

# A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A INCIDÊNCIA DE IPTU SOBRE CEMITÉRIOS PARTICULARES

Marcelo Carita Correra<sup>†</sup>

Sumário: Introdução; 1 Da regra matriz de incidência tributária, 2 Do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; 3 Da imunidade tributária; 4 Da natureza jurídica dos cemitérios; 5 Da imunidade tributária dos cemitérios particulares - o entendimento do STF; 6 Conclusão; 7 Referências.

Resumo: O presente artigo visa analisar se o cemitério particular pode ser considerado, por si só, templo de qualquer culto e, dessa forma, ser abrangido pela imunidade veiculada pelo artigo 150, VI, "b" da Constituição Federal. Neste contexto, a análise principal será a incidência do IPTU sobre os cemitérios particulares.

Palavras-Chave: Tributário. Cemitério. Imunidade. IPTU. Templos de qualquer culto. Artigo 150, VI, 'b' da Constituição Federal.

Abstract: This article intends to analyze tax immunity of any religion temple (Brazilian Constitution of 1988, article 150, VI, 'b'), and the possibility to recognize private cemeteries as a any religion temple. In this context, a real estate tax analysis will be carried out.

Keywords: Any Religion Temple. Brazilian Constitution. Real

---

<sup>†</sup> Procurador Federal, exerceu a advocacia privada em São Paulo/SP. Bacharel em Direito pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP

Estate Tax. Tax Immunity. Private Cemetery.



## INTRODUÇÃO

Como é de conhecimento notório, a Constituição Federal de 1988 demonstrou grande preocupação com a liberdade de culto.

A imunidade tributária dos templos foi uma das formas escolhida pelo Constituinte original para garantir a efetiva liberdade à celebração de qualquer culto.

Doutrina e jurisprudência formularam diversas indagações quanto ao limite da referida norma constitucional. Em outras palavras, questionava-se o que poderia ser considerado templo de qualquer culto para fins de imunidade tributária.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já analisou os limites da referida imunidade. Contudo, há uma peculiar situação que não encontra resposta imediata nas manifestações já proferidas pelo Colendo Tribunal.

Trata-se do reconhecimento dos cemitérios particulares como templos de qualquer culto e, mais especificamente, seus reflexos na incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Esta é a questão que o presente artigo pretende analisar.

Para tanto, haverá uma breve explanação sobre os principais institutos jurídicos envolvidos e sobre as principais manifestações do STF sobre o tema.

É importante fixar, desde já, a premissa de que, ao se referir a cemitérios particulares, o presente estudo trata dos cemitérios cuja finalidade é a obtenção de lucro.

É claro que é possível a existência de cemitério particular de propriedade de entidade sem fins lucrativos. Contudo, tal situação não é o foco do presente estudo.

Cabe destacar que a finalidade última do presente artigo é indicar qual a atual posição do STF sobre a possibilidade de incidência de IPTU sobre os terrenos nos quais estão instalados cemitérios particulares, bem como eventuais aspectos não observados pela referida Corte.

## 1 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O presente estudo tem como premissa maior o modelo teórico da regra matriz de incidência tributária. É proveitosa a breve análise dos principais elementos da referida teoria, para permitir o pleno entendimento das expressões utilizadas.

A regra matriz de incidência tributária é estrutura abstrata, cuja finalidade é permitir uma análise da norma que institui os tributos (norma tributária em sentido estrito). Ou seja, a regra matriz tem por objeto as normas jurídicas que, *in abstracto*, instituem os tributos. Portanto, quando há referência à regra matriz de determinado tributo, há, na verdade, referência ao estudo tópico da norma jurídica que institui determinado tributo.

A regra matriz de incidência, na visão da maioria da doutrina, deve ser dividida em hipótese (descriptor) e consequente (prescritor). A hipótese, por sua vez, se subdivide em (i) critério material, (ii) critério temporal e (iii) critério espacial. O consequente se subdivide em (a) critério pessoal (formado pelo sujeito ativo e passivo) e (b) critério quantitativo (formado pela base de cálculo e alíquota).

