onde deveria permanecer o corpo do morto, adquiriu inestimável valor, sendo que as sepulturas poderiam ser facilmente identificadas como locais de culto. Assim, pode-se dizer que data desse período a origem do sentimento religioso.

Mesmo com o decorrer do tempo, para a maioria das crenças religiosas (entre elas o catolicismo, que tem o maior número de fiéis no território brasileiro) o ritual de enterro dos mortos e as homenagens que são prestadas nesse local ao longo dos anos persistem e podem ser consideradas como verdadeiras manifestações de crença religiosa, manifestações na crença num ser supremo que é capaz de propiciar a vida e a paz eternas.

Nesse contexto é que o cemitério adquire papel de fundamental importância na discussão sobre o direito fundamental à liberdade de crença, previsto expressamente pela Constituição Federal como um dos modos pelo qual se pode garantir a dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. Por todo o exposto, os cemitérios são locais de manifestação de crença religiosa e merecem toda a proteção do ordenamento jurídico brasileiro nos mais diversos aspectos, entre eles perante o Direito Tributário, contra as investidas estatais que podem dificultar ou barrar o exercício de determinadas religiões por meio da tributação.

Viu-se que o Supremo Tribunal Federal, em entendimento restrito, atribuiu legitimidade ao gozo da imunidade tributária somente aos cemitérios públicos (com base na imunidade tributária recíproca) e aos cemitérios ligados às Igrejas (com base na imunidade tributária dos templos de qualquer culto), não contemplando os cemitérios privados. Entende-se que o entendimento da Suprema Corte é equivocado, visto que os cidadãos que enterram seus mortos nesses locais também estão exercendo seu direito fundamental à liberdade de crença. Ao contrário do que entende a nossa Suprema Corte, todos os cemitérios, por serem inquestionavelmente locais de manifestação de crença religiosa, independente de serem públicos, privados ou ligados às Igrejas ou não, deveriam sim gozar da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, beneficiando o cidadão em um dos modos de exercício do direito fundamental em questão.

## **8 REFERÊNCIAS**

ABBAGNAMO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ALVES JR., Luís Carlos Martins. O preâmbulo da Constituição brasileira de 1988. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1649, 6jan.2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/10823>>. Acesso em: 23 jun. 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 5. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília: São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto (art. 150, VI, b, da CF) – Questões conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). **Imunidades Tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CASALINO, Vinícius. **Curso de Direito Tributário e Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v.1.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COULANGES, Fustel de. **A Cidade Antiga**. São Paulo: Martin Claret, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004.

FUHRMANN, Leonardo. Cemitérios Privados Crescem na Ausência do Poder Público. **SINCEP/ACEMBRA**. Disponível em: <<http://acembra.com.br/?key=55b37c5c270e5d84c793e486d798c01d>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário Técnico Jurídico**. 7. ed. São Paulo: Rideel, 2005.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Leonardo. **Liberdade e Estado Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

RODRIGUES, José Carlos. **Higiene e ilusão: o lixo como invento social**. Rio de Janeiro: NAU, 1995.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 78, n.1, p. 184-197, jan./fev. 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOFOCLES. **Antígona**. Porto Alegre: L&PM, 1999.