

FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

MURILO BUOSI ANTUNES

**O SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO “TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO”: A IMUNIDADE RELIGIOSA TRIBUTÁRIA E A
MAÇONARIA**

Marília
2018

MURILO BUOSI ANTUNES

**O SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO “TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO”: A IMUNIDADE RELIGIOSA TRIBUTÁRIA E A
MAÇONARIA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília- UNIVEM, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Teoria do Direito e do Estado.

Linha de Pesquisa: Construção do Saber Jurídico.

Orientador: Prof. Dr. Lafayette Pozzoli

Marília
2018

FICHA CATALOGRÁFICA

ANTUNES, Murilo Buosi.

O Significado da Expressão “Templo de Qualquer Culto”: A Imunidade Religiosa Tributária e a Maçonaria/ Murilo Buosi Antunes;

Orientador: Professor Doutor Lafayette Pozzoli, Marília, SP: [s.n.] 2018.

99 f.

Dissertação (Pós-graduação em Direito) - Centro Universitário “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2018.

1. Imunidade Tributária Religiosa. 2. Templos de Qualquer Culto. 3. Estado Laico. 4. Maçonaria.

CDD: 341.3945

MURILO BUOSI ANTUNES**O SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”: A
IMUNIDADE RELIGIOSA TRIBUTÁRIA E A MAÇONARIA**

Resultado:

ORIENTADOR: _____

Prof. Dr. Lafayette Pozzoli

1º EXAMINADOR: _____

2º EXAMINADOR: _____

Marília, ____ de _____ de 2018.

DEDICATÓRIA

À Deus o criador do universo, ser onipresente e onipotente, responsável por tudo o que acontece no mundo, lembrando que não é responsável pelo livre arbítrio escolhido pelo homem.

À minha filha Maria Clara Furlan Buosi Antunes, uma pessoinha de apenas 4 anos de idade responsável por mudar a minha vida os meus pensamentos, em apenas um segundo, no segundo em que ela nasceu e sem dúvida nenhuma a maior responsável para que eu esteja concluído este curso de mestrado.

Aos meus pais Alípio Antunes Filho e Eliete Maria Buosi Antunes, pessoas que não mediram esforços para me ensinar a ser um homem sincero, digno, honesto e ético, são eles os grandes responsáveis pelos princípios que carrego comigo.

Ao Senhor Sergio Luis Buosi meu segundo pai, o qual foi um dos responsáveis para que eu pudesse concluir este Mestrado, e também um dos responsáveis pela escolha do tema de minha dissertação.

E por último, mas não menos importante, o Senhor Ivo Buosi e a Senhora Janete Vinturelli Buosi, base da construção dessa família e dos princípios e ensinamentos que foram passados de pai para filho. Obrigado a todos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço o Prof. Dr. Lafayette Pozzoli, na qualidade de verdadeiro orientador, gigante docente que sempre contribui com seus ensinamentos, um exemplo a ser seguido, que durante essa jornada teve paciência e fez com que enxergássemos o quanto estudar é bom, meus sinceros agradecimentos.

Apesar de desde muito jovem sonhar em ser um profissional da modalidade rodeio em touros, com o passar do tempo “me convenci”, me convenceram de que o melhor caminho a ser seguido, por conta dos riscos que essa tal profissão oferece seria o dos estudos. Por ser um amante incondicional de cavalos e touros e que resolvi fazer veterinária, mas após cursar dois anos do curso, percebi que minha vontade não era cuidar dos animais, mas sim fazer algum tipo de esporte, onde houvesse interação minha com eles, e é por isso que hoje eu sou um Advogado apaixonado pela minha profissão e um competidor da modalidade “Team Roping”, popularmente conhecida no Brasil como Laço em Dupla.

Por isso mais uma vez não poderia deixar de agradecer a Deus, a minha filha, aos meus pais, ao meu segundo pai e aos meus avós que fizeram com que meus sonhos se tornassem realidade, pois me considero uma pessoa realizada.

Meu agradecimento a todos os colegas de mestrado pelas discussões e pela experiência que obtive ao conviver com vocês, Danillo Rinaldi, Carlos Alexandre, Vanessa Rossi, Guilherme de Luca, Nayara Dallefi, Valéria Leite, Ellim, Fernando, Danilo Pieroti, Fernanda e seu esposo, Giovane e Rafael.

À toda família Buosi, representada na pessoa do Senhor Ivo e Janete Buosi obrigado pelo afeto, ajuda e compreensão.

“Não existem sonhos impossíveis para aqueles que realmente acreditam que o poder realizador reside no interior de cada ser humano, sempre que alguém descobre esse poder antes algo considerado impossível torna-se realidade.”

Albert Einstein

“A felicidade não está ligada aos prazeres ou as riquezas, mas a atividade prática da razão. Em sua opinião, a capacidade de ser é o que há de melhor no ser humano, uma vez que a razão é nosso melhor guia e dirigente natural. Se o que caracteriza o homem é o pensar, então esta é sua maior virtude e, portanto, reside nela a felicidade humana.”

Aristóteles

ANTUNES, Murilo Buosi. **O Significado da Expressão “Templos de Qualquer Culto”: a imunidade religiosa tributária.** 2018. 99 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2018.

RESUMO

A organização do Estado brasileiro manifesta expressa separação entre o Estado e a Igreja, a reconhecer a Magna Carta, a liberdade de crença como direito fundamental. É vedado ao Estado entabular cultos religiosos ou religião, impossibilitar ou dificultar suas formas de expressão. A imunidade religiosa é reconhecida pelas Constituições brasileiras desde 1946. Porém, discussões acirradas sobre a dimensão da expressão “templo” ganharam espaço e projeção. A Constituição Federal de 1988 atribuiu à imunidade religiosa a cláusula restritiva, conforme prevê o artigo 150, § 4. Entretanto, o STF, em controvertida decisão adotada por maioria, alterou sua jurisprudência para mudar a imunidade objetiva convertendo-a em imunidade subjetiva, para entidades que possuem templos, conferindo mudando para cláusula ampliativa o dispositivo da Constituição que era restritivo. O posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, tende a reforçar a laicidade no Estado Democrático de Direito, estendendo a imunidade para todos os templos de qualquer culto e para lugares entendidos como extensão dos templos desde que toda a renda adquirida nesses locais seja revertida inteiramente para necessidades dos templos. Em relação aos aspectos metodológicos, a investigação é realizada através de pesquisa bibliográfica e documental. A abordagem é qualitativa e quantitativa e os objetivos são exploratórios e descritivos. Em sede de conclusão percebe-se que, a aplicabilidade da imunidade tributária religiosa à Maçonaria é possível e sua admissibilidade fundamenta-se no atendimento dos requisitos exigidos em lei, templo - culto, e em sua vertente religiosa. A linha de pesquisa adotada é a Construção do Saber Jurídico.

Palavras-Chave: Imunidade Tributária Religiosa. Templos de Qualquer Culto. Estado Laico. Maçonaria.

ANTUNES, Murilo Buosi. **O Significado da Expressão “Templos de Qualquer Culto”: a imunidade religiosa tributária.** 2018. 99 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2018.

ABSTRACT

The organization of the Brazilian State expresses the separation between the State and the Church, to recognize the Magna Carta, freedom of belief as a fundamental right. The State is prohibited from engaging in religious worship or religion, making its forms of expression impossible or difficult. Religious immunity has been recognized by the Brazilian Constitutions since 1946. However, heated discussions about the dimension of the expression "temple" gained space and projection. The Federal Constitution of 1988 attributed to religious immunity the restrictive clause, as provided in article 150, paragraph 4. However, the STF, in a controversial majority decision, changed its jurisprudence to change objective immunity by converting it into subjective immunity, to entities that have temples, granting by changing to amplifying clause the device of the Constitution that was restrictive. The position adopted by the Federal Supreme Court tends to reinforce secularism in the Democratic State of Law, extending immunity to all temples of any cult and to places understood as temple extension, provided that all the income acquired in those places is entirely reverted to needs of temples. Regarding the methodological aspects, the research is carried out through bibliographical and documentary research. The approach is qualitative and quantitative and the objectives are exploratory and descriptive. In conclusion, it is realized that the applicability of religious tax immunity to Freemasonry is possible and its admissibility is based on the fulfillment of the requirements of law, temple-worship, and religious aspects. The line of research adopted is the Construction of Legal Knowledge.

Keywords: Religious Tax Immunity. Temples of Any Cult. Lay State. Masonry

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI: Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF: Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
Art.: Artigo
CC: Código Civil
CCJ: Comissão de Constituição e Justiça
CF: Constituição Federal
CTN: Código Tributário Nacional
ECA: Estatuto da Criança e do Adolescente
ICMS: Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
PEC: Proposta de Emenda a Constituição
PL: Projeto de Lei
PLS: Projeto de Lei do Senado
STF: Supremo Tribunal Federal
STJ: Superior Tribunal
TJ: Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I – COMPREENSÃO DA EXPRESSÃO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”	16
1.1. Análise do Conceito de Templo	17
1.2. Análise do Conceito de Culto: Aspectos Históricos e Conceituais	21
1.3. Estado Laico	22
1.4. Análise do Conceito de Entidade	26
CAPÍTULO II – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA	29
2.1. Imunidade Tributária Recíproca	30
2.2. Imunidade Tributária Subjetiva ou Condicional	33
2.3. Imunidade Tributária Cultural	35
2.4. Imunidade Tributária Musical	39
2.5. Da Imunidade Religiosa Tributária e Evolução Constitucional dos Templos de Qualquer Culto	44
2.6. Dos Aspectos Controversos Sobre a Imunidade Tributária	50
CAPÍTULO III – A MAÇONARIA – HISTÓRIA, CULTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	58
3.1. A história da Maçonaria	59
3.2. A Maçonaria no Brasil	63
3.3. A Maçonaria: O Culto e a Imunidade Tributária Religiosa	70
CONSIDERAÇÕES FINAIS	72
REFERÊNCIAS	77
ANEXOS	82

INTRODUÇÃO

A relação entre o Estado e Igreja remonta à antiguidade, ao ponto de, por vezes, a figura do representante do governo confundir-se com a figura do líder religioso, ensejando a dependência da aprovação recíproca de suas decisões, do Estado em relação à Igreja, desta em relação ao primeiro. Historicamente no Brasil, desde a colonização, estreitos eram os laços que ligavam a Igreja ao Monarca¹, em uma relação de reciprocidade tanto política quanto econômica, onde o poder real era exercido com o beneplácito do clero enquanto este dispunha de poderes inerentes não apenas à sua natureza primeira, mas quanto aos atos de governança do rei.

Compreender este momento relacional entre Igreja e Estado, possibilita entrever como decisões políticas eram marcadamente entremeadas por interesses religiosos e, ao mesmo tempo, vislumbrar a complexidade do exercício religioso sempre envolvido com as decisões do Estado. Uma esfera de poder influenciava a existência da outra, a determinar a confusão entre os interesses inerentes à gestão pública e àqueles que diziam respeito a religião.²

Com o advento da República em nosso país, deu-se a separação entre Igreja e Estado, através do Decreto 119-A de 7 de janeiro de 1.890, a iniciar um novo momento das relações entre estes dois entes e de decisões políticas que almejavam distanciar-se da ingerência da Igreja. A necessidade de mudanças não apenas quanto a forma de governo, mas, quanto aos caminhos a seguir a partir da proclamação da República³, almejavam um

¹ Ao lecionar sobre o tema, ensina José Afonso da Silva: “Realmente a Constituição Política do Império estabelecia que a Religião Católica Romana era a Religião do Império (art. 5.º), com todas as consequências derivantes dessa qualidade de *Estado confessional*, tais como a de que as demais religiões seriam simplesmente toleradas, a de que o Imperador, antes de ser aclamado teria de jurar manter aquela religião (art. 103), a de que competia ao Poder Executivo nomear os bispos e prover benefícios eclesiásticos (art. 102), bem como conceder ou negar beneplácitos á atos da Santa Sé (art. 102, XIV), quer dizer, tais atos só teriam vigor e eficácia no Brasil se obtivessem aprovação do governo brasileiro.” SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 39.ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 253

² Quanto à relação Estado-Igreja, três sistemas são observados: *a confusão*, *a união* e *a separação*, cada qual com gradações. Mal nos cabe dar notícias desses sistemas aqui. Na *confusão*, o Estado se confunde com determinada religião; é o Estado *teocrático*, como o Vaticano e os Estados islâmicos. Na hipótese da *união*, verificam-se relações jurídicas entre o Estado e determinada Igreja no concernente à sua organização e funcionamento, como, por exemplo, a participação daquele na designação dos ministros religiosos e sua remuneração. Foi o sistema do Brasil Império. Idem. p. 252-253.

³ A república principiou estabelecendo a liberdade religiosa com a separação da Igreja do Estado. Isso se deu antes da constitucionalização do novo regime, com o Decreto 119-A, de 7.1.1890, da lavra de Ruy Barbosa, expedido pelo Governo Provisório.

A Constituição de 1891 consolidou essa separação e os princípios básicos da liberdade religiosa (arts. 11, § 2.º; 72, §§3.º a 7.º; 28 e 29) Assim, o Estado brasileiro se tornou laico, admitindo e respeitando todas as

distanciar profundo dos mandos e desmandos de Portugal e da influência secular da Igreja.

A Constituição Federal de 1988 é um marco em diversos aspectos jurídicos e políticos, a se rememorar o fato de que nasce em um momento histórico de rompimento com o regime militar anteriormente estabelecido e vivenciado; abarca o novo texto constitucional, entre suas disposições embasadas em princípios humanísticos, a necessidade de se atender o tratamento isonômico entre as várias entidades religiosas. O que fica claro e extreme de dúvidas

Ante essa nova realidade, houve uma verdadeira separação entre os poderes do Estado e de seus governantes e os poderes da Igreja. Assim, com os novos princípios acolhidos pela Carta Magna à necessidade de se atribuir o tratamento isonômico entre as várias entidades religiosas. Essa necessidade tornou-se explícita, conforme se verifica na leitura o disposto no artigo 19, I da Constituição Federal⁴:

Tem-se, portanto, a partir desse momento a manutenção do Estado laico, ou seja, aquele que não possui uma religião oficial, e que preza pelo não envolvimento religioso em seus assuntos governamentais. Nesse sentido, o laicismo alcançado pela Constituição Federal, ressaltou a pluralidade de cultos, junto a liberdade religiosa fundamentada no artigo 5º inciso VI e VII da Constituição Federal⁵.

Neste contexto evidencia-se que, apesar do Brasil ser um país laico, o mesmo se caracteriza como teísta, ou seja, possibilita aos que assim entenderem a crença em um ou mais de um Deus. Demonstra-se a invocação da proteção de Deus no preâmbulo Constitucional, o que não caracteriza a interferência dos grupos religiosos nas decisões

voações religiosas. O decreto 119-A/1890 reconheceu personalidade jurídica a todas as igrejas e confissões religiosas. O art. 113, item 5.º, da Constituição de 1934 estatuiu que as associações religiosas adquiririam personalidade jurídica nos termos das leis civis. Os princípios básicos continuaram nas constituições posteriores até a vigente. *Ibidem.*, p. 253.

⁴É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo 19.

⁵ Art. 5.º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

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

VI – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva. BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo 5.º caput, incisos VI e VII.

políticas, nem sua influência no Estado, apesar de alguns segmentos religiosos encontrarem-se significativamente representados no parlamento.

Em que pese, entretanto, as posições que consideram que o preâmbulo da Constituição Federal possui somente uma diretriz ideológica, política e filosofia⁶, não contendo no mesmo, normas constitucionais de valor jurídico, ressalvamos os ensinamentos do professor Carlos Augusto Alcântara Machado sobre o valor do mesmo como um norte às demais disposições constitucionais.

Assume o Estado laico uma postura de neutralidade quanto à escolha e exercício religioso, a respeitar todos os tipos de manifestações religiosas que não firam preceitos constitucionais de proteção à pessoa humana e sua dignidade. Por ser conhecido também como Estado secular, o Estado laico tem como princípio a imparcialidade em assuntos religiosos, ou seja, não discrimina, nem apoia nenhuma religião.