Assim, utilizando-se da regra matriz de incidência, será analisado o critério material do IPTU, bem como os efeitos decorrentes da imunidade conferida aos templos.

Após a plena compreensão dos limites da incidência

tributária do IPTU, será analisada sua aplicação aos cemitérios particulares.

## 2 DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

A Constituição estabelece a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU):

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;  
[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

A Constituição Federal estabeleceu o âmbito de incidência do IPTU. Determinou, dentre outros aspectos, que o critério material da hipótese de incidência será a propriedade predial e territorial urbana. Como a Constituição não cria tributos, cabe ao ente federado competente a tarefa de, respeitando o arquétipo constitucional, definir os itens da norma matriz de incidência (instituir, em abstrato, o tributo).

É preciso, portanto, analisar a expressão propriedade predial e territorial urbana para compreender quais os fatos que podem ser eleitos pelo legislador ordinário para legitimar a imposição tributária.

O primeiro objeto de análise é o termo propriedade. Maria Helena Diniz afirma que propriedade é “o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de uma coisa corpórea ou incorpórea, bem como de reivindicar de quem injustamente a detenha”<sup>1</sup>.

Ao tratar do direito de propriedade, Carlos Roberto Gonçalves afirma que “pode ser definido como o poder jurídico, direto e imediato, do titular sobre a coisa, com exclusividade e contra todos [...] é aquele que afeta a coisa direta e imediatamente, sob todos ou certos respeitos, e a segue em poder de quem quer que a detenha”<sup>2</sup>.

Pode-se afirmar que a propriedade é o direito que determinado sujeito possui de, segundo a legislação vigente, usar e dispor da coisa, opondo-se a todos os demais.

É preciso, ainda, definir os limites da expressão predial e territorial urbana. Isto é, diferenciar a propriedade urbana da propriedade rural, de modo a fixar os exatos contornos do critério material da regra matriz de incidência do IPTU.

O Código Tributário Nacional (CTN) que, com fundamento no artigo 146 da Constituição, foi recepcionado como a Lei Complementar destinada a estabelecer normas gerais em matéria tributária, veicula os seguintes preceitos sobre a incidência do IPTU:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de

---

<sup>1</sup> *Código Civil Anotado*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva. 2006, p. 1228.

<sup>2</sup> *Direito Civil Brasileiro*. 5ª ed. Volume II. São Paulo: Saraiva. 2008, p. 7.

melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Segundo referido diploma, a propriedade urbana será caracterizada diante de, no mínimo, dois dos elementos indicados no §1 do art. 32 do CTN. Há, ainda, uma equiparação legal contida no § 2 do art. 32 do CTN.

Pode-se afirmar, portanto, que o CTN estabeleceu que o território urbano é aquele localizado na zona urbana (critério topográfico), sendo certo que será considerada zona urbana a área com, pelo menos, duas melhorias públicas indicadas no art. 32.

Mas a análise do CTN não basta para a solução da questão. O Decreto-lei 57/66 modificou a sistemática eleita pelo CTN e passou a utilizar a destinação (utilização) como critério definidor da natureza urbana ou rural do terreno: "Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou

agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados".

Apesar de algumas manifestações em contrário, a conclusão é que referido Decreto-lei ainda permanece em vigor. O art. 12 da Lei 5.868/1972, que revogava o art. 15 do Decreto-lei 57/66, foi julgado inconstitucional pelo STF (RE 140.773/SP) e o Senado Federal elaborou a Resolução 9/2005, concedendo efeitos *erga omnes* à referida decisão.

Portanto, o art. 15 do Decreto-lei 57/66 deve ser considerado como norma vigente.

Esta conclusão parece ter sido acolhida de forma dominante, conforme se verifica do julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferido com fundamento no art. 543-C do CPC:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. Indexação (STJ. Resp. 1112646. Rel. Min. Herman Benjamin. Primeira Seção. DJE 28/08/2009 – Transitado em Julgado em 01/10/2009).

Assim, além do critério topográfico eleito pelo CTN, é preciso indagar a destinação do imóvel, uma vez que, se o imóvel localizado em área urbana for utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, não haverá incidência do IPTU, mas sim do Imposto Territorial Rural (ITR).

Sem prejuízo da explanação sobre a vigência do Decreto-lei 57/66, é importante citar os argumentos em sentido contrário.

Hugo de Brito Machado, ao tratar do tema, afirma:

não ser legítima a alteração feita pelo Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966, e pela Lei n. 5868, de 12.12.72, que modificou o mencionado decreto-lei. Em se tratando de disciplinar conflito de competência tributária, o instrumento hábil é a lei complementar. Já na vigência da Constituição anterior era assim, por força de seu art. 18, §1, e continua sendo assim atualmente, por força do estipulado no art. 146, inciso I, da Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>.

O STJ, em novembro de 2000, também já se posicionou pela impossibilidade de modificação do CTN pelo Decreto-lei 57/66:

TRIBUTÁRIO. IPTU. CARACTERIZAÇÃO DO IMÓVEL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. D.L. 57/66. PREVALECIMENTO DO CTN COMO LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTE DO STF. 1. Consoante fixado pela Excelsa Corte, o Código Tributário Nacional é Lei Complementar que não pode ser alterado por Decreto-lei. Assim, para efeito da incidência do IPTU o que importa é a localização do imóvel, como previsto no artigo 32, §1, do CTN e não sua destinação. 2. Recurso especial conhecido, porém, improvido. (STJ. Resp. 169924. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Segunda Turma. DJE 04/06/2001).

Contudo, como já dito, prevalece a vigência do Decreto-lei 57/66 para fixação do limite da incidência do IPTU.

Pois bem, definido o critério material da hipótese de

---

<sup>3</sup>

*Curso de Direito Tributário*. 13ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 285



incidência, será necessário analisar a imunidade tributária e seus efeitos sobre a regra matriz de incidência.

### 3 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O estudo do direito tributário revela diversas definições de imunidade tributária. Paulo de Barros Carvalho traz definição precisa:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas<sup>4</sup>.

Ou seja, conforme afirmou Aliomar Baleeiro é "como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição"<sup>5</sup>.

Importante destacar a lição de Hugo de Brito Machado que, ao definir imunidade tributária, discute se a imunidade pode ser considerada limitação ao poder de tributar, ou se trata de norma estrutural, que apenas define os limites da própria competência tributária:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra de Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência tributária.

Há quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é posterior à outorga desta. Se toda

---

<sup>4</sup> *Curso de Direito Tributário*. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 132

<sup>5</sup> *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 75.

atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.

O importante é notar que a regra de imunidade estabelece exceção. A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária<sup>6</sup>.

Em síntese, para o presente estudo, pode-se afirmar que imunidade é a norma constitucional que, ao estabelecer a incompetência tributária do ente federado sobre determinadas situações, fixa os limites da competência tributária.

Assim, entende-se que a norma que veicula imunidade não limita o poder de tributar. Afinal, por se tratar de disposição da própria Constituição, referida norma apenas define o contorno (ou limite da competência tributária). Vale dizer, se a norma de imunidade é um dos elementos que define a competência tributária, não pode, ao mesmo tempo, limitá-la.

Contudo, tendo em vista que eventual classificação da imunidade como limitação do poder de tributar não influenciará a conclusão do presente estudo, a natureza jurídica da imunidade tributária não será objeto de análise mais aprofundada.

O estudo da imunidade e das normas de competência permite concluir, ainda, que a Constituição não cria tributos. A Constituição apenas fixa a competência legislativa para criação

---

<sup>6</sup>

*Curso de Direito Tributário* 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p 241.

do tributo por cada ente federado.

Mas é preciso atentar que a imunidade não é um fim em si mesma. A finalidade da imunidade é positivar garantias ao contribuinte. Ou seja, visa garantir que as limitações impostas pelo Constituinte originário não sejam alteradas pelo próprio ente que institui o tributo. Neste sentido, manifestou-se o Ministro Celso de Mello nos autos do RE nº 253.747-1:

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.