O Estado assim reconhecido defende a liberdade religiosa a todos os seus cidadãos e não permite a interferência de correntes religiosas em matérias econômicas e sociopolíticas. É sabido que a separação entre a Igreja e o Estado ganhou força com a Revolução Francesa, e é também responsabilidade do laicismo essa separação.

Desta maneira, o Brasil é oficialmente um Estado laico, pois a Constituição Federal de 1988 prevê não apenas a liberdade de crença religiosa aos cidadãos, além de

⁶ Ao discorrer sobre o poder de vinculação ou não do preâmbulo da Constituição Federal, ensina Carlos Augusto Alcântara Machado: Há muito se discute sobre a natureza jurídica do Preâmbulo das Constituições. Isto porque não é reconhecido como elemento obrigatório das Cartas Constitucionais. Algumas adotam a técnica como parte introdutória ou preliminar do texto, outras não. A experiência constitucional demonstra que é da tradição brasileira introduzir o texto do articulado normativo propriamente dito com um compromisso prévio ou uma invocação preambular.

Mas o Preâmbulo vincula? Tem força normativa? Qual a sua real natureza?

Ensina Miranda (2002, p. 437), secundado no nosso meio por Bulos (2009, p. 405), que há três posições doutrinárias ou teses para identificar a real natureza do Preâmbulo, tanto relativamente ao articulado institucional, como às disposições infraconstitucionais.

Destacam-se os seguintes posicionamentos:

(1) Tese da irrelevância jurídica: os defensores desta posição advogam que o Preâmbulo não se situa no domínio do Direito.

(2) Posição da idêntica eficácia à de qualquer outro dispositivo da Constituição: o Preâmbulo constitucional é concebido como um conjunto de preceitos ou princípios, com valor normativo.

(3) Tese da relevância jurídica específica ou indireta: os arautos desta posição defendem que, apesar de o Preâmbulo não se situar no domínio do jurídico, não tendo, por conseguinte, força normativa, pois não cria direitos nem estabelece deveres, tem importante valor hermenêutico. MACHADO. Carlos Augusto Alcântara. *A Fraternidade Como Categoria Constitucional: considerações a partir do compromisso preambular da Carta Magna do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.catedrachiaralubich.org/uploads/artigos/artigos_2014-09-02_artigocatedracarlosaugustoafraternidadecomocategoriaconstitucional_pdf_03b03683446f910878038adeedd6d007.pdf. Visto em: 31/08/2017.

proteção e respeito às manifestações religiosas, conforme se infere da leitura do artigo 5.º, incisos VI e VII, como garante através do princípio da igualdade a observância de tais direitos, não havendo razões para entendimento contrário.

Como dito em menção às lições de José Afonso da Silva, existem Estados Religiosos no mundo, como o Vaticano e o Estado Islâmico; se por um lado os Estado que possuem ou reconhecem uma religião são denominados Estados Religiosos, aqueles que não possuem e não reconhece nenhuma crença religiosa são conhecidos como Estados Laicos. São dois os modelos básicos de laicidade estatal. O primeiro modelo de Estado Laico é aquele que pugna por uma separação tendente a restringir a religião ao foro íntimo das pessoas, isolando-a do espaço público, muito comum nos Estados secularizados da Europa. O segundo modelo é aquele que, enxergando no fenômeno religioso um importante elemento de integração social, permite expressões de religiosidade nos espaços públicos, chancelando-as de diferentes modos. Nos Estados confessionais a religião exerce o seu controle político na definição das ações governamentais. Nos Estados teocráticos, o sistema de governo está submetido a uma religião oficial, como já dito.

Portanto, a laicidade do Estado pressupõe a não intervenção da Igreja no Estado, nem a intervenção do Estado na Igreja, e um aspecto que contraria essa postura é o ensino religioso nas escolas públicas brasileiras, assunto para outra pesquisa, mas que não poderíamos deixar de registrar. Importa, contudo à nossa pesquisa, situar a isenção tributária religiosa prevista em norma, em relação à Maçonaria quando se reporta à expressão “Templos de Qualquer Culto”.

O que se busca com a presente pesquisa é demonstrar a possibilidade desta isenção à Maçonaria, através da análise das expressões utilizadas pela norma ao tratar do tema, dos princípios constitucionais e da normatividade tributária.

CAPÍTULO I - COMPREENSÃO DA EXPRESSÃO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”

Adentrar ao presente estudo e análise, demanda em um primeiro momento, que se tenha em mente o fato de que as divers

34

as expressões religiosas que se manifestam em nosso país, se utilizam de rituais próprios e diferenciados; formas diferentes de expressão. Contudo, a maioria destas expressões da religiosidade humana utiliza-se de um local para suas práticas e reunião de seus membros.

Fustel de Colanges, ao tratar da religiosidade na antiga civilização greco-romana, do culto aos mortos, reporta-se ao fogo sagrado, deixando-nos interessante lição sobre o local onde este ritual ocorria e de sua importância:

A casa do grego ou do romano tinha um altar. Neste, devia haver sempre um pouco de cinza e carvões acesos. Era obrigação sagrada do dono de cada casa conservar o fogo, dia e noite. Desgraçada a casa em que o fogo se extinguísse! Ao anoitecer de cada dia cobriam-se de cinzas as brasas, para, desse modo, evitar-se que elas se consumissem inteiramente te anoite; ao despertar, o primeiro cuidado do homem era avivar o fogo e alimentá-lo com alguma ramagem seca. O fogo só deixava de brilhar sobre o altar quando toda a família houvesse morrido; “fogo extinto família extinta” eram expressões sinônimas entre os antigos.

É evidente que o uso de manter o fogo sempre aceso sobre o altar remonta a uma antiga crença. As regras e os ritos observados a este respeito mostram-nos não ser então este, entre as gentes, um costume insignificante. Não lhes era permitido alimentar o fogo com qualquer espécie de madeira. A religião distinguia, entre as árvores, as espécies que podiam ser empregadas com este fim e as cujo uso era impiedade. A religião dizia como o fogo deveria permanecer sempre puro, o que, ao pé da letra, significava que nenhum objeto sujo deveria ser nele atirado e, em sentido figurado, nenhum ato culposo deveria ser cometido em sua presença.⁷

A relação do homem com a religiosidade, o culto e a divindade data de épocas ancestrais; Colanges, através de suas colocações, traça uma visão do que aos homens da

⁷ COLANGES, Fustel de. *A Cidade Antiga: estudos sobre o culto, o direito e as instituições da Grécia e de Roma*. 2.^a ed. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011. p. 36.

época era essencial em sua relação com os Deuses Lares, com um ritual a ser observado e um local específico para a prática de tais atos. O templo era a casa, o local onde se acendia o fogo era inviolável, era sagrado e mantinha-se essa natureza por determinação da religião.

Se na antiguidade havia o local próprio para a prática da religiosidade, na contemporaneidade isto não seria diverso. Ao contrário; em havendo as múltiplas formas de expressão religiosa, estas por sua vez, necessitam de um local para celebração de seu culto. Necessitam do templo. Mas como definir ou conceituar o que venha a se compreender como “templo”? Restringe-se apenas ao local das práticas religiosas? Ou há que se caminhar para além dessa compreensão?

O templo, desde eras mais remotas, como a antiguidade ou na cultura egípcia, é reverenciado inclusive como algo importante e com estreitas relações com a própria religiosidade e sua manifestação; há a menção nas escrituras sagradas, no Alcorão, nas diversas culturas mono ou politeístas e ante essa constatação, necessária distinção ao seu significado neste tópico.

1.1. Análise do conceito de “templo”

O dicionário Aurélio define templo como sendo: “edifício público destinado ao culto religioso”, e complementa ao termo templo o significado de lugar descoberto elevado que em Roma era consagrado pelos áugures. Completando a pesquisa o dicionário Michaelis apresenta os seguintes significados para a palavra tempo:

Edifício público destinado à adoração a Deus e ao culto religioso; Qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade; Lugar descoberto e sagrado entre os romanos, de onde podia alongar-se a vista.⁸

Para Aliomar Baleeiro:

[...] não se deve considerar templo apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra cerimônia pública, mas também as

⁸ MICHAELIS, Dicionário. 2.^a ed. São Paulo: Editora Melhoramentos. 2011. p. 289.

dependências a caso contiguas, os conventos, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.⁹

Sacha Calmon Navarro Coelho, “[...] posiciona-se numa linha conceitual mais restritiva.” Segundo o mencionado professor:

O templo é o lugar destinado ao culto e os templos e todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se officie um culto, aí é o templo”. Como no Brasil o Estado é Laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos. Quando ocorre a tributação objetiva-se evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio, ou se tenha objetivo de lucro, sem qualquer finalidade benemérita.¹⁰

O templo é, portanto, lugar onde há pratica de culto religioso e suas dependências. Sendo assim, o templo, onde se manifestam as práticas religiosas – o culto goza de imunidade tributária, outorgada pela Constituição Federal, conforme previsão do artigo 150, inciso VI, alínea b, da CF/88, desde que os seus rendimentos sejam aplicados as finalidades essências desta entidade religiosa.

Importante frisar que esta modalidade de imunidade tributária é na verdade uma extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII da CF.

É importante essa análise do conceito de templo de qualquer religião que a CF trouxe para assegurar a livre manifestação das religiões e ao mesmo tempo não conceder o status:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;¹¹

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ª ed. São Paulo: Forense. 2005, p. 228.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9.ª ed. São Paulo: Forense. 2002, p.151.

¹¹ O dispositivo transcrito compõe-se de duas partes: *assegura a liberdade de exercício dos cultos religiosos, sem condicionamentos, e protege os locais de culto e suas liturgias, mas aqui, na forma da lei.*

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - 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;¹²

Quanto às disposições acima transcritas, Roque Antônio Carrazza esclarece que:

Sempre mais se revela que a alínea “b”, em foco, visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, da fé que elas têm em certos valores transcendentais. O Estado (aqui, tomado no sentido de pessoa política tributante) não pode, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício dos cultos religiosos.

Portanto, o fundamento da imunidade tributária dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes “sobre o patrimônio, a renda ou os serviços”, mesmo quando tais fatos jurídico-econômico fossem relacionados, na dicção do art. 150, IV, da Lei Maior, com as “finalidades essenciais” (art. 150, § 4º) do culto.¹³

Regina Helena Costa observa que:

[...] os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea ‘b’ do inciso VI do art. 150 (§4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.¹⁴

È evidente que não é a lei que vai definir os locais de culto e suas liturgias. Isso é parte da liberdade de exercício dos cultos, que não está sujeita a condicionamento. É claro que há locais, praças por exemplo, que não são propriamente locais de culto. Neles se realizam cultos, mais não são propriamente locais de culto. Nele se realizam cultos, mais no exercício de liberdade de reunião do que no da liberdade religiosa. A lei poderá definir melhor esses locais não típicos de culto, mas necessários ao exercício da liberdade religiosa. E deverá estabelecer normas de proteção destes e dos locais em que o culto normalmente se verifica, que são *templos*, edificações com as características próprias da respectiva religião. Aliás, assim tem a Constituição, indiretamente, quando estatui a imunidade fiscal sobre “templos de qualquer culto” (art. 150, VI, b). SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 39.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 252.

¹² BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo 5.º, incisos VI, VII, VIII.

¹³ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30.^a ed. São Paulo: Melhoramentos. 2015. p. 182.

¹⁴ COSTA, REGINA HELENA. *Imunidades Tributárias*. 2.^aed. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 157.

As colocações esposadas pela doutrina, ora reproduzida, esclarecem a natureza da expressão “templo de qualquer culto”, ao indicar que trata-se do local do culto – ato religioso, e a deferir-lhe a conotação de restrito a tais práticas determinadas pela religião ali professada. A extensão de seu significado é intimamente ligada ao que se professa, se crê e se pratica dentro do local; desde a leitura da liturgia, às comemorações religiosas; o que parece delimitar o significado da expressão templo, é a religiosidade vivenciada por aqueles que creem.

Ressalve-se o ensino de José Afonso da Silva¹⁵ quanto à realização do culto em praças e outros lugares como um Ginásio de Esportes, quando segundo o autor, estar-se-ia diante da liberdade de exercício do culto e não diante da proteção, propriamente dita do local entendido pela Constituição Federal como templo de qualquer culto. A distinção se faz necessária, por quanto o tema pesquisado reporta-se a imunidade fiscal.

Pedimos vênias ao leitor para colacionar importante julgado do Supremo Tribunal Federal acerca do tema imunidade tributária religiosa:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IPTU. ENTIDADE RELIGIOSA. IMUNIDADE. IMÓVEL CONEXO AO TEMPLO. UTILIZAÇÃO DE ACORDO COM OS FINS INSTITUCIONAIS. PRETENSÃO QUE DEMANDARIA REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO. SÚMULA 279/STF. O Tribunal de origem assentou que a entidade agravada exerce prioritariamente atividades religiosas em suas edificações, motivo pelo qual poderia gozar da imunidade. Desse modo, infere-se que a desoneração fora reconhecida em razão da compatibilidade com os requisitos indispensáveis para tanto. Não cabe ao Supremo Tribunal Federal adotar conclusões diversas quanto ao cumprimento das condições necessárias à fruição da imunidade, visto que tal providência desborda da competência desta Corte. Aplica-se ao caso a Súmula 279/STF. Agravo Regimental a que se nega provimento. (ARE 685246 AgR/MG – AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. Relator(a): Min. Roberto Barroso)¹⁶

O tema é espinhoso, pois quando se trata de atribuição de imunidade na esfera religiosa, apresentam-se indagações várias, ligadas ao significado de templo, culto, funções e atividades desenvolvidas pelo segmento religioso em questão e a possibilidade

¹⁵ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 39.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 252.

¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental. Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25242275/agreg-no-recurso-extraordinario-com-agravo-are-685246-mg-stf/inteiro-teor-135264621>. Acesso em: 08/12/2017.

ou não de uma adequação destas atividades ao enunciado normativo que define e determina a referida imunidade. Ante estas indagações há que se falar numa conceituação de culto, para avançarmos na tratativa do tema proposto.

1.2. Análise do conceito de culto: aspectos históricos e conceituais

Conceitualmente, dizemos que culto é a manifestação religiosa cuja liturgia, coaduna-se a valores consoantes com o arcabouço que se estipula, programática e teologicamente no texto da Constituição Federal de 1988.

Ao falar sobre a importância do culto nas civilizações antigas, sua relação com o sagrado e o ritual, Fustel de Coulanges nos lembra que gregos, romanos, helenos, latinos, sabinos e etruscos professavam sua fé e sua crença através de rituais exteriorizados no culto aos seus deuses ou, em alguns casos, aos mortos. A relação do homem com a divindade é antiga, assim como a forma como essa relação era manifestada; o culto, o cultuar a um Deus era inerente as atividade cotidianas destes povos.¹⁷

Assim, o culto atribui valor a fé e os valores transcendentais que a envolvem, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a isonomia entre elas, além de outras bases do nosso Estado. É imprescindível a crença e o respeito aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, correlacionando a ações calcadas em bons costumes (art. 1º, III, 3º, I, 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade imunitória.

Assevera Alexandre de Moraes que:

A Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for contrário à ordem, tranquilidade e sossego público, bem como compatível com os bons costumes.

Desta forma, a questão das pregações e curas religiosas deve ser analisada de modo que não obstaculize a liberdade religiosa garantida constitucionalmente, nem tampouco acoberte práticas ilícitas.¹⁸

¹⁷ O hindu, como o grego, olhava os mortos como seres divinos, gozando de existência bem-aventurada. No entanto, era preciso preencher uma condição indispensável à sua felicidade; era preciso que os vivos lhe trouxessem oferendas regularmente. Quando se deixava de trazer *o sraddha* ao morto, a alma desse morto abandonava a morada pacífica, e tornava-se alma errante, atormentadora dos vivos; dessa forma, se os manes eram verdadeiramente deuses, eram tão somente enquanto os vivos os honravam com o culto. COULANGES. Fustel de. *A Cidade Antiga: estudos sobre o culto, o direito e as instituições da Grécia e de Roma*. 2.ª ed. Tradução: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011. p.29.

¹⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 28.ªed. São Paulo: Atlas. 2012. p.77.