No mesmo sentido, é a lição de Ives Granda da Silva Martins:

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária do poder público, utilizando-se de mecanismos ofertados pelo Direito.

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situação, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público em sua esfera de atuação<sup>7</sup>

Há mais. Para a plena compreensão do tema, é preciso verificar as diversas espécies de imunidade reconhecidas pela doutrina pátria.

As imunidades, segundo parte relevante da doutrina, 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. Cite-se o artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal, que se refere ao patrimônio, renda ou serviços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

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. É a imunidade aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

A terceira categoria é a das imunidades mistas. Tais imunidades são revestidas tanto do aspecto objetivo, porque conferidas em função de uma realidade de fato, 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.

Pois bem, feitas as introduções necessárias, é preciso analisar especificamente a imunidade sobre templos de qualquer culto.

---

<sup>7</sup> *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. CEU 1998. Pesquisas Tributárias. Nova série 4 P. 32.

A Constituição Federal elegeu, como direito fundamental, o livre exercício dos cultos religiosos, garantida a proteção aos locais de culto e a suas liturgias:

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.

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<sup>8</sup>.

A efetivação da proteção aos locais de culto é determinada pela Constituição Federal que, no artigo 150, VI, “b”, estabeleceu a imunidade dos templos de qualquer culto:

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;

Note-se que o texto constitucional é expresso ao afirmar que a imunidade refere-se aos impostos e não outras espécies

<sup>8</sup>

*Direito Constitucional*, 18ª ed., São Paulo, Atlas, 2005, p. 40.

de tributos<sup>9</sup>.

É importante destacar, ainda, que o §4º do artigo 150 da Constituição Federal determina que "as vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

O STF, ao julgar o RE 325822, decidiu que a imunidade não abrange apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais.

O STF, portanto, utilizou-se do §4º do artigo 150 da Constituição como vetor interpretativo da norma que impede a incidência de impostos sobre templos de qualquer culto (VI, "b", do art. 150 da Constituição Federal).

Assim, seria possível afirmar que, tendo o STF reconhecido verdadeira imunidade mista (aspecto subjetivo e objetivo) quanto aos templos de qualquer culto, os cemitérios particulares não seriam abrangidos pela imunidade.

Afinal, tendo em vista que a renda dos cemitérios particulares é revertida para finalidade lucrativa (pessoa física ou jurídica que o explore), restaria evidente a impossibilidade de inclusão desses cemitérios na incidência da norma imunizadora.

Contudo, referido precedente não é suficiente para afastar a aplicabilidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto para os cemitérios particulares.

Como será demonstrado no tópico destinado à análise do entendimento específico do STF sobre os cemitérios particulares, o artigo 150 da Constituição Federal não veicula apenas imunidade mista.

---

<sup>9</sup> Para maiores informações sobre as diversas espécies tributárias contempladas na Constituição Federal, recomenda-se a leitura da obra MARQUES, Marcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo. 1ª ed., Max Limonad. 2000.

## 4 DA NATUREZA JURÍDICA DOS CEMITÉRIOS

Para elucidar a natureza jurídica dos cemitérios, é preciso, antes de tudo, definir a expressão *templos de qualquer culto*. Tal definição já foi feita por Hugo de Brito Machado ao afirmar que “templo não significa apenas a edificação, mas tudo que seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso”<sup>10</sup>.

Portanto, o que define templo de qualquer culto são os atos religiosos praticados em determinada localidade. Essa é a característica que vai definir a existência de um templo.

Diante dessa definição, surge questão fulcral ao presente estudo: os cemitérios (particulares ou não) são templos de qualquer culto?

Há afirmações no sentido de que cemitério nada mais é que um local destinado à decomposição dos restos humanos, impedindo a disseminação de doenças e de todos os inconvenientes da decomposição do material biológico. Ou seja, sua função seria somente sanitária.

Contudo, uma análise mais apurada revela que o cemitério vai muito além de um mero depósito de material biológico.

Afinal, se a finalidade fosse apenas sanitária (evitar prejuízos para a saúde humana), os cemitérios não ostentariam túmulos e construções para homenagear as pessoas ali sepultadas.

É evidente que, neste contexto, o cemitério torna-se local destinado à prática de diversos cultos. A constatação da existência do dia dos finados confirma que diversas atividades religiosas são praticadas nos cemitérios.

Neste ponto é importante destacar o voto do Min. Carlos

---

<sup>10</sup> Curso de Direito Tributário, 20ª ed. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 245/246

Britto ao afirmar que:

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

Portanto, pode-se concluir que o cemitério, além da finalidade sanitária, é verdadeiro templo a céu aberto. Isto é, templo destinado à prática de qualquer culto.

## 5 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CEMITÉRIOS PARTICULARES - O ENTENDIMENTO DO STF

É chegado o momento de analisar a posição do STF sobre o tema. Ou seja, se o STF considera o cemitério como templo de qualquer culto.

Na sessão de julgamento de 21/05/2008, o plenário do STF decidiu o RE 578562, no qual foi Relator o Ministro Eros Roberto Grau (recurso já transitado em julgado).

No caso, a Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico obteve ordem judicial reconhecendo que o IPTU não pode incidir sobre o terreno no qual foi construído o cemitério.

O Relator, Ministro Eros Grau, deu início ao voto resumindo os argumentos utilizados pela recorrente. Diante da importância do tema e para perfeita constatação do limite da discussão, é importante a transcrição do voto:



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

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

Essas observações são relevantes porque diversa da que se há de aplicar aos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso é a norma de decisão que calha a situações nas quais empresas exploram a atividade de locação e/ou venda de jazigos. Vale dizer: no julgamento do presente recurso esta Corte não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos, ou não estão abrangidos, pela imunidade; diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de

entidades de cunho religioso estão, ou não estão, por ela alcançados.

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

[...]

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

Note-se que há ressalva no sentido de que o STF “*não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos, ou não estão abrangidos, pela imunidade; diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão, ou não estão, por ela alcançados*”.

Na verdade, referido julgamento utiliza-se da premissa já fixada no RE 325822, que definiu que a imunidade não abrange apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

Afinal, a imunidade tributária dos cemitérios somente foi reconhecida após a afirmação do STF de que, no caso concreto, o cemitério era parte integrante da própria entidade religiosa.

Não foi analisado se o cemitério pode ser considerado, independente de quem o administre, templo de qualquer culto e, dessa forma, usufruir da imunidade tributária.

Percebe-se que, muito embora o referido julgado seja um

importante precedente para tornar ainda mais nítido o limite da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a questão principal do presente artigo não foi abordada, exceto pela manifestação do Ministro Carlos Britto quanto à natureza jurídica dos cemitérios, conforme já citado em tópico supra.

Contudo, na mesma sessão de 21/05/2008, o STF deu início ao julgamento do RE 544815, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, no qual a proprietária de terreno sobre o qual fora construído um cemitério particular pleiteava o afastamento da incidência do IPTU sobre os referidos terrenos (o julgamento foi suspenso pelo pedido de vista do Ministro Celso de Mello). Trata-se, portanto, da questão central do presente estudo.

Cabe destacar que, no caso analisado pelo STF, o contribuinte é pessoa física proprietária de terrenos urbanos, sobre os quais fora erguido cemitério particular. Por sua vez, o cemitério é administrado por uma pessoa jurídica de direito privado, com fins lucrativos.

O Ministro Joaquim Barbosa afastou o direito à imunidade, afirmando que (1) a propriedade imóvel pertence a uma pessoa natural e laica; (2) o imóvel estava alugado a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesiástica; (3) o imóvel é empregado em atividade econômico-lucrativa cujo produto não é destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa.

O Relator concentrou sua argumentação na titularidade do terreno (pessoa física e não entidade religiosa) e na finalidade lucrativa da pessoa jurídica que o administra.