Não há no ordenamento jurídico qualquer lei complementar ou outra espécie de legislação que conceitue culto, ou a noção jurídica do mesmo. Dessa forma, parte da doutrina entende que neste caso a interpretação irá depender exclusivamente da discricionariedade do legislador ou do administrador fazendário.

Para Hugo de Brito Machado

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.¹⁹

Não se resguardam seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que motivem a violência, os sacrifícios humanos o racismo, ou o fanatismo devaneador ou visionário, até por que, isso traria um prejuízo para a paz social.

É salutar, nesse passo, que cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais exóticas ou extravagantes que elas sejam.

1.3. Estado laico

A Constituição Imperial de 1824 concedia em nome da “Santíssima Trindade”, a religião católica apostólica romana como religião oficial, mas era permitido aos seguidores das demais religiões o culto doméstico.

Segundo Celso Ribeiro Bastos²⁰, existia, no Brasil Império, liberdade de crença sem liberdade de culto. Ele menciona que, “[...] na época só se reconhecia como livre o culto católico. Outras religiões deveriam contentar-se com celebrar um culto doméstico, vedada qualquer forma exterior de templo.”

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, após a proclamação da República, que ocorreu em 15 de novembro de 1889, com redação de Ruy Barbosa, trouxe em seu bojo o Decreto 119-A, de 7 de janeiro de 1890, separando

¹⁹ MACHADO, Hugo Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 292.

²⁰ BASTOS, CELSO RIBEIRO DE. *Curso de Direito Constitucional*. 22.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p.

definitivamente o Estado e a Igreja Católica Romana no Brasil. A cisão prevista em norma constitucional torna-se a regra – Estado e Religião – são autônomos um do outro, não interferem em sua reciprocamente em suas esferas de atuação.

O artigo 1º, do aludido Decreto determinava que “[...] é proibido a autoridade federal, assim como a dos Estados federados, expedir leis, regulamentos ou atos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e criar diferenças entre os habitantes do país, ou nos serviços sustentados à custa do orçamento, por motivos de crenças, ou opiniões filosóficas, ou religiosas.”²¹

O artigo 2º preconizava a ampla liberdade de culto, enquanto os artigos 3º e 5º previam a liberdade de organização religiosa sem a intervenção do poder público. Leciona Aldir Guedes Soriano, “[...] a constitucionalização do novo regime republicano consolidou, através da Constituição de 1891, a separação entre a Igreja e o Estado, fazendo do Brasil um estado laico.”²²

Em lição de Fábio Dantas de Oliveira “[...] a Constituição Federal de 1891 representou um marco no que tange à laicidade do Estado, pois todas as Constituições que lhe sucederam mantiveram a neutralidade inerente a um Estado Laico, ainda que teoricamente.”²³

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937, como as Constituições anteriores, previu que o “[...] Estado não estabelecerá, subvencionará ou embarçará o exercício de cultos religiosos”²⁴, ou seja, também reconheceu a liberdade de culto. No entanto, não tem menção a Deus no preâmbulo.

Na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, há menção à proteção de Deus no preâmbulo. Manteve a proibição de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerem, subvencionarem ou embarçarem cultos religiosos.

²¹ DECRETO 119-A DE 7 DE JANEIRO DE 1890. Prohibe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em materia religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providencias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm. Acesso em: 02/12/2017.

²² SORIANO, ALDIR GUEDES. *Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional*. 1.ª ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira. 2002. p.

²³ OLIVEIRA, FÁBIO DANTAS DE. *Religião e Legislação: uma questão de Direito*. 1.ª ed. São Paulo: Editora Prisma. 2017. p.

²⁴ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de Novembro de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 10/12/2017.

Diferentemente da Constituição anterior, não existindo previsão expressa de o Estado manter “relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja”.

A Constituição de 1946 resguarda o livre exercício dos cultos religiosos ressalvados aqueles que contrariem a ordem pública ou os bons costumes.²⁵ As organizações religiosas adquirem a personalidade jurídica nos termos da lei civil.

Há algumas inovações na Constituição supracitada ao estabelecer a previsão da imunidade tributária, com relação aos impostos, para os templos de qualquer culto, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

A referida Constituição prevê, entre outras, a escusa de consciência. A lei poderia estipular obrigações alternativas àqueles que se rejeitassem a cumprir obrigações impostas por lei a todos os brasileiros sob a alegação de impeditivo religioso. Prevê também a assistência religiosa aos militares e aos internados em habitação coletiva. A assistência religiosa somente pode ser feita por brasileiro.

Os cemitérios poderiam ser seculares (administrados pelos Municípios) ou confessionais (mantidos por entidades religiosas). As organizações religiosas poderiam praticar seus ritos, mesmo nos cemitérios seculares. Havia previsão da instituição de descansos remunerados, em dias de feriados religiosos, a possibilidade de efeitos civis do casamento, e o ensino religioso era facultativo.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967/69 faz menção a Deus no preâmbulo. A Constituição de 1967²⁶ como as Constituições anteriores, proíbe o Estado de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos. Porém, há a previsão expressa de colaboração entre o Estado e as organizações religiosas, no interesse público, especialmente nos setores educacional, assistencial e hospitalar.

Não há previsão de “escusa de consciência”, imputando-se a perda dos direitos políticos no caso de recusa, por convicção religiosa, de cumprir encargo ou serviço imposto por lei. No Capítulo “Dos Direitos e Garantias Individuais” há afirmação de que todos são iguais perante a lei, sem distinção de credo religioso. São assegurados a liberdade de consciência e o exercício de cultos religiosos, desde que “não contrariem a ordem pública e os bons costumes.”²⁷

²⁵ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de Setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 10/05/2017.

²⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 17/05/2017.

²⁷ Idem. Art. 150, § 5.º.

Há a previsão de assistência religiosa, prestada por brasileiros, às forças armadas e nos estabelecimentos de internação coletiva. São assegurados o repouso remunerado, nos feriados religiosos; o casamento religioso de efeitos civis; o ensino religioso facultativo.

A Constituição de 1967 protege a previsão da imunidade tributária sobre os impostos, dos “templos de qualquer culto”.

Observa-se, que a liberdade de culto foi mantida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967/69, com algumas alterações em relação à Constituição de 1946. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 faz menção à proteção de Deus no preâmbulo da Constituição vigente.

A Constituição de 1988 não consagra a expressão “liberdade religiosa”. No entanto, no decorrer do seu texto a Constituição faz menção ao “culto”, “religião” e “crença”. A primeira menção da Constituição ao assunto encontra-se no artigo 5º, VI que prevê ser “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias.”²⁸

Na Constituição antecipa-se, previsão de assistência religiosa aos militares e nas entidades de internação coletiva, trazendo inovações, no entanto, ao não se impor a condição de brasileiro para os que devem prestar essa assistência.

A Constituição de 1988 oferece a possibilidade de a lei estabelecer a “escusa de consciência”, nos seguintes termos: “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”.

Prevista de maneira igualitária a imunidade dos templos de qualquer culto, no tocante aos impostos, conforme é de nossa tradição desde 1946. A liberdade religiosa também está prevista na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e seus desdobramentos serão detidamente analisados nas páginas que seguem.

Um Estado considerado laico é aquele que tem uma posição neutra quanto aos tipos de religiões. Pode ser conhecido também como Estado secular, o Estado laico tem como princípio a imparcialidade em assuntos religiosos, ou seja, não discrimina, nem

²⁸ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo 5.º, incisos VI.

apoia nenhuma religião, não intervém em sua existência e rituais, salvo se forem contrários à disposição legal.

O Estado laico defende a liberdade religiosa a todos os seus cidadãos e não permite a interferência de correntes religiosas em questões sociopolíticas. Este estado deve seguir o caminho da neutralidade religiosa, uma postura que defende que a religião não deve sofrer influência do Estado em uma via de mão dupla, onde as religiões não influenciam nem interferem na atuação Estatal. É sabido que a separação entre a Igreja e o Estado ganhou força com a Revolução Francesa, e é responsabilidade do laicismo essa separação.

O Brasil é oficialmente um Estado laico²⁹, pois a Constituição Federal de 1988, embora preveja a liberdade de crença religiosa aos cidadãos, além de proteção e respeito às manifestações religiosas, declarou-se laico na Carta Maior, conforme dito em linhas anteriores. Há o respeito estatal às múltiplas manifestações religiosas vivenciadas no Brasil, mas não há a relação político-religiosa antes existente em terras brasileiras.

Portanto, a laicidade do Estado pressupõe a não intervenção da Igreja no Estado, nem a intervenção do Estado na Igreja, ou em expressão mais adequada: em um Estado laico, Estado e religião não se confundem nem atuam conjuntamente na atuação estatal, frente às decisões políticas ou econômicas. Os atos emanados das decisões do Estado, somente a ele competem e a expressão ou manifestação da crença, o culto pertence à esfera da religião.

1.4. Análise do conceito de “entidade”

Pergunta primeira endereçada ao termo entidade é o que vem a ser, como se estabelece; como definir o que seja uma entidade ante a diversidade de entendimentos

²⁹ Esse modo de pensar, que pode ser intitulado de *laicismo* ou secularismo, veio dar espaço às instituições públicas e à sociedade civil, que mantendo total independência em relação aos dogmas religiosos, tende a rechaçar, ao menos teoricamente, a ingerência direta de qualquer organização religiosa nos assuntos do Estado. Tal pluralismo religioso, na seara das religiões, corrobora o Estado de Direito, que prisma pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas, servindo como “*um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito*”. A laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir. *Ad argumentandum*, a laicidade não se mostra como um comando definitivo, incidindo em termos absolutos à semelhança de uma “regra”, na lógica do “tudo ou nada”, mas, consoante a trilha conceitual de Robert Alexy, como um *mandato de otimização*, a ser efetivado, diante do caso concreto, no limite de sua possibilidade fática e jurídica, levando-se em conta a ponderação de princípios constitucionais. SABAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 323.

sobre o vocábulo, quando confrontado com sua expressão enquanto entidade religiosa? Mais uma vez vamos nos socorrer ao dicionário Aurélio que enuncia o significado do termo ‘entidade’, como:

[...] aquele ou aquilo que tem existência distinta e independente, quer real, quer concebida pelo espírito; ente; ser”. Por essa interpretação podemos afirmar que tanto as pessoas como as coisas são entidades. É verdade que o referido dicionário acrescenta, como acepção secundária, que o termo ‘entidade’ pode também designar “sociedade ou associação juridicamente constituída para determinado fim.”³⁰

Entidade, para Plácido e Silva é:

[...] derivado do latim *entitas*, de *ens*, *entis*, do verbo ser, é o vocábulo usado para indicar a existência ou tudo que existe, real ou efetivamente, ou mesmo por ideia ou ficção legal. Entidade, no sentido jurídico, possui acepção maior que pessoa jurídica, desde que o vocábulo, amplamente, quer designar o próprio estado de ser, ou seja, significa a própria existência, vista em si mesma, em relação às coisas ou às pessoas. É o que constitui a essência das coisas.³¹

A Constituição Federal de 1988 utiliza o termo entidade em vários contextos, ora referindo-se a pessoas, ora referindo-se a coisas ou fatos. Em referência a esta repetida menção ao vocábulo entidade, Sabag ressalta a Teoria Moderna (Concepção do Templo-Entidade) para a compreensão do estudo destes vocábulos quando do exame da imunidade tributária:

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

Nessa medida, o *templo-entidade* extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura *universitas juris*, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.

Curiosamente, segundo Flávio Campos, o texto constitucional registra o vocábulo **entidade** “*exatas cinquenta e duas vezes e, em todas elas, emprega-o com este sentido de “instituição”, “associação”, “organização”*”.³²

³⁰ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Mini Aurélio – Dicionário da Língua Portuguesa*. 8.^a ed. São Paulo: Editora Positivo. 2010. p. 225.

³¹ E SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. 32.^a ed. São Paulo: Editora Forense. 2007. p. 533

³² SABAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 327.

Para o autor, de acordo com a teoria por ele adotada, entidade é a organização ou associação, o ente a quem se atribui a realização da atividade religiosa, como por exemplo, a Igreja Católica que através de sua ordem interna, organiza e executa o trabalho religioso junto aos seus fiéis, ou ainda, a Igreja Protestante enquanto instituição organizada e dedicada ao exercício de suas atividades junto aos que professam essa fé. A entidade pode ser entendida como instituição, como por exemplo, quando citamos um grupo educacional de expressão local ou nacional e nos reportamos a ele como “entidade de ensino tal”.

A entidade religiosa, se utilizarmos como analogia o corpo humano, poderia ser comparada ao cérebro e, suas atividades religiosas, templos e membros integrantes dessa religião, como as demais partes do corpo. É à entidade, compreendida como instituição, a quem se atribui a imunidade religiosa.

As entidades mencionadas no § 4º, do artigo 150 da Constituição Federal são: os edifícios ou locais de cultos religiosos (templos), correspondente à alínea ‘b’ do inciso VI do artigo 150 da CF, e os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, correspondentes à alínea “c” do inciso VI, do artigo 150 da CF.

CAPÍTULO II - IMUNIDADE RELIGIOSA TRIBUTARIA

Em um primeiro momento, ao se pronunciar a palavra imunidade, surge em mente a possibilidade de não ser alcançado por algo, um objeto ou determinada situação que, em regra, seja aplicada ou imposta a todos ou à maioria das pessoas. Imunizar é estar distante ou distanciado de um estado ou situação. Segundo a indicação do dicionário:

Significado de Imunidade: substantivo feminino
 Isenção de impostos, deveres, encargos etc.
 Privilégio, direito, prerrogativa: imunidades diplomáticas.
 [Biologia] Resistência natural ou adquirida de um organismo vivo a um agente infeccioso (micróbios) ou tóxico (venenos, toxinas de cogumelos).³³

Ao discorrer, sobre a imunidade tributária, entre outros aspectos atinentes ao tema, ressalva Sabag que:

“Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do cidadão-destinatário” visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas).
 A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da *competência tributária*. É que o legislador adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária.”³⁴

Digno de nota, a fim de se evitar confusão ou questionamentos, é a diferenciação feita por este autor quanto a imunidade e isenção, a lembrar que:

Como se pôde apreender, à luz das considerações iniciais expendidas, **a imunidade é instituto de sede constitucional**. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma **dispensa legal**, no campo da tributação. Daí se afirmar que, no campo do tributo, a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.

³³ *Dicionário On Line de Português*. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/imunidade/>. Acesso em: 14/12/2017.

³⁴ SABAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 283.

Para o STF, que se fia a estes rudimentos conceituais aqui brevemente expostos, o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional. Na imunidade, não há que se falar em relação jurídico-tributária, uma vez que a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo, **decorrente de regra da Constituição** à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.³⁵

Feitas estas primeiras considerações, apenas a título de conceituar e distinguir o que seja imunidade tributária, necessária a compreensão da mesma em relação ao tema proposto e estudado nessa pesquisa. O que vem a ser imunidade tributária recíproca? Quais seus desdobramentos e alcance? É o procuraremos demonstrar.

2.1. Imunidade tributária recíproca

Traçadas as linhas iniciais sobre o que se entende por imunidade tributária, cabemos adentrar ao exame do que seja a imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea a da Constituição Federal. Ao tratar especificamente da imunidade recíproca, leciona Luísa Hikel Gamba sobre a necessária atenção que se deve ter quanto ao que seja imunidade tributária, para que não se confunda a mesma com isenção a se frisar que:

Imunidade é o obstáculo constitucional à incidência da regra jurídica de tributação. É uma supressão do poder tributar. A Constituição Federal confere competência tributária, e ao mesmo tempo, limita ou suprime a competência tributária quando configurados certos pressupostos, situações ou circunstâncias. Imunidade, assim, é uma limitação ao poder de tributar, consistente em impedir que a lei instituidora do tributo defina como hipótese de incidência certas situações protegidas pela Constituição.

A imunidade é estabelecida pelo constituinte para resguardar determinados valores que o próprio constituinte considerou fundamentais à sociedade. Dessa forma, asseguram-se os valores, retirando do legislador infraconstitucional a possibilidade de, por meio da tributação, atingi-los.

As imunidades estabelecidas na Constituição Federal de 1988 resguardam o equilíbrio federativo; a liberdade política, religiosa, de associação, de pensamento e expressão; a expansão da cultura; o desenvolvimento econômico etc. Assim, não devem ser considerados um benefício ou favor fiscal, uma renúncia à competência ou um privilégio, mas uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.

³⁵ Idem., p. 287.

A distinção é feita a fim de evitar confusões entre o instituto da imunidade e o da isenção; assim, o que é imunidade tributária recíproca? Sobre essa imunidade, ensina Sabag que “[...] Trata-se da Imunidade intergovernamental recíproca, assim nomeada por Sacha Navarro Coelho, como a mais antiga exoneração tributária, tendo surgido com a 1.ª Constituição da República de 1891 (art.10, § 1.º), por iniciativa de Ruy Barbosa, que, sob a influência do constitucionalismo norte-americano, deliberou inserir em seu anteprojeto a proibição expressa à tributação, por meio de imposto, entre as pessoas políticas.”³⁶ Essa imunidade fundamenta-se no princípio federativo (previsto no artigo 60, §4.º, inciso I da Constituição Federal) e visa, segundo Sabag, “[...] assegurar o equilíbrio federativo entre as pessoas públicas tributantes”³⁷, proibindo-se por meio de norma constitucional que União, Estados e Municípios instituam impostos sobre o patrimônio e serviços uns dos outros (artigo 150, inciso V, alínea “a” da Constituição Federal). Com essa previsão constitucional os entes públicos mantêm entre si uma igualdade horizontal quanto à impossibilidade de impor impostos, uns em relação aos outros.

Ensina Paulo de Barros Carvalho que:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VIU a da Constituição, é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceber pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação da autonomia municipal. Continuar a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou. É em nome do cânone da supremacia do interesse público ao particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo desse mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade.”³⁸

³⁶ SABAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 293.

³⁷ *Idem.*, p. 294

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva. 1991. p. 120.

Esse ensino também é acolhido por Sabag, para quem se a imunidade recíproca não estivesse expressa e constitucionalmente prevista, seria um sucedâneo natural da previsão do princípio federativo.³⁹ Há que se ressaltar que esta imunidade alcança ainda autarquias e fundações como bem ensina Gamba ao se reportar ao alcance da imunidade recíproca:

Estão protegidos pela imunidade os entes que compõem a federação – União, Estados, Distrito federal e Municípios -, os quais gozam de autonomia uns em relação aos outros, nos termos dos artigos 1.º 1 e 18 da Constituição Federal. Aos entes políticos, formadores da federação, a Constituição federal atribui patrimônio e competências executivas, que não podem ser afetados pela tributação. Assim, o patrimônio, os serviços prestados e a renda pelos entes da federação estão protegidos pela imunidade recíproca.

Além dos entes da federação, a imunidade recíproca alcança as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (§ 2.º do art. 150 CF).⁴⁰

A imunidade tributária recíproca além das particularidades descritas, permite aos entes políticos garantir a execução dos serviços públicos e atividades correlatas sem a oneração dos cofres públicos de cada uma das suas instâncias a ressaltar ainda que empresas públicas e sociedades de economia mista não são alcançadas por essa imunidade, por tratar-se de instituições que desempenham atividades diversas daquelas de atribuição exclusiva do Estado.⁴¹

Sobre o tema poder-se-ia tecer considerações mais aprofundadas sobre as questões que envolvem a imunidade recíproca e os impostos indiretos, algumas discussões doutrinárias quanto ao melhor entendimento desta imunidade e suas consequências; entretanto, como o objeto deste trabalho impõe a análise da imunidade religiosa, para o momento, reservamo-nos a trazer ao corpo desta dissertação apontamentos mais rudimentares, com vistas a delimitar o cerne principal da imunidade recíproca.

³⁹SABAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 294-295.

⁴⁰ GAMBÁ, Luísa Hickel. *A Imunidade Tributária Recíproca na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa_Gamba.html. Acesso em: 17/09/2017.

⁴¹ SABAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 307.

2.2. Imunidade subjetiva ou condicional

A alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Carta Magna atrela-se às desonerações de impostos sobre quatro pessoas jurídicas, quais sejam: a) os partidos políticos, b) os sindicatos de empregados, c) as instituições de educação, e as d) entidades de assistência social.

Este dispositivo trata das imunidades, intituladas “não autoaplicáveis”, em razão do incremento normativo a que faz menção a parte final da alínea “c”, atrelando a fruição do benefício constitucional ao cumprimento dos requisitos de legitimação, constantes no art. 14, do CTN.

Devemos prestar atenção no que menciona o art.150, §4º, da Constituição federal de 1988, que dispõe que haverá desoneração “[...] patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades [...]”.⁴²

Nesse passo, o comando desonerativo em apreço (art.150,§4º) alcança os serviços, o patrimônio (mobiliário e imobiliário) e as rendas, vigentes nos partidos políticos, aquelas recebidas a título de contribuição dos filiados, quando vinculados às finalidades da pessoa jurídica imune.

É de bom tom lembrar que segundo o art. 123 do CTN, o patrimônio, a renda ou o serviço, como grandezas dimensionais ligadas ao fato gerador, serão protegidos quando a entidade imune realizar o próprio fato imponível, ou seja, for proprietária, auferir renda ou prestar serviço. Desse modo, por exemplo, sendo locatárias a igreja, o partido político ou a entidade beneficente, haverá normal incidência sobre o proprietário, pois as cláusulas contratuais que deslocam o ônus para terceiras pessoas não têm o condão de alterar a sujeição passiva.

A imunidade subjetiva ou condicional tem previsão expressa no art. 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988, senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de

⁴² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Art. 150, § 4.º.

educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;⁴³

Prevalece na doutrina brasileira, tendendo a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, vem, prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as atividades essenciais, desde que (I) se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos obtidos das citadas atividades conexas e que (II) não se provoque prejuízo à livre concorrência, passando a atuar no mercado em condições privilegiadas frente aos seus competidores.

Como assevera Luciano Amaro, “[...] uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficara sujeita ao imposto de renda.”⁴⁴

Dessa forma, é fácil verificar que a Constituição Federal avoca a interpretação ampliativa quanto as atividades desempenhadas pelas entidades da alínea “c”, sob pena de equivocada exegese, salientando-se que, como *conditio sine qua non*, deve haver cumprimento de dois requisitos elementares: (I) a prova da inserção do montante pecuniário, arrecadável da atividade correlata, nos objetivos institucionais da entidade e (II) a prova da inoccorrência de prejuízo à livre concorrência.

Nesse sentido, aliás, seguiu o STF, na edição da Súmula 724: “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune de IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”⁴⁵

Por último, mas não menos importante a referida imunidade tributária protege as instituições da alínea “c” apenas da incidência tributária de impostos, não deixando de incidir os demais tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

⁴³ Idem., Art. 150, VI, c.

⁴⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 154.

⁴⁵ BRASIL. Súmula 724 do STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1644>. Acesso: 04/06/ 2017.

2.3. Imunidade tributária cultural

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 150, inciso VI, alínea “d”, a exoneração da carga tributária com relação aos impostos que recaem sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Tal imunidade é chamada de imunidade de imprensa e foi criada pelo legislador visando menor oneração desses produtos, uma vez que são ferramentas de difusão de ideias na busca de uma sociedade pela informação, sendo o dispositivo, um grande incentivo à cultura, além de proteger e incentivar liberdades individuais, como o direito à livre manifestação do pensamento.

Tendo em foco que o conceito de livro tem teor cultural, observa-se que há outros formatos que não o livro de papel que podem se enquadrar nessa definição, como os livros digitais, cuja experiência de leitura é muito similar à dos livros convencionais.

Com o avanço da tecnologia, o uso do leitor de livros eletrônicos vem sendo difundido e usado por grande parte da sociedade em substituição ao livro comum, podendo se considerar o hábito da leitura de livros por meio eletrônico como tendência mundial, por ser consequência de um crescimento tecnológico de ordem irreversível.

Tal uso será ainda mais intensificado no país, tendo em vista a concessão de incentivo fiscal para empresas implantadas no Brasil para a produção de *tablets*, aparelho cuja função, além de outras, é a leitura de livros, revista e jornais digitais em diversos formatos.

Frise-se que o conteúdo do livro convencional e do livro eletrônico é o mesmo, o que torna passível a aproximação entre eles, uma vez que o conceito de livro é subjetivo, fazendo referência aos veículos de pensamento, não um conceito objetivo, que diz respeito ao material por meio do qual as ideias são expressas.

A sociedade vive atualmente uma nova realidade devido ao grande avanço das ferramentas digitais. Tem em suas mãos o mais novo formato de leitura de livros, quais sejam, os livros eletrônicos que dependem de um leitor para serem acessados, como o *kindle* da Amazon e os *tablets* como o *iPad* da Apple, entre outros.

O novo formato está alcançando cada vez mais usuários, uma vez que estes podem comprar os livros que lhes interessam sem se locomover de sua casa até uma

livraria, além de que o leitor comporta inúmeros livros em seu sistema, tudo isso em um aparelho leve e de ótima portabilidade.

No exterior, a estrutura do livro eletrônico está totalmente difundida. Em janeiro de 2012, a Apple, empresa criadora do *iPad*, lançou, em parceria com editoras, livros escolares digitais a serem acessados pelo seu dispositivo, trazendo matérias como Biologia, Ciências, Matemática e Química.

Na ocasião do lançamento, Phill Schiller, diretor de marketing da Apple, chegou a demonstrar a intenção da empresa em inovar o mercado de leitura e educação pelos livros digitais acessados pelo *iPad*, afirmando que atualmente “No geral, a educação está na Idade das Trevas.”

No Brasil o uso dos leitores ganha adeptos a cada dia, tendo em vista que no ano de 2011, 12 empresas requereram incentivo fiscal para a produção de *tablets* no país, o que foi concedido pela Presidente Dilma Rousseff em outubro do mesmo ano, isentando-as do pagamento de PIS e Cofins. A implantação dessas empresas no Brasil certamente ajudará a propagar o uso dos *tablets* no país.

Além disso, em 2011, o ministro da educação no Brasil, Fernando Haddad, informou que no ano de 2012, o Ministério da Educação – MEC pretendia distribuir *tablets* às escolas públicas, com vistas à popularização do acesso dos alunos à tecnologia e à informação. Tais *tablets* seriam, inclusive, produzidos localmente e totalmente desonerados de impostos.

Então, chega-se a uma questão de grande relevância social e jurídica. A questão da tributação desses produtos e sua inevitável comparação com os livros convencionais, jornais, periódicos e papel para sua impressão que possuem imunidade tributária concedida pela Constituição Federal em seu artigo 150, VI, ‘d’.

A Constituição Federal de 1988 dispõe sobre imunidade tributária ao livro, no entanto, não descreve a que tipo de livro se refere nem os requisitos objetivos ou subjetivos que um livro deve ter para ser considerado como tal. Hoje em dia, com a chegada do novo formato de livro, o eletrônico, que é lido por meio do leitor próprio para tanto, o tema deve ser analisado.

Chamam-se os livros eletrônicos e seus leitores de ‘novo FORMATO de livro’, pois é apenas o formato exterior do objeto que muda, restando o seu conteúdo inalterado com relação ao conteúdo do livro convencional.

Atualmente, o preço para se adquirir um *tablet* para leitura de livro eletrônico é extremamente elevado, o que restringe a camada social que terá acesso ao produto e ao conteúdo nele trazido. No entanto, novas tecnologias não devem ser vistas como demonstração de *status* e riqueza, excluindo os que estão fora dessa condição, mas sim, inclusivamente, onde o governo facilita o acesso à tecnologia para todos.

Por esta razão, há fortes indícios que fundamentam a extensão da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e papel para sua impressão, para seu novo formato, o eletrônico, e seus leitores. A discussão do alcance do texto constitucional do artigo 150, VI, 'd' merece guarida, uma vez que é alvo de questionamentos e ambiguidades. Tais dúvidas surgem essencialmente do conceito de livro e da necessidade, ou não, de que seja impresso em papel para que assim seja chamado. Vejamos.

Há vários autores que descrevem o livro fundamentalmente pelo seu suporte de papel. No entanto, o papel não é o único suporte material existente no qual se possa compor um livro. Existem inúmeros materiais, como descreve Sabbag, e esta condição deve ser levada em conta pela legislação e pelos julgadores.

O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas multifacetadas possibilidades.

Existem duas maneiras de interpretar o conceito de livro. A primeira é por interpretação objetiva, que já foi descrita anteriormente por autores que consideram como 'livro' uma reunião de folhas, cosidas, encadernadas, etc. Porém tal descrição deve ser vista com reservas, uma vez que é extremamente limitadora e peca pelo fato de que na história do livro, há diversas inovações em seu formato. Alexandre de Moraes, em sua doutrina, assevera que “[...] na conceituação histórica de livro, nunca houve a obrigatória relação com a existência de “uma reunião de folhas.”⁴⁶

Assim diz, pois a reunião de folhas é apenas uma das facetas que são usadas para caracterizar o livro, tendo em vista a evolução do material utilizado para apresentar o conteúdo ao longo da história, que veio dos livros feitos de barro, para os de argila, após para os de pedra, e então para o papel, não sendo este o último material que temos nessa escala.

⁴⁶ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 28.^aed. São Paulo: Atlas. 2012.p.

A segunda interpretação de livro é aquela feita em sentido finalístico. Leva-se em conta o que podemos chamar de objetivo espiritual de um livro, como explica Oswald Othon de Pontes Saraiva Filho:

[...] para o preceito constitucional em exame, livros, jornais e periódicos caracterizam-se por serem impressos ou gravados em papel, ou por quaisquer meios tecnológicos, que tragam, substancialmente, como conteúdo, ideias, conhecimentos, artes, entretenimento, informações, enfim assuntos do interesse público.⁴⁷

A definição de 'livro' como um objeto, feito disso, ou daquilo, é pobre, uma vez que o sentido de tal objeto é de grande profundidade, pois serve de carregador de ideias e informações, que poderão ser absorvidas pela pessoa que o está lendo. Carraza explica este, tão comum, fenômeno:

Ademais, o livro, em si mesmo considerado, não passa de um objeto. Sua inegável utilidade deriva da circunstancia de ele permitir que as pessoas, por meio de operações mentais, decifrem seu conteúdo, vale dizer, as mensagens nele contidas.⁴⁸

A capacidade humana de absorver o conteúdo se dá pelos olhos, pelas mãos, nos livros em braile, ou pelos ouvidos. A mudança do modo de absorção não faz de um tipo de livro inferior ao outro, merecedor ou não de imunidade tributária. O que realmente vale é que atinja o cerne de sua existência, qual seja, a transmissão do seu conteúdo. Assim novamente corrobora Carraza:

Ora, se a mensagem chega ao cérebro do indivíduo e é compreendida, pouco importa se ali foi ter pelos olhos (com a leitura do texto ou com a visualização do filme) ou, sendo ele cego, pela ponta de seus dedos (leitura Braille) ou por intermédio de seus ouvidos (fita gravada). Basta que o conteúdo do livro ou equivalentes chegue ao cérebro do destinatário e seja por ele compreendido.⁴⁹

⁴⁷ SARAIVA FILHO, Oswald Othon de Pontes.

⁴⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.^a ed. São Paulo: Melhoramentos. 2015. p. 865.

⁴⁹ Idem., p. 866.

O objeto do livro é o seu conteúdo. E sua função existencial é transmitir o conteúdo ao cérebro que será capaz de decodificar a mensagem. Esse conceito tão subliminar faz com que o material pelo qual o livro é feito se torne insignificante, devendo, pois, a definição de livro a ser interpretada na legislação, referir-se ao conteúdo a ser absorvido por alguém, não o material onde consta o conteúdo. Por isso a imunidade do livro não pode se ater apenas ao objeto e sim a sua finalidade.

O assunto tem repercussão geral, o STF inicia julgamento de recurso sobre imunidade tributária de livro eletrônico.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) começou nesta quinta-feira (29) o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 330817, com repercussão geral reconhecida, que trata da extensão da imunidade tributária, garantida pela Constituição Federal a livros, jornais, periódicos e ao papel de impressão, aos livros eletrônicos. Foram ouvidos o advogado da empresa recorrida, Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda., e os *amicus curiae*. O relator, ministro Dias Toffoli, antecipou que seu voto, a ser lido na próxima sessão, é pelo desprovimento do recurso.

No RE 330817, o Estado do Rio de Janeiro questiona decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJ-RJ) que, em mandado de segurança impetrado pela editora, reconheceu a existência da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal ao *software* denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica e ao disco magnético (CD ROM) em que as informações culturais são gravadas. O estado sustenta que o livro eletrônico, como meio novo de difusão, é distinto do livro impresso e que, por isso, não deve ter o benefício da imunidade.

2.4. Imunidade tributária musical

As músicas sempre foram consideradas fontes de cultura brasileira e as letras musicais, em sua maioria, acabam por retratar a realidade social da época em que são escritas. Mas não só isso, a música é capaz de representar sentimentos, emoções, descrever costumes, fazer críticas, expressar valores, crenças e tudo que o ser humano é capaz de imaginar e compor.

A música existe e sempre existiu como produção cultural, pois de acordo com estudos científicos, desde que o ser humano começou a se organizar em tribos primitivas pela África, a música era parte integrante do cotidiano dessas pessoas. Acredita-se que a música tenha surgido há 50.000 anos, onde as primeiras manifestações tenham sido feitas no continente africano, expandindo-se pelo mundo com o dispersar da raça humana pelo planeta. A música, ao ser produzida e/ou reproduzida, é influenciada diretamente pela organização sociocultural e econômica local, contando ainda com as características climáticas e o acesso tecnológico que envolve toda a relação com a linguagem musical. A música possui a capacidade estética de traduzir os sentimentos, atitudes e valores culturais de um povo ou nação. A música é uma linguagem local e global.

A música brasileira tem como sua maior influência a música africana, trazida pelos escravos, com seus ritmos frenéticos e instrumentos rudimentares. Mas esta não foi a única influência que desembarcou nos portos brasileiros na época da colonização. Os colonizadores europeus trouxeram o erudito, a dança de salão, os saraus e a música religiosa, totalmente contrastante com os cantos geralmente uníssonos e responsórios dos índios. Enquanto, na opinião de alguns historiadores, a mestiçagem dos povos foi uma desgraça para o Brasil, ela foi elementar para a formação cultural do país, e só teve seu início oficial após a abolição da escravatura em 1888. A mistura dessas culturas diversas se tornou responsável pelo que conhecemos como música brasileira hoje.

Os primeiros professores de música no Brasil foram os padres Jesuítas, responsáveis pela catequese dos indígenas, a partir de 1549. No sul do Brasil, os Jesuítas construíram as Missões, que era um projeto que além de levar cultura aos índios guaranis, também os ensinavam a religião católica, agricultura, e música vocal e instrumental, criando após dez anos, orquestras inteiras só de guaranis.

Na época da ditadura militar, período compreendido entre os anos de 1962 e 1985, onde as pessoas não tinham liberdade de expressão, a música era a única forma de conseguir registrar os acontecimentos, ainda que escritas nas entrelinhas. Sofrendo algumas destas composições musicais, bem como seus autores, por vezes, a repressão e censura de seus escritos e melodias, pelo entendimento do regime da época de que se tratava de produção musical que se insurgia contra o estado de coisas, estado político em que se encontrava imerso o país.

Atualmente o cenário musical brasileiro é bem diversificado, sendo que cada região acaba sendo marcada por um em especial. O Brasil, o brasileiro é musical por natureza, pela própria tradição histórico-cultural do país, em que várias culturas, vários povos contribuíram para essa musicalidade.

Analisando, então, a importância que a música tem para uma sociedade, o legislador se viu na obrigação de implantar medidas que fortalecessem a produção musical brasileira, uma vez que o Brasil vem sofrendo grandes prejuízos por conta da incontrolável pirataria e da realidade implacável da internet. Contamos hoje com serviço de streaming de música, que através de um aplicativo (pago ou não) pode “baixar” músicas no próprio aparelho celular.

Tendo em vista o acima abordado, em 2007 foi proposta a Emenda Constitucional em questão, sendo seu objetivo principal a diminuição, ao máximo, da concorrência entre o produto original e o plagiado, tendo em vista que o preço do produto original tem um valor mais elevado por conta de todos os tributos incidentes desde a etapa da produção até a etapa da replicação.

A atual Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013, é fruto de uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC), que ficou popularmente conhecida como PEC da Música.

Sua propositura se deu na Câmara dos Deputados (PEC 98/2007) e a conclusão no Senado Federal (PEC 123 de 2011)⁵⁰. Isso se deve ao fato da emenda constitucional ser uma norma que obrigatoriamente deve se submeter ao processo legislativo bicameral, envolvendo a manifestação de vontade das duas câmaras legislativas brasileiras para a sua promulgação.

A PEC de nº 98/2007 foi proposta pelo Deputado Otavio Leite, do Partido da Social Democracia Brasileira do Rio de Janeiro (PSDB/RJ), com a justificativa de que seria urgente a implantação de medidas que fortalecessem a produção musical brasileira, diante da uma avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet).

⁵⁰ BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n.º 123/2011. PEC da Música. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=540678>. Acesso em: 09/12/2017.

As PECs devem observar uma tramitação especial e, para sua propositura, devem levar em consideração o disposto no artigo 60 da Constituição Federal⁵¹ que dispõe:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros. “§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.⁵²

⁵¹ Em comentário a este artigo, leciona José Afonso da Silva que: A elaboração de emendas à Constituição é simples. Apresentada a proposta, será ela discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada quando obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos membros de cada uma delas (art. 60, § 2.º). Veja-se que, diferentemente da Constituição anterior, que previa discussão e votação da emenda em sessão conjunta da duas Casas, a Carta Magna vigente prevê que elas atuem separadamente. Finalmente, uma vez aprovada, a emenda será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com respectivo número de ordem. SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 39.ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 66.

⁵² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Art. 60. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12/12/2017.

Resumidamente temos que as PECs têm de ser aprovadas pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ) e pelo Plenário. Nos dois casos, a aprovação deve se dar tanto da Câmara dos Deputados, como do Senado Federal. A CCJ é a comissão permanente que trata de assuntos ligados à constitucionalidade, juridicidade, legalidade, técnica legislativa e redação. Essa comissão tem o prazo máximo de cinco sessões para dizer se a proposta pode ou não ser aceita. Em caso de aceitação, a proposta é encaminhada à Comissão Especial, que é responsável por analisar o mérito.

No presente caso, a proposta, após passar pelas comissões mencionadas e pelo plenário, foi aprovada em segundo turno, com 61 (sessenta e um) votos favoráveis e 4 (quatro) votos desfavoráveis, somado ao voto do então presidente, Senador Renan Calheiros, em 24 de setembro de 2013.

Finalmente, no dia 15 de outubro de 2013, a proposta foi enviada para a promulgação, sendo, portanto, transformada em norma jurídica, emenda constitucional nº 75/2013, incluindo fonogramas e videofonogramas musicais e literomusicais no rol de imunidade a impostos trazida pela CF em seu art. 150, que, agora, passou a contar com a inclusão da alínea “e”:

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na

etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela EC nº 75).⁵³

Importante destacar que a objetivo principal desta emenda foi proteger as obras criadas e interpretadas pelos autores/artistas brasileiros.

2.5. Da imunidade religiosa tributária e a evolução constitucional dos templos de qualquer culto

A criação de uma nova ordem social passou a ser uma tendência na seara constitucional e assim vislumbrou-se também a liberdade religiosa, entretanto, para que esta fosse possível, a imunidade tributária era o caminho a ser concretizado, entretanto ao longo da história foi aperfeiçoada nas várias Constituições promulgadas no Brasil.

A garantia constitucional da imunidade tributária para os templos de qualquer culto adveio de inúmeras influências teológicas no contexto social e político, ou seja, na arte, na cultura, na ciência, na economia, e até mesmo no Preâmbulo da Constituição Federal de 1824 consta um dispositivo que legitima a religião católica, “EM NOME DA SANTÍSSIMA TRINDADE”, mostrando assim que o poder imperial esteve sob a influência religiosa da Igreja Católica para a legitimação do poder e da coesão social.

Destarte mostrou-se assim que esses valores foram influenciados por tendências religiosas ao longo dos séculos no Brasil, como tentativas de empenhar-se na elaboração de uma Constituição Federal que fosse boa para todos, inclusive para aqueles com necessidades espirituais. Deste modo um breve esboço fático da trajetória da imunidade tributária no Brasil faz-se necessário.

Na Constituição de 1824 há o marco inicial da imunidade tributária (de forma indireta) no Brasil conforme aduz o artigo 179, XXXI e XXXII do referido diploma:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança

⁵³ Idem., Art. 150.

individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos.

XXXII. A Instrução primaria, e gratuita a todos os Cidadãos.⁵⁴

Em breve análise do dispositivo acima, se verificou a preocupação de se estabelecer o socorro público e o ensino primário gratuito sem ônus para tais serviços, o que representaria os bons ventos da mudança, um primeiro esboço para uma redação mais abrangente e específica no futuro acerca da imunidade tributária.

Esta Constituição também modelou o princípio da capacidade contributiva, pois o templo de qualquer culto, por representar uma entidade sem fins lucrativos, não suportaria a carga tributária exigida dos outros contribuintes, merecendo tratamento diferenciado. A manifestação da crença no Brasil Imperial foi acolhida no artigo 5º desta Constituição nos seguintes termos:

Art. 5. A Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo.⁵⁵ .

Entrementes, neste dispositivo percebemos que, embora a religião do Brasil Império fosse a Religião Católica Apostólica Romana, permitiu-se o exercício de outras religiões desde que realizadas em ambientes privados e reservados, não tendo ainda a forma de templo religioso.

Ao se caminhar para a Constituição de 1891, se verificou a instituição de competência privativa aos entes da federação para decretar ou isentar impostos, como se aduz do texto constitucional no art. 9º, § 2º da Constituição de 1891:

Art. 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

⁵⁴ BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil de 25 de Março de 1824. Art. 179. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 15/12/2017.

⁵⁵ Idem., Art. 5.º.

§ 2º É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.⁵⁶

Aqui, importante ressaltar, a redação constitucional contém a expressão isenção, mas trata-se de imunidade, visto que está retirando do Estado a competência de instituição do tributo em um caso específico, da exportação de produtos de outros Estados. Com a Carta de 1891, surgiu também, nos artigos 10 e 11, a imunidade recíproca entre União e Estados-membros bem como a vedação da criação de outros impostos:

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

Art. 11 - Criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados. República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem.⁵⁷

Os dispositivos citados destacam a importância que o legislador atribuiu ao desenvolvimento econômico do Brasil ao vedar que um Estado-Membro exigisse impostos de outro, pois a carga tributária tenderia a onerar sua produção de bens, serviços, etc., o que propõe, de forma indireta, o que hoje conhecemos como imunidade tributária. Neste contexto, o artigo 72, § 3º da Constituição de 1891, também prestigiou a vedação da incidência de impostos aos cultos religiosos nos seguintes termos:

Art.	72.
.....	
§ 1.º	
§ 2.º	
§ 3.º Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum. ⁵⁸	

⁵⁶ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de Fevereiro de 1891. Art. 9º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 06/12/2017.

⁵⁷ Idem., Art. 10 e 11.

⁵⁸ Ibidem., Art. 72.

Notamos aqui a permissão da Constituição da República de 1891 para a livre reunião dos cidadãos com “*animus*” de realizar cultos religiosos de qualquer crença, fato este que, era defeso na Constituição de 1824, em que só poderia ser realizado culto diverso da então predominante Religião Católica Apostólica Romana através de reuniões particulares e não por meio de templos religiosos. A prática de religiões diversas da religião católica, embora existente, era realizada em locais reservados, muitas vezes em residências, pois o templo fisicamente instituído era o da religião católica.

Há registros históricos de que a religião praticada por descendentes de negros, religião de origem africana, por exemplo, era terminantemente proibida e por este fato, praticada de forma velada por seus adeptos⁵⁹. Quando do início das primeiras

⁵⁹ O Candomblé, religião de matriz africana, Religião dos Orixás, foi estabelecido pelos negros escravizados trazidos ao Brasil de forma legal, entre 1549 e 1850, continuando, entretanto, até 1888, quando foi abolida a escravatura. O Candomblé teve sua estruturação real, no final do século XVII e início do século XIX, estruturação mantida até hoje pelos Terreiros tradicionais.

Portanto uma religião antiga na cidade, também praticada, muitas vezes, por pessoas que se dizem católica. Inicialmente restrita aos escravos durante muito tempo, sua prática foi proibida pela Igreja Católica e perseguida pela polícia de inúmeros governos.

O candomblé é muitas vezes confundido com Umbanda e Macumba e é considerado uma religião anímica, ou seja, que cultua a alma (anima) da Natureza, representada por seus reis e deuses.

Na cidade de Salvador, existem 2.230 terreiros registrados na Federação Baiana de Cultos Afro-brasileiros. Os negros trazidos de Angola e do Congo foram os primeiros escravos a chegarem à Bahia.

Em seguida vieram também do Golfo do Benin, região conhecida pela triste denominação de Costa dos Escravos. Eram das regiões habitadas pelos Dahomeanos (os Jêjês) e pelos Ioruba, em sua maioria da nação Ketu (os Nagôs).

Os Jêjês e Nagôs e seus rituais de adoração aos deuses, parecem ter servido de modelo às etnias já instaladas na Bahia.

Representados aqui no Brasil pelos candomblés Kétu, possuem a religião como elemento central de suas vidas. Apesar de todos os problemas, “É Deus quem está no controle da situação, durante nascimento, vida e morte”.

Os Nagô-ou Ioruba estabeleceram uma rica cultura, sobretudo religiosa, nas terras da Baía de Todos os Santos.

Os negros escravizados tinham religião própria, o candomblé; música própria, a chula, o lundu; dança própria, praticada no samba de roda; culinária própria, que deu origem à culinária baiana, inventando diversos pratos com base no azeite de dendê e leite de coco (tudo com muita farinha de guerra dos índios tupinambá e tapuia), e sobremesas, desenvolvendo o que veio de Portugal; luta própria, a capoeira, e a brincadeira, o maculelê; vestimenta própria, aliando as já tradicionais indumentárias africanas aos tecidos portugueses e à “moda” da corte, além de uma mistura de línguas, mesclando Ioruba com português.

Para que não deixassem de praticar seus cultos e rituais, diversos aspectos da religião afro-brasileira foram camuflados pelos negros desde o início. Os Orixás – Deuses ou entidades cultuadas no candomblé - eram ocultados com nomes e imagens de santos católicos com os quais buscavam similitude com as características, história ou elementos representativos. As festas eram realizadas nos mesmos dias, entre outras coisas. Daí surgiu o sincretismo religioso. Origens da Cultura Popular e da Religiosidade em Salvador. Disponível em: <http://www.salvadordestination.com.br/pagina/4/Origens-da-cultura-popular-e-da-religiosidade-em-Salvador.aspx>. Acesso em: 14/07/2017.

manifestações da religião protestante no Brasil, a mesma era praticada por poucos, dada a prevalência histórica dos laços que uniam desde a colonização, a Igreja e o Estado.

Nesse contexto a liberdade de culto se deu principalmente com a chegada dos imigrantes europeus que, com o objetivo de trabalho e moradia substituiu a mão-de-obra escrava. Este momento de mudanças, baseadas na implementação de trabalhadores vindos de outras terras e não mais o trabalho escravo, a diversidade cultural destes imigrantes (italianos, árabes, libaneses, japoneses, alemães, etc.) e o convívio entre eles e os nativos brasileiros, contribuiu para que novos cultos e crenças aportassem no país.

Na Constituição de 1934⁶⁰ a imunidade tributária, inclusive a imunidade recíproca dos Estados e a imunidade dos templos não é apresentada como nos moldes anteriores; na verdade o que se verificou foi uma previsão embrionária da imunidade tributária que foi consubstanciada na Constituição Federal de 1988, havendo uma ampliação da hipótese de imunidade tributária relacionada a não onerosidade de algumas taxas e serviços, como por exemplo: taxas sobre produtos sobre os quais já havia incidido o imposto de importação; impostos das vendas e consignações em que a primeira operação fosse realizada por pequeno produtor; sobre a exportação de mercadorias; sobre combustíveis produzidos no Brasil; emolumentos e custas aos que precisavam da assistência judiciária; aos profissionais de escritores, jornalistas e professores; instituições de educação particulares de ensino primário, etc.

A Constituição de 1937 preservou imunidade tributária nos moldes anteriores, embora tenha viabilizado a criação de impostos sobre importações e sobre o consumo de qualquer bem, pela União; a instituição de impostos de propriedade territorial não urbana pelos Estados-Membros, etc.

Entrementes a Constituição de 1946 evidenciou a imunidade tributária no tocante ao papel usado à impressão de jornais, periódicos e livros. A imunidade da Constituição de 1946 estava prevista nos seguintes termos:

Artigo 31 - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado.

⁶⁰ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos de 16 de Julho de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 09/08/2017.

V - lançar impostos sobre:

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.⁶¹

Como observamos no texto *supra*, a imunidade se reportaria à matéria-prima, ou seja, ao papel por que a sua destinação seria para a impressão de jornais, livros, periódicos e afins, de modo que esta imunidade, que prevalece até hoje, fomentaria a liberdade de imprensa.

Já na Constituição de 1967 foram mantidas as disposições da Constituição anterior referentes à imunidade tributária, inclusive em relação ao papel para a produção de jornais, periódicos e livros, a fim de proteger os valores que estavam diretamente ligados à liberdade de expressão que também poderia ser de cunho religioso uma vez que quando se trata da produção de livros, estes podem ser destinados à manifestação de qualquer crença.

Por fim, com Constituição de 1988 as imunidades tributárias se consagraram autonomamente no rol das previsões contidas no artigo 150, VI, sendo que, no tocante a imunidade dos templos religiosos, a atual Constituição Federal também representa um retrato da normatização dos direitos fundamentais a livre crença e a reunião com *animus* de culto, pois de outra forma a sociedade esbarraria no ônus referentes aos impostos para se exercer o direito a crença religiosa. *Contrario sensu*, a Constituição Federal prestigia, em seu artigo 5º, VI, “[...] a proteção aos locais de culto e suas liturgias”. Dessa forma, numa visão macro podemos entender que o legislador teve a motivação protetiva de resguardar os templos e cultos religiosos, sem prejuízo da garantia prevista no artigo 150, VI, b.

⁶¹ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de Setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso: 05/12/2017.

2.6 Dos aspectos controversos sobre a imunidade tributária

O artigo 150, § 4º da Constituição Federal gera uma controvérsia quando condiciona a imunidade tributária de templos religiosos às “finalidades essenciais”. É bem cristalino que os templos religiosos têm por finalidades essenciais o exercício do culto mais o auxílio espiritual e moral dos seus membros, além da instrução de sacerdotes e ministros religiosos, e assim o objetivo de imunizar os templos é garantir a liberdade religiosa expressada em suas diversas formas.

A primeira controvérsia é se a instituição religiosa que obtém receita ofertando artigos temáticos em lojas ou até mesmo em cantinas, tem imunidade quanto ao ICMS (Imposto sobre a Circulação de mercadorias e Serviços). Analogamente a resposta é positiva, conforme as entidades de assistência social citadas na jurisprudência do STF que assevera:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, c da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.

Neste sentido Eduardo Sabbag nos ensina que, “[...] há de se estender a imunidade às mercadorias comercializadas pela igreja... Desde que se prove tratar-se a atividade conexa de uma ação ocasional, a título precário sem cunho empresarial.”⁶²

Nessa mesma corrente destacamos que as atividades essenciais não podem escapar do manto constitucional da imunidade tributária e dele obterem lucro, haja vista que esse não é o objetivo das organizações religiosas, tampouco concorrer livremente no mercado comercial com empresas do mesmo segmento, como assim leciona Hugo de Brito Machado:

A serem assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira

⁶² SABAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 340.

concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.⁶³

E ponderando mais além, as atividades de rádio e televisão também serão alcançadas pela imunidade? Considerando que as finalidades essenciais interpretam-se pela garantia de liberdade religiosa através da livre expressão do culto, que se prestará a divulgação, ligadas aos serviços litúrgicos não tendo vinculação com atividades mercantis.

Estão, porém, fora do campo de imunidade, sujeitos aos impostos, os serviços prestados desvinculados da finalidade de culto, como os de comunicação radiofônica e televisiva. Toda vez que a atividade das entidades se desvirtuar do fim, significa dizer das “finalidades essenciais”, que é o culto à divindade, afasta-se a imunidade. Assim, na situação em que instituições religiosas adquirem e controlam emissoras de rádio e televisão, utilizados com fins comerciais, ficam fora do campo da imunidade, estando sujeitas aos tributos, em isonomia com as demais empresas do ramo.

De forma análoga a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região ao decidir sobre a imunidade tributária sob a égide do artigo 150, VI c negou por unanimidade a garantia imunizadora quanto a exploração de rádio e televisão ainda que tenha cunho religioso e divulgação doutrinária religiosa:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0005670-97.2005.4.03.6119/SP

2005.61.19.005670-7/SP

RELATORA: Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA

APELANTE: FUNDACAO JOAO PAULO II

ADVOGADO: MARCOS PEREIRA OSAKI e outro

APELADO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: FERNANDLO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, c, DA CF. ENTIDADE DE CARÁTER FILANTRÓPICO. SERVIÇOS DE RADIODIFUSÃO. PROGRAMAS EDUCATIVOS E CULTURAIS. CONOTAÇÃO RELIGIOSA. ATIVIDADES QUE

⁶³ MACHADO, Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 33.ª ed. São Paulo: Malheiros. 2012.p. 304.

NÃO CONFEREM À ENTIDADE O CARÁTER EDUCACIONAL OU ASSISTENCIAL.

1. A imunidade discutida é do tipo subjetivo e encontra previsão na Constituição Federal, em seu art. 150, VI, c e § 4º, relativamente aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, vinculados às finalidades essenciais das entidades indicadas, competindo à lei a fixação dos requisitos necessários para gozo do referido benefício fiscal.

2. No caso vertente, a impetrante se qualifica como entidade jurídica de direito privado, filantrópica, sem fins lucrativos, que presta serviços de radiodifusão em quaisquer de suas modalidades, em caráter educativo. Pretende, assim, sob a alegação de se enquadrar como entidade assistencial imune, não ser compelida ao recolhimento dos tributos devidos, quando do desembaraço de equipamento destinado à implementação de suas emissoras de televisão.

3. Denota-se que, essencialmente, as atividades desempenhadas pela impetrante baseiam-se na produção e execução de programas educativos e culturais, através de emissoras de rádio e de televisão e de outros meios de comunicação, além de apresentarem nítida conotação religiosa, com a divulgação da doutrina católica e proposta evangelizadora.

4. É bem de se ver que os serviços prestados pela impetrante não se traduzem em atividades típicas do Estado, de relevante interesse público, de sorte que não lhe outorgam a condição de entidade de educação ou de assistência social, tal como previsto na norma imunizante.

5. No caso, não consta dos autos elementos que evidenciem o caráter assistencial da entidade, em especial no que concerne à programação veiculada pela impetrante, através de seus meios de comunicação, para os quais pretende direcionar os equipamentos importados, sem sujeitar-se ao recolhimento dos tributos. Assim, não há como enquadrar a impetrante como entidade de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, para fins de gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da CF.

6. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 07 de outubro de 2010.

Consuelo Yoshida

Desembargadora Federal

D. E. Publicado em 19/10/2010.⁶⁴

⁶⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3.ª Região. Apelação em Mandado de Segurança: AMS 5670 SP 2005.61.19.005670-7. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16786412/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-5670-sp-20056119005670-7/inteiro-teor-16786413>. Acesso em: 10/06/2017.

O cemitério, a propriedade alugada a terceiros, a casa ministerial, o veículo e o estacionamento, pertencentes à entidade religiosa, estarão imunizados, se estiver correlacionado com a atividade essencial religiosa, ressaltamos *a priori*, que o ônus da prova não é do Fisco, mas sim do contribuinte, conforme evidencia Ricardo Alexandre:

Ressalta-se, porém, que é do ente imune, e não do fisco, o ônus da prova da relação existente entre o patrimônio, a renda e os serviços e as finalidades essenciais da entidade. Dessa forma, se a entidade não conseguir provar a vinculação, passa a se sujeitar à tributação como os demais contribuintes.⁶⁵

No que tange ao cemitério, há uma questão essencial quanto a sua direta vinculação à entidade religiosa e se aquele funciona como extensão desta, mas sem fins lucrativos. Assim sendo poderão ter a garantia imunizadora, mas do contrário, Ricardo Alexandre complementa que “[...] não se aplica a imunidade religiosa aos cemitérios instituídos por particulares com manifesta finalidade lucrativa

Sobre a propriedade alugada a terceiros devemos entender que o legislador teve como motivação imunizar não somente o templo religioso, mas também entidade religiosa *latu sensu*, desde que a locação também não tenha fim lucrativo e o seu fruto civil seja revertido para a promoção dos interesses do templo religioso. Em jurisprudência do STF verificamos esse entendimento:

RE 325.822 / SP - SÃO PAULO

RERCURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO

Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 18/12/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as

⁶⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 17.^a ed. São Paulo: Editora Método. 2013. p. 163.

finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

Como notamos a benesse da imunidade patrimonial estão atreladas as finalidades essenciais da entidade. Segundo informa a Teoria Clássico-Liberal (Concepção do Templo-Atividade), tudo que de forma direta ou indireta tem o fim de viabilizar o culto no que tange a casa e o veículo ministerial, será abrangido pela imunidade tributária, conforme indica Eduardo Sabbag:

Teoria Clássico-Liberal (Concepção do Templo-atividade): conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos destes (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas e afetas a direitos e deveres).

Como defensores dessa concepção, aproximam-se Aiomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado.

Note alguns didáticos exemplos de defesa dessa concepção:

- a) não se deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertenças do templo;
- b) não deve haver incidência de IPTU sobre o local destinado a aprendizagem da liturgia (conventos ou outras habitações de comunidades religiosas);
- c) não deve haver a incidência de IPVA sobre o veículo (carro, avião, barco) utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesiástico.⁶⁶

Percebe-se na leitura do texto, que a extensão do templo vai além do que o próprio espaço físico destinado ao culto ou celebração religiosa, quando analisado sobre o prisma de sua atividade também e, desta forma, ressaltando os ensinamentos de Sabag não deve haver incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo; estendendo-se ao veículo utilizado no trabalho religioso.

No tocante a imunidade tributária do estacionamento, consideramos também o pressuposto da vinculação à atividade essencial e a inexistência do objetivo do lucro para não espantar a livre-concorrência na receita auferida, como ensina Eduardo Sabbag “Se os imóveis são utilizados como estacionamento, com o intuito de auferir recursos

⁶⁶ SABAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 327.

para serem utilizados no objeto social dessas entidades. Nesse caso, não remanesce dúvida de que deve subsistir a imunidade.”⁶⁷

Quando se fala em imunidade tributária dos templos religiosos convém mencionar a controvérsia envolvendo a Maçonaria e o acolhimento do princípio da isonomia caso estivesse equiparada ao templo religioso.⁶⁸

Para Sabag a Maçonaria se enquadraria nos requisitos previstos em lei para a concessão da imunidade religiosa. A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo *aspecto externo* (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo *aspecto interno* (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual).

Neste diapasão o caso foi tratado, em mais de uma vez, pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, que considerou as lojas maçônicas “templos”, para fins de imunidade tributária, afastando-se a incidência do IPTU. Quando se deixa de conceder a imunidade às lojas maçônicas e concede a outro então isso pode parecer uma conduta anti-isonômica.

Quanto ao tema a jurisprudência assevera que:

EMENTA 1: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO PELO PODER PÚBLICO. MAÇONARIA. ENTIDADE RELIGIOSA. A imunidade tributária para as entidades religiosas, dentre estas as lojas maçônicas, decorre da letra constitucional e dispensa qualquer procedimento administrativo para que exista e produza todos os seus efeitos. Apelo provido. Unânime. (APC 5.176.5999, Relator VALTER XAVIER, 1ª Turma Cível, julgado em 28/06/1999, DJ 09/09/1999 p. 44).⁶⁹

⁶⁷ Idem., p. 328.

⁶⁸ Ibidem., p. 338

⁶⁹ SABAG, Eduardo. Imunidade Religiosa e as Lojas Maçônicas. Disponível em: <https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933885/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas>. Acesso em: 10/06/2017.

Na ementa acima notamos a sinalização para a concessão da imunidade tributária às lojas maçônicas por se equipararem as entidades religiosas.

EMENTA 2: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MAÇONARIA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – POSSIBILIDADE – INTELIGÊNCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 363/2001. 1. “A maçonaria é uma religião, no sentido estrito do vocábulo, isto é na “harmonização da criatura ao Criador.” É religião maior e universal”. (Proc. 2003.0150093525 – APC, Relator ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, 5ª Turma Cível, julgado em 15/03/2004, DJ 24/06/2004 p. 64.⁷⁰

Já na Ementa 2 destacamos que o reconhecimento da maçonaria como religião foi pautado na promoção da “harmonização da criatura ao Criador”. Neste plano é interessante notar que não é comum uma decisão motivada em argumento doutrinário-religioso, mas sim com base no princípio do livre convencimento do juiz.

No entanto a falta de conhecimento sobre a organização maçônica talvez possa trazer dúvidas quanto ao merecimento da imunidade tributária. Em parte esta dificuldade se justifica pela realização de culto secreto.

Entretanto, para Eduardo Sabbag, há sim características religiosas nos templos maçônicos e assim a Maçonaria faz jus à imunidade tributária por se tratar de uma religião – um tanto reservada – pois não deixa de ser como tal. Isso se dá ao fato de que tal organização prega a existência de um Criador em que é formulada sua organização enquanto religião. As suas reuniões são cerimoniais, suas próprias doutrinas não prescindem de símbolos para se explicar a espiritualidade do Maçom que é incentivando a meditação espiritual. O culto do Maçom então é uma prática entendida por seus membros para melhorar as qualidades humanas, o caráter do ser homem espiritual junto com a meditação de todos os valores outrora elencados. Então diante dessas evidências não se poderia dissociar o ritual maçônico do culto.

O fato de ser uma reunião secreta ao público em geral, não é demérito para se concluir pelo afastamento da imunidade tributária, até porque toda denominação religiosa tem suas regras próprias, as quais os seus membros aceitam ao fazerem parte. Junte-se a isso, na história, faraós, sacerdotes e reis tinham reuniões secretas e isso não

⁷⁰ Idem.

desmerecia a credibilidade da religião perante o povo. Na Grécia antiga, inclusive ter o conhecimento do “divino” era para poucos. Em sentido contrário, Madeira⁷¹ entende que: “a maçonaria não é legitimada como instituição religiosa, pois o acesso dos cidadãos ao culto é uma característica fundamental da religião, assim como a livre propagação da crença, fato este que não ocorre com a maçonaria.”

Corroborando com o exposto, o STF proferiu a seguinte decisão sobre o tema:

Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art.150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

Só pela ementa de depreende que não se aplica à maçonaria a imunidade tributária. Mas, aqui fica consignado este contraditório, necessário na presente dissertação e, no próximo capítulo será demonstrado como a maçonaria pode ser objeto de imunidade tributária. Enfim, para que fique registrado também neste trabalho a decisão consignada no acórdão acima, segue a mesma em nota de rodapé.⁷²

⁷¹ MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. p. 142.

⁷² Decisão

Decisão: Após o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, Relator-Presidente, e dos votos dos Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e da Ministra Cármen Lúcia, que conheciam, em parte, do recurso extraordinário, mas lhe negavam provimento, pediu vista do processo o Ministro Marco Aurélio. 1ª Turma, 13.04.2010. Decisão: Por unanimidade, a Turma conheceu, em parte, do recurso extraordinário e, por maioria de votos,

CAPÍTULO III - MAÇONARIA – HISTÓRIA, CULTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de se adentrar especificamente ao tema Maçonaria, tem-se de pontuar alguns questionamentos que derivam do próprio vocábulo; especulações a parte, o fato é que a Maçonaria se encontra estabelecida na sociedade brasileira, reconhecida e inclusive reverenciada em algumas circunstâncias.

Seria a Maçonaria uma religião? Haveria uma religiosidade nos atos e práticas maçons? Ou, seria um pensar embasado em questões filosóficas, uma filosofia? Haveria entre suas propostas o ligar o homem à divindade, levando-o ao aprofundamento de sua ligação com Deus? O fato de a Maçonaria franquear seu acesso a poucos, poderia retirar-lhe o viés religioso, em caso de se atribuir à mesma um caráter de religião? Aceita como religião como, compreender a religiosidade maçônica? Em caso contrário, não compreendendo a Maçonaria como religião quais seriam os fundamentos para a negativa? Ainda, há condições para se averiguar tais questões em fundo de pesquisa?

As dificuldades de pesquisa quanto às indagações descritas, são motivadas pelo fato de que a literatura maçônica é restringida aos seus membros; tudo o que se encontra, e frise-se em poucos sites da internet, derivam de extremos: ou de defensores extremados ou de detratores acirrados em discutir sob uma ótica negativa o que venha a ser a Maçonaria taxando-a de ser uma ordem misteriosa⁷³. A isenção destas duas posições é

negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que o provia. Não participaram, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux e a Senhora Ministra Rosa Weber. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 4.9.2012.

A sinalização do STF é negativa ao reconhecimento da Maçonaria como religião por que não está aberta a todos os cidadãos e logo não deve ser alcançada pela imunidade tributária. Afirma ainda que as lojas maçônicas não têm cunho religioso sendo certo que desta forma não há que se falar em atos próprios de uma religião. Isso se dá em virtude da maçonaria não contemplar as características que se convencionam como sendo atividades próprias de uma religião *lato sensu*, a saber, reuniões cerimoniais onde são ensinadas a seus membros as doutrinas e símbolos ou imagens de santos usados na adoração do divino.

⁷³ Na cabeça de muita gente, a maçonaria foi capaz dessa proeza. Uma tarefa árdua. Os integrantes da mais conhecida entre as organizações secretas guardariam um grande segredo bombástico, revelado somente para quem concorda em ser iniciado numa sessão cercada de mistério. Em nome da honestidade jornalística, é preciso dizer logo no início da reportagem que se os maçons escondem uma informação dessas capazes de mudar o rumo do mundo, este repórter – e os estudiosos mais influentes do tema – foram incapazes de

praticamente nula e dificultam em muito a pesquisa acadêmica sobre o tema. O fato é que a origem secular da Maçonaria abre um caminho para dúvidas, uma gama variada de perguntas e poucas respostas esclarecedoras ou que joguem luz para se que se saibam quais são seus fins, motivações e fins. Não há unanimidade, mas sempre existiu respeito quanto à sua atuação no meio social, isto é inegável.

Mas quando o tema é, por sua natureza, objeto de posições diversificadas – imunidade religiosa – e à ele acrescenta-se à Maçonaria, inegável as dificuldades em se estabelecer sua legitimidade para se beneficiar da citada imunidade; entretanto, com as dificuldades inclusive quanto à coleta de informações doutrinárias sobre o assunto, inegável a relevância de discussão sobre essa vertente no Direito Tributário. Incursionaremos pela história da Maçonaria, em um primeiro momento, a fim de relacionarmos as disposições tributárias à essência da Maçonaria e sua finalidade com vistas à proposta a feita inicialmente na introdução deste trabalho.

3.1. A história da maçonaria

Os primórdios da Maçonaria são controversos, bem como parte de sua história. Segundo a opinião quase unânime dos historiadores sérios que a estudaram, sua origem é a mais verdadeira e verossímil: ela descende de antigas corporações de mestres-pedreiros construtores de igrejas e catedrais, corporações formadas na idade média. Entretanto, ora aponta-se a origem inglesa do termo maçom, ora atribui-se origem francesa ao mesmo, conforme explica Otávio Botelho⁷⁴ reportando-se aos escritos e conclusões de Ângela Cerinoti:

Etimologia da denominação Franco Maçonaria
Do inglês Freemasonry e do francês Franc Maçonnerie, não existe consenso entres os pesquisadores quanto à origem do termo. Alguns

descobrir do que se trata. Por outro lado, são vários os rituais, símbolos e conchavos políticos que deveriam ficar restritos às 4 paredes (obrigatoriamente sem janelas) de um templo maçônico, mas que estão descritos nas próximas páginas. Segredos e histórias que foram reveladas a gente graúda como Benjamin Franklin, Simón Bolívar, pelo menos 17 presidentes americanos e D. Pedro I – que entre os maçons brasileiros atendia pelo exótico apelido de Guatimozim. GWERC MAN, Sérgio. *Maçonaria: a ordem*. Disponível em: <https://super.abril.com.br/historia/maconaria-a-ordem/>. Acesso em: 20/09/2017.

⁷⁴ BUENO, Otávio. *A Maçonaria e Suas Origens com os Pedreiros Analfabetos*. Disponível em: <https://observadorcriticodasreligoes.wordpress.com/2014/01/04/a-maconaria-e-a-sua-origem-com-os-pedreiros-analfabetos/>. Acesso em: 27/09/2017.

apontam que significa que estes pedreiros (do francês: maçom) e construtores medievais, em virtude do ofício, tinham salvo-conduto das autoridades para transitarem livremente de uma região para outras, conforme as obras exigiam seu trabalho, portanto a denominação de pedreiros livres (free-masons). Outros acreditam que receberam esta denominação em razão do caráter mais especializado das suas habilidades de ofício, portanto eram profissionais livres, para diferenciá-los dos escravos que, no passado, eram a mão de obra majoritária nas edificações. Ainda, outra etimologia é apontada na palavra inglesa free stone (pedra de cantaria), aquela pedra particularmente adequada ao trabalho do entalhador.⁷⁵

A Maçonaria apresenta duas fases: a primeira, operativa, e a segunda especulativa. Na primeira, os seus componentes operavam materialmente, eram trabalhadores especializados. A segunda fase é denominada especulativa, de vez que os seus adeptos são homens de pensamento. Essas duas fases são pontuadas por Bueno⁷⁶, em seu estudo, quando reporta-se ao fato de que:

Qualquer que seja a etimologia, Franco Maçonaria é a denominação para a corporação de pedreiros e construtores que, a partir de certo momento, ainda desconhecido pelos historiadores, quando seus membros passaram a se reunirem nos alojamentos (lojas, do inglês: lodge e do francês: loge) nos canteiros das obras, além da prática habitual das refeições e do descanso, para trocaram informações sobre os simbolismos e os segredos por trás das artes e da arquitetura nas catedrais e nos mosteiros que edificavam, que os levaram, em seguida, com o acúmulo de informações secretas, a praticarem rituais iniciáticos nestes alojamentos (lojas), para a admissão de novatos e a transmissão secreta dos ensinamentos. Em outras palavras, uma corporação que combinava o ofício da construção com a construção do caráter de seus membros sob o véu do segredo. Parece que, segundo os manuscritos mais antigos, o segredo foi utilizado inicialmente apenas para a salvaguarda das técnicas do ofício da construção, depois se estendeu para o objetivo de velar os símbolos, as senhas e os rituais maçônicos (Mazet, 1992: 251), daí se desenvolveu o espírito corporativista, que até hoje marca tanto o caráter da Maçonaria.

Pode-se perceber, das colocações de Bueno que, os pedreiros-construtores⁷⁷ detinham conhecimentos especiais, constituíam um grupo mais reverenciado por seus

⁷⁵ CERINOTTI, Angela. *Maçonaria*, São Paulo: Editora Globo, 2004. p.14.

⁷⁶ BUENO, Otávio. *A Maçonaria e Suas Origens com os Pedreiros Analfabetos*. Disponível em: <https://observadorcriticodasreligoes.wordpress.com/2014/01/04/a-maconaria-e-a-sua-origem-com-os-pedreiros-analfabetos/>. Acesso em: 27/09/2017.

⁷⁷ Outra tese, também sem comprovação, é defendida por historiadores maçônicos como Christopher Knight e Robert Lomas e aponta a maçonaria como herdeira direta dos poucos cavaleiros templários que não foram trucidados por ordem do papa e do rei da França entre 1307 e 1314. Pesquisadores independentes, porém, acreditam que a origem da maçonaria moderna estaria nas corporações de ofício, espécie de sindicatos da

conhecimentos, em meio aos demais artífices-mão de obra menos especializada. Embora formassem um grupo fechado com membros desta atividade produtiva-laboral (a maçonaria operativa), passou no segundo momento a admissão de membros de outras atividades profissionais (maçonaria especulativa).⁷⁸

Da leitura dos escritos de Bueno, resta clara a movimentação dentro da própria Maçonaria, antes restrita a certos membros, em abrir-se, a propiciar mescla de conhecimentos, troca de experiências e ampliando as ideias e o pensar do grupo:

Estes novos adeptos, os quais eram intelectuais, pessoas da nobreza, profissionais de outras áreas, portanto candidatos bem mais instruídos ficaram fascinados com a descoberta de que os maçons guardavam muitos segredos antigos. Entretanto, ao mesmo tempo, por serem cultos, perceberam que os antigos maçons não guardaram, ou já tinham perdido o significado por trás daqueles símbolos e ritos, daí que estes novos interessados sentiram a necessidade de especular e pesquisar sobre a origem dos mesmos. Foi então, a partir daí, que se iniciou o que é conhecido como Maçonaria Especulativa, quando elementos de outras tradições tais como a Cabala, a Rosa Cruz, a Alquimia, as Lendas de Cavaleiros Medievais e o Hermetismo foram infiltrados na Maçonaria, por obra destes novos membros aceitos. Especulação que resultou numa prolífera criação de novos graus, além dos antigos dois graus do período operativo (o grau de Aprendiz e o de Companheiro, já o grau de Mestre Maçom só se tem registro a partir do ano de 1770 – conhecidos como os três graus simbólicos), numa sucessão na qual os graus superiores tentam explicar, também através de símbolos e ritos, os graus anteriores, de modo que o candidato permanece na contínua expectativa de conseguir a explicação do simbolismo do seu grau no grau seguinte. Assim, com o tempo, a Maçonaria se transformou numa sociedade na qual o significado encoberto pelos seus símbolos e ritos é sempre explicado por outro símbolo e rito, de maneira que nunca se alcança uma explicação discursiva e exegética. Como interpretam alguns

Idade Média. Especificamente na corporação dos pedreiros, que reunia alguns dos trabalhadores mais qualificados da Europa – gente que construía catedrais gigantescas, como a belíssima abadia de Westminster, na Inglaterra, que recebe fiéis até hoje. Como esses truques profissionais significavam bons salários, era natural que os masons cultivassem o hábito de mantê-los em segredo. Ficou conhecida como “maçonaria operativa” esse período em que os integrantes da ordem colocavam a mão na massa. GWERCMAN, Sérgio. Maçonaria: a ordem. Disponível em: <https://super.abril.com.br/historia/maconaria-a-ordem/>. Acesso em: 20/09/2017.

⁷⁸ A história da Maçonaria possui um crucial turning point, a transição de Maçonaria Operativa (composta exclusivamente de pedreiros e construtores) para a de Maçonaria Especulativa (composta de adeptos que não são mais pedreiros e construtores, portanto denominados de “maçons aceitos”). Esta transição aconteceu nos séculos XV, XVI e XVII e.c., quando houve uma redução drástica no número de construções de catedrais, de fortalezas e de mosteiros, bem como a expansão da Reforma Protestante, as quais resultaram em prejudiciais consequências na corporação dos maçons. Consequentemente, perderam o elo com os padres da Igreja, que patrocinavam as construções, para então, buscarem trabalho em outras fontes, a fim de que a corporação sobrevivesse (Mazet, 1992: 253 e Jacob 2007: 12). Foi nestas circunstâncias que a Maçonaria, de uma corporação exclusivamente constituída por pedreiros e mestres de obra, abriu as portas para a entrada de membros de fora da profissão. BUENO, Otávio. *A Maçonaria e Suas Origens com os Pedreiros Analfabetos*. Disponível em: <https://observadorcriticodasreligioes.wordpress.com/2014/01/04/a-maconaria-e-a-sua-origem-com-os-pedreiros-analfabetos/>. Acesso em: 27/09/2017.

críticos, “um poço sem fundo onde nunca se encontra a água para saciar a sede”.

Este processo de busca do significado da simbologia e de criação de novos graus continua até hoje, cujo resultado foi o surgimento de incontáveis lojas e ordens irregulares (aquelas não reconhecidas por uma Grande Loja ou por um Grande Oriente). Mas este critério de reconhecimento é vago, pois se os próprios fundadores da Maçonaria Moderna (Especulativa) tiveram de especular sobre o significado e a origem da Maçonaria que herdaram dos maçons operativos, nos séculos XVI e XVII, os quais eles julgaram como perdidos, não significa que a busca está concluída, pois eles mesmo herdaram uma tradição desprovida de exegese.⁷⁹

Essa informação demonstra que a Maçonaria sempre caminhou a par e passo com o conhecimento em suas mais variadas vertentes, algo muito comum a ser percebido em várias outras civilizações, como os egípcios, por exemplo, que dominavam técnicas de engenharia e meteorologia. Segundo o autor, a abertura para outros que não apenas os pedreiros, propiciou o conhecimento e domínio de técnicas e saberes diversos daqueles de que versavam os fundadores da Maçonaria.

Há ainda que se ressaltar que alguns autores, entre eles os aqui mencionados indicam a presença dos símbolos maçônicos em edificações da idade média, como um indício da presença de maçons da construção das mesmas, o que inclusive justificaria a ligação da Maçonaria com a ideia de templo.

Pensar em um grupo formado por construtores, alquimistas, escritores, nobres é pensar também nas implicações discriminatórias sofridas pelos mesmos, talvez uma das justificativas às reservas impostas para vir a ser membro deste grupo. As reuniões eram fechadas a indicar a natureza reservada das discussões realizadas à época de sua criação.⁸⁰

O fato é que, ao se pesquisar as origens e evolução da Maçonaria, descortina-se um grande número de teorias, e colocações a demonstrar que para alguns a mesma tem como notável escopo o incentivo ao avanço do homem enquanto indivíduo e cidadão do mundo, outros, porém vêm a Maçonaria com olhos desconfiados chegando ao ponto de

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ A maçonaria foi e continua sendo encarada por muitos como sendo uma sociedade secreta. Dentro da realidade atual entretanto, a instituição não poderá ser considerada senão como sendo uma sociedade discreta. Há realmente, uma grande diferença entre esses dois conceitos. Como secreta dever-se-ia entender que se encobre na Maçonaria algo que não pode ser revelado, quando por discreta, entende-se que se trata de ação reservada e que interessa exclusivamente aqueles que dela participam. *Discreta Sim, Secreta Não*. Disponível em: http://www.aminternacional.org/maconaria_discretasim_secretanao.html. Acesso: 20/09/2017.

tecer considerações muito desabonadoras. Contudo, encontram-se referências a grandes nomes da história como maçons, entre eles, os citados por Eduardo Teixeira de Rezende, entre eles Voltaire e Abraham Lincoln.⁸¹

Questão incontroversa é a que se referem às fases pelas quais a Maçonaria passou, operativa e especulativa e, como essa mudança influenciou a formação da instituição como se apresenta na atualidade. Outro ponto comum, nas leituras encontradas, é a referência à preocupação com o saber, o conhecimento em suas mais diversas expressões., da arte a filosofia, da técnica de construção a filosofia, o que trouxe ao antigo formato da Maçonaria uma nova forma de expressividade dentro da sociedade.

Deixaremos de apontar neste trabalho, as colocações de alguns autores sobre uma possível animosidade existente entre a Maçonaria e outras expressões religiosas, pois o assunto merece ser objeto de pesquisa direcionada e aprofundada à verificação de sua veracidade ou não e de sua extensão, não sendo possível, em poucas linhas, fazermos a transposição destes apontamentos para o presente trabalho; contudo, deixamos consignada a menção a esta colocação.

Interessa-nos a trajetória da Maçonaria em nosso país; como se verificou e como se estabeleceu entre a sociedade brasileira. Nas próximas linhas, tratar-se-á de fazer um breve panorama histórico para, por fim, analisarmos a imunidade religiosa e sua possibilidade de deferimento aos templos maçônicos.

3.2. A maçonaria no Brasil

Falar na Maçonaria e de sua presença no Brasil leva-nos em um primeiro momento à constatação de como é comum, na atualidade, encontrarmos lojas maçônicas nas cidades, bem como, a maior visibilidade destas e de suas reuniões, o que em tempos passados não seria possível; talvez, esta nova postura da Maçonaria, em se dizer discreta e não secreta tenha entre outras a função de retirar da mesma esse véu de mistério e preconceito.

⁸¹ REZENDE, Eduardo Teixeira de. *Afinal o que é a Maçonaria*. Disponível em: <http://www.aminternacional.org/maconaria.html>. Acesso: 15/08/2017.

Sobre a Maçonaria e sua atuação no país, envolvendo inclusive entre os seus membros ilustres nomes da história nacional, ensina A. Tenório de Albuquerque⁸² em sua obra intitulada *Sociedades Secretas* que:

Há um capítulo em branco na História do Brasil, e esse capítulo é o que se refere à Maçonaria, presente em todos os momentos decisivos e importantes de nossa pátria. Em torno da excepcional contribuição da Maçonaria para a formação de nossa nacionalidade, é inadmissível qualquer dúvida. De nenhum importante acontecimento histórico do Brasil, os maçons estiveram ausentes. Da maioria deles, foram os elementos da Maçonaria os promotores. Não há como honestamente negar que o Fico, A Proclamação da Independência, a Libertação dos escravos, A Proclamação da República, os maiores eventos de nossa pátria foram fatos organizados dentro de suas lojas. Antes de tudo isso, já na Inconfidência Mineira, a Maçonaria empreendia luta renhida em favor da libertação de nossa pátria. Todos os conjurados, sem exceção, pertenciam à Maçonaria: Tiradentes, Thomas Antônio Gonzaga, Cláudio Manoel da Costa, Alvarenga Peixoto, e até mesmo o Judas, o traidor Joaquim Silvério dos Reis, infelizmente também pertencia à ordem.

Retrocedendo um pouco mais no tempo, leciona William Almeida de Carvalho, que a maçonaria aportou no Brasil por meio de uma embarcação francesa no litoral baiano em 1797, e a primeira loja Maçônica foi fundada em 1801 na cidade do Rio de Janeiro; este mesmo autor admite as controvérsias sobre as datas de fundação das três primeiras lojas maçônicas, mas, certifica que eram as mais conhecidas e que antes delas, as reuniões ocorriam secretamente:

Com os dados hoje disponíveis, a primeira referência a uma Loja maçônica brasileira que se tem notícia teria sido em águas territoriais da Bahia, em 1797, em uma fragata francesa *La Preneuse*, denominada Cavaleiros da Luz, sendo pouco tempo depois transferida para a Barra, um bairro de Salvador. Contudo, a primeira Loja regular do Brasil foi a Reunião, fundada em 1801, no Rio de Janeiro, filiada ao Oriente da Ilha de França (*Ille de France*), antigo nome da Ilha Maurício, à época possessão francesa e hoje britânica. Dois anos depois o Grande Oriente Lusitano, desejando propagar, no Brasil, a “verdadeira doutrina maçônica”, nomeou para esse fim três delegados, com plenos poderes para criar lojas regulares no Rio de Janeiro, filiadas àquele Grande Oriente. Criaram, então, as Lojas Constância e Filantropia, as quais, junto com a Reunião, serviram de centro comum para todos os maçons

⁸² ALBUQUERQUE, A. Tenório. *Sociedades Secretas*. Disponível em: http://www.aminternacional.org/maconaria_historia_brasil.html. Acesso em: 08/08/2017.

existentes no Rio de Janeiro, regulares e irregulares, tratando de iniciar outros, até ao grau de Mestre. Apesar de controvérsias a exigir maiores pesquisas nesta área, essas foram as primeiras Lojas oficiais e consideradas regulares, pois já existiam, anteriormente, agrupamentos secretos, em moldes mais ou menos maçônicos, funcionando mais como clubes, ou academias, mas que não eram Lojas na acepção da palavra.⁸³

Percebe-se que, a Maçonaria sempre possuiu seus adeptos e membros ainda que não ostensivamente declarados, o que de certa forma fortaleceu o movimento de criação das lojas que posteriormente se espalharam por todo país. Ainda de acordo com este autor, paulatinamente novas lojas eram fundadas e a denominação Grande Oriente Brasileiro atribuído à Maçonaria no Brasil, tomava maiores proporções e influência social e política:

Depois da fundação daquelas três primeiras Lojas “oficiais”, espalharam-se, nos primeiros anos do século XIX, Lojas nas províncias da Bahia, de Pernambuco e do Rio de Janeiro, livres, ou sob os auspícios do Grande Oriente Lusitano e do da França. Convém salientar que os governos coloniais da época tinham instruções precisas para impedir o funcionamento de Lojas no Brasil. Tanto assim que aquelas Lojas – Constância e Filantropia – foram fechadas em 1806 no Rio de Janeiro, cessando as atividades maçônicas nesta cidade, mas continuando e se expandindo, principalmente na Bahia e em Pernambuco. O Rio de Janeiro, contudo, não podia ficar sem uma Loja, e apesar desta proibição os trabalhos prosseguiram com as Lojas São João de Bragança e Beneficência. Um fato importante para a história do futuro Grande Oriente do Brasil foi que a Loja Comércio e Artes, fundada em 1815, conservaram-se independente, adiando sua filiação ao Grande Oriente Lusitano, porque os seus membros pretendiam criar uma Obediência brasileira.⁸⁴

Quanto aos ilustres membros brasileiros que eram maçons, lembra A. Tenório Albuquerque, de uma passagem da época da abolição da escravatura muito interessante sobre a influência da Maçonaria na época:

⁸³ CARVALHO, William Almeida de. *Pequena História(?) da Maçonaria no Brasil*. Disponível em: <https://bibliot3ca.wordpress.com/pequena-historia-da-maconaria-no-brasil-william-almeida-de-carvalho/>. Acesso em: 20/08/2017.

⁸⁴ Idem.

A libertação dos escravos no Brasil foi, não há como negar, uma iniciativa de maçons, um empreendimento da Maçonaria. A Maçonaria, cumprindo sua elevada missão de lutar pela reivindicação dos direitos do homem, de batalhar pela liberdade, apanágio sagrado do Homem, empenhou-se sem desfalecimento, sem temor, indefesamente pela emancipação dos escravos. Para confirmar estes fatos basta verificar a predominância extraordinária de maçons entre os líderes abolicionistas. Dentre muitos destacaram-se Visconde de Rio Branco, José do Patrocínio, Joaquim Nabuco, Eusébio de Queiroz, Quintino Bocaiúva, Rui Barbosa, Cristiano Otoni, Castro Alves, e muitos outros.⁸⁵

Segundo William Almeida de Carvalho muitos dos acontecimentos da história brasileira, foram protagonizados por notáveis brasileiros que além de engajamento político no cenário nacional, eram maçons, segundo o autor; ressalta ainda, se reportando a José Bonifácio e a D. Pedro I que:

O Apostolado e o Grande Oriente viriam a representar facções diferentes da Maçonaria brasileira, a primeira, sob a liderança de José Bonifácio, que teve papel importante na História do Brasil, e a segunda, sob a de Gonçalves Ledo, com papel considerável na História da Maçonaria, ambas defendendo a emancipação política do País, mas sob formas diferentes de governo e maneiras diversas de encarar a questão. O grupo filo republicano de Ledo, Clemente Pereira, Francisco Nóbrega e cônego Januário Barbosa defendia o rompimento total dos laços com a metrópole monárquica portuguesa e um regime que o aproximasse mais daquele dos demais países latino-americanos, que, paulatinamente, iam conseguindo sua independência da Coroa espanhola. O grupo de Bonifácio, presente no Grande Oriente, mas encastelado principalmente no Apostolado, pregava a união brasílicolusa, ou seja, uma comunidade luso-brasileira de países autônomos, que englobasse as colônias e não admitisse a escravização dos negros e, mais tarde, a união do Brasil em torno da figura imperial de D. Pedro I. Crucial para entender o *Zeitgeist* da época são as Anotações à Biografia de Vasconcelos de Drummond, escritas pelo próprio. José Bonifácio foi o primeiro Grão-Mestre do Grande Oriente, sendo, pouco depois, sucedido pelo próprio Imperador no grão-mestrado.⁸⁶

Entre as colocações, patente a demonstração de que a partir de sua origem e do momento em que a Maçonaria passa pelo movimento da admissão, entre seus membros,

⁸⁵ ALBUQUERQUE, A. Tenório. *Sociedades Secretas*. Disponível em: http://www.aminternacional.org/maconaria_historia_brasil.html. Acesso em: 08/08/2017.

⁸⁶ CARVALHO, William Almeida de. *Pequena História(?) da Maçonaria no Brasil*. Disponível em: <https://bibliot3ca.wordpress.com/pequena-historia-da-maconaria-no-brasil-william-almeida-de-carvalho/>. Acesso em: 20/08/2017.

de outros que não apenas os “pedreiros”, a nobreza, intelectuais e políticos passaram a figurar entre seus adeptos, o que fomentou um considerável aumento de sua permanência e influência nas esferas de poder. No Brasil não foi diferente.

A Maçonaria, segundo os autores aqui mencionados busca o crescimento do homem, enquanto indivíduo e cidadão, a reverenciar suas potencialidades na construção de um mundo melhor, mais humano e tolerante. A construção de um mundo onde as diferenças sociais sejam paulatinamente diminuídas e os homens estejam irmanados num mesmo sentimento de reciprocidade e respeito. Ao reportar-se aos princípios que norteiam a Maçonaria cita-se um trecho da Oração Fúnebre de Péricles que assim se expressa:

Somos amantes da beleza sem extravagâncias e amantes da filosofia sem indolência. Usamos a riqueza mais como uma oportunidade para agir que como motivo de vanglória; entre nós há vergonha na pobreza, mas a maior vergonha é não fazer o possível para evita-la. Ver-se-á em uma pessoa ao mesmo tempo o interesse em atividades públicas e privadas, e em outros entre nós os que dão atenção principalmente aos negócios não se verá falta de discernimento em assuntos políticos, pois olhamos o homem alheio às atividades públicas não como alguém que cuida apenas de seus próprios interesses, mas como um inútil;... decidimos as questões públicas por nós mesmos, ou pelo menos nos esforçamos por compreendê-las claramente, na crença de que não é o debate que é empecilho à ação, e sim o fato de não estar esclarecido pelo debate antes de chegar a hora da ação. Consideramo-nos ainda superiores aos outros homens em outro ponto: somos ousados para agir, mas ao mesmo tempo gostamos de refletir sobre os riscos que pretendemos correr; para outros homens, ao contrário, ousadia significa ignorância e reflexão traz hesitação. Deveriam ser justamente considerados mais corajosos aqueles que, percebendo claramente tanto os sofrimentos quanto às satisfações inerentes a uma ação, nem por isso recuam diante do perigo. Mas ainda em nobreza de espírito contrastamos com a maioria, pois não é por receber favores, mas por fazê-los que adquirimos amigos. Enfim, somente nos ajudamos aos outros sem temer as consequências, não por mero cálculo de vantagens que obteríamos, mas pela confiança inerente à liberdade.⁸⁷

87PÉRICLES. *Oração Fúnebre*. Disponível em: <https://eisodireitoeleitoral.files.wordpress.com/2013/12/35354068-discurso-de-pericles.pdf>. Acesso em: 04/12/2017.

Os textos pesquisados, mostram ainda a ligação da Maçonaria com Deus, Universo, a quem se dirigem respeitosamente como o *Arquiteto do Universo*. Os autores, ao tratarem do contexto religioso da Maçonaria, favoráveis ou não em lhe atribuir caráter de religião, são unânimes quanto a afirmar da presença de Deus em sua leitura:

Os maçons são unânimes em afirmar que a Maçonaria não é uma religião, a definição clássica é: “um peculiar sistema de moralidade, velado em alegoria e ilustrado por símbolos” (Mazet, 1992: 248). Apesar da recusa, os maçons insistem que todo candidato deve ser um religioso, pois não é possível ingressar na sociedade sem acreditar em deus (Anderson 1734: 48 e Cerinotti, 2004: 102). Os juramentos dos adeptos são feitos diante de um livro religioso (Bíblia, etc.), conforme o regulamento da jurisdição. Enfim, a Maçonaria é uma sociedade que não se considera religiosa, mas aos seus adeptos se solicita que sejam religiosos. Agora, o que leva os maçons a pensarem que a Maçonaria não é uma religião deve-se ao conceito circunscritamente cristão de religião, entretanto, quando se expande o conceito de religião para além dos limites do teísmo, a Maçonaria demonstra traços muito comuns com outras tradições não teístas. Por exemplo, o Hinduísmo também tem um sistema de moral (*dharma shastra*), grande parte das suas concepções estão veladas por símbolos, concede iniciações e, ademais, pratica uma quantidade de ritos muito maior que a Maçonaria. Os maçons não são teístas, mas sim deístas, a realidade suprema é o Grande Arquiteto do Universo (GADU), de maneira que, na Maçonaria, não existe cultos de louvor, adoração ao senhor, orações, súplicas pela graça divina, romaria, bem como sacramentos de batismo, de casamento, etc. Em suma, o conceito de religião é controvertido, porém, conforme a abrangência, a Maçonaria apresenta elementos tão comuns com as religiões em geral, que se torna difícil excluí-la do rol das religiões, sobretudo quando se tem em mente que religião não é só teísmo, fé e devoção. Para resumir, a Maçonaria não se considera uma religião, mas, paradoxalmente, tudo nela tem origem e natureza religiosas.⁸⁸

Sob o olhar da admissibilidade da Maçonaria como religião, não há distância quanto à presença do Arquiteto do Universo, mas a inclusão da religiosidade e do perfil religioso da mesma, incluindo-se a meditação como forma de ligar o homem à divindade, sem que isto a distancie de seus princípios primeiros, ligados ao conhecimento e promoção do homem:

Uma forma eficaz de se ligar a Deus, ao infinito, ao cosmos, é através da meditação. É preciso um pequeno tempo disponível para estar consigo mesmo durante alguns minutos. A prática da meditação não

⁸⁸ BUENO, Otávio. *A Maçonaria e Suas Origens com os Pedreiros Analfabetos*. Disponível em: <https://observadorcriticodasreligoes.wordpress.com/2014/01/04/a-maconaria-e-a-sua-origem-com-os-pedreiros-analfabetos/>. Acesso em: 27/09/2017.

requer esforço algum, na verdade somente é atingida sem o uso de qualquer esforço. Existem várias técnicas de meditação e cada um deve encontrar a fórmula com a qual melhor se adapte. Meditar é aquietar a mente, expulsando as preocupações do cotidiano, e uma vez relaxado, usar a imaginação, afirmando sua ligação com o infinito, sua natureza de filho de Deus, herdeiro do universo e sal da terra. Assim, reabastecer-se de energias e disposição para enfrentar as pressões do dia a dia.

Escritor indiano Deepak Chopra, afirma que para sentirmos a grandeza e a potencialidade do Universo em nós são precisos três coisas: “reservar um tempo de nossa vida para praticar o silêncio e simplesmente ser, pois é no silêncio que o universo nos fala; praticar a meditação, e praticar o não-julgamento.” E cita o filósofo e poeta austríaco Franz Kafka: “ Você não precisa sair de seu quarto. Fique sentado diante da mesa e ouça. Não precisa nem ouvir, simplesmente espere. Não precisa nem esperar, aprenda somente a ficar quieto, silencioso, solitário. O mundo se oferecerá espontaneamente a você para ser descoberto. Ele não tem outra escolha senão jogar-se em êxtase a seus pés.” É importante que, em seus momentos de oração e de meditação, não se esqueça jamais de agradecer. Uma alma agradecida mantém sempre aberta seu canal de diálogo com o universo.⁸⁹

Torna-se difícil negar à Maçonaria sua vertente como religião, uma vez que não apenas reporta-se e admite a existência de um ser supremo, “Arquiteto do Universo”, mas ao que tudo indica, incentiva seus membros a prática da religiosidade, do culto da meditação da melhoria individual e respeito ao próximo. A prática da religiosidade em elevando