Neste sentido, é importante destacar parte do voto do Ministro divulgado pelo STF:

Também é inequívoco que o produto arrecadado com o pagamento dos alugueres da propriedade imóvel ou mesmo com o produto da

venda ou cessão dos jazigos não se destina precipuamente a manutenção de atividades essenciais de entidade religiosa. Pelo contrário, o produto da exploração do imóvel visa ao acréscimo patrimonial do proprietário do terreno e de quem mais o explore economicamente. [...] O que não me parece coerente é concluir que terrenos explorados comercialmente por entidade não eclesiástica para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença sejam considerados como templos.

Ocorre que há um aspecto decisivo que precisa ser abordado de forma mais profunda pelo STF.

O artigo 150, VI, “b”, da Constituição afirma que é “proibido instituir impostos sobre templos de qualquer culto”. Por sua vez, o §4º do mesmo artigo 150 determina que "as vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

Diante dos referidos dispositivos constitucionais, é possível entender que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é classificada como mista. Ou seja, envolve aspectos objetivos e aspectos relacionados à pessoa ligada ao templo.

Contudo, uma interpretação sistemática do texto magno pode indicar outra conclusão.

A liberdade de consciência e de crença, o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção aos locais de culto é direito constitucional fundamental (artigo 5, IV da Constituição).

Neste contexto, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto visa dar efetividade ao direito fundamental à liberdade de culto religioso.

Portanto, a interpretação dos dispositivos que veiculam a imunidade deve ser direcionada à plena efetividade do direito

fundamental à liberdade de crença. Vale dizer, o artigo 5, IV da Constituição deve ser o vetor interpretativo das imunidades veiculadas pelo artigo 150, VI e §4º da Constituição Federal.

Assim, é possível afirmar que o artigo 150 da Constituição veicula duas espécies distintas de imunidade. A primeira é a imunidade específica aos templos de qualquer culto. Tal imunidade é *objetiva*.

Vale dizer, o artigo 150, VI, “b” visa garantir a proteção ao local de culto. É por essa razão que não incidem tributos sobre o templo de qualquer culto. Somente o templo, isoladamente considerado, é que deve ser analisado para os fins da imunidade tributária.

As características do proprietário do terreno onde está construído o templo ou as características da pessoa que o administra, são irrelevantes para o reconhecimento da imunidade.

A finalidade constitucional é garantir o local do culto. Portanto, uma vez identificado o templo, sobre ele não incidem impostos (especialmente IPTU).

Este é o entendimento capaz de garantir a efetividade plena do direito constitucional à liberdade de crença.

Pensamento contrário, acarretaria preferência do Estado pelas crenças manifestadas em cultos e cerimônias comandados por entidades eclesiásticas, em evidente desprestígio às demais formas de manifestação de fé.

Afinal, as manifestações religiosas realizadas nos cemitério particulares são exatamente as mesmas realizadas nos cemitérios vinculados a uma pessoa jurídica específica de cunho religioso.

É importante destacar que Roque Antônio Carrazza posiciona-se de forma distinta do aqui defendido, ao afirmar que:

São igualmente imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto,

conforme estipula o art. 150, VI, 'b', da CF. Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo a igreja<sup>11</sup>.

Note-se que os argumentos aqui delineados não permitem a conclusão de que o artigo 150, VI "b" e §4º veiculam apenas imunidade objetiva.

Ao contrário, o §4º do artigo 150 da Constituição Federal, ao determinar que "as vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c" compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas", institui outra espécie de imunidade (imunidade mista).

De fato, no que tange ao patrimônio, a renda e os serviços dos templos, as características da pessoa que o administra são relevantes. Para essa espécie de imunidade, não basta a constatação objetiva da existência de um templo de qualquer culto.

Assim, sendo possível reconhecer, com fundamento no art. 150, VI, "b" da Constituição, a imunidade objetiva dos templos de qualquer culto, a não incidência do IPTU é conclusão que se impõem.

Na hipótese em estudo, deve ser empregada a mesma interpretação do artigo 150, VI, "d", da Constituição, que veicula 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, a imunidade é objetiva e abrange somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação das mercadorias mencionadas, como o Imposto de

---

<sup>11</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p. 618.

Importação, o IPI e o ICMS.

O simples fato do livro ser comercializado por pessoa jurídica constituída para auferir lucro, não afasta a imunidade tributária prevista na Constituição. Isso porque, como já dito, trata-se de imunidade objetiva somente.

A mesma conclusão deve ser aplicada aos templos de qualquer culto. Ou seja, a imunidade para os templos de qualquer culto não deve levar à indagação sobre a sua titularidade. Trata-se de imunidade puramente objetiva.

Por sua vez, a receita obtida pela pessoa que administra o cemitério particular não estará abrangida pela imunidade. Vale dizer, diante da finalidade lucrativa dos valores obtidos com a administração do cemitério, é impossível o reconhecimento da imunidade tributária sobre essas receitas (artigo 150, §4 da Constituição).

Esse é o foco principal e decisivo para definir se a imunidade dos templos de qualquer culto pode ser estendida aos cemitérios particulares e, dessa forma, afastar a incidência do IPTU.

Contudo, os votos proferidos até o momento indicam que o STF irá seguir a linha já defendida no RE 578.562/BA. Isto é, os cemitérios somente serão imunes se forem considerados uma extensão da entidade religiosa.

## 6 CONCLUSÃO

A imunidade tributária pode ser definida como o conjunto de normas inseridas na Constituição Federal que, de forma expressa, estabelecem a incompetência tributária de determinado ente federado. Isto é, são normas constitucionais que, mediante vedações expressas, determinam o contorno da competência tributária.

A finalidade última da imunidade é positivar garantias ao contribuinte, de forma que as limitações impostas pelo

Constituinte originário não sejam alteradas pelo próprio ente que institui o tributo.

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. 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.

O artigo 150, VI, "b" da Constituição Federal veicula a imunidade dos templos de qualquer culto aos impostos. Note-se que tal limitação visa garantir a plena aplicabilidade do direito constitucional à liberdade de religião.

O STF, no julgamento do RE 325822, decidiu que a imunidade não abrange apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

O Colendo Tribunal fixou a premissa de que a definição da expressão templo de qualquer culto não estaria restrita à construção que abriga o culto, englobando tudo que seja ligado ao exercício da atividade religiosa.

Demonstrou-se que os cemitérios são locais cuja função principal é a prática de atos religiosos. A função sanitária, apesar de relevante (existem diversas normas disciplinando as condições sanitárias dos cemitérios), não pode ser considerada como principal. Afinal, se não houvesse preocupação com a religiosidade, a estrutura dos cemitérios seria completamente diferente da atual.

O STF, na sessão de julgamento de 21/05/2008, decidiu o RE 578562/BA e estabeleceu que os cemitérios que constituem extensões de entidade religiosas estão abrangidos pela imunidade.

Não houve uma análise aprofundada sobre a natureza jurídica do cemitério isoladamente considerado. Ou seja, se o



cemitério, por si só, seria templo de qualquer culto e, dessa forma, estaria imune a impostos.

Na mesma sessão, o STF deu início ao julgamento do RE 544815, no qual a proprietária de terreno sobre o qual fora construído um cemitério particular pleiteava o afastamento da incidência do IPTU sobre os referidos terrenos. Trata-se exatamente da questão central do presente estudo.

Apesar do referido julgamento ainda não ter sido finalizado, os votos já proferidos indicam que o STF irá decidir que a finalidade lucrativa da entidade que administra o cemitério impede o reconhecimento do direito à imunidade.

Contudo, é possível concluir que o aspecto objetivo deve prevalecer no referido julgamento. Vale dizer, a imunidade dos templos de qualquer culto é objetiva e independe da pessoa que o administra. Essa é a interpretação capaz de garantir a plena efetividade do direito constitucional à liberdade de culto.

Assim, a conclusão do presente estudo é que os cemitérios particulares devem ser considerados templos de qualquer culto e, dessa forma, fazem jus à imunidade veiculada no artigo 150, VI "b" da Constituição.



## 7 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 12ª ed. São

Paulo: Saraiva. 2006.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. 5ª ed. Volume II. São Paulo: Saraiva. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário* 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. CEU 1998. Pesquisas Tributárias. Nova série 4.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 18ª ed., São Paulo, Atlas, 2005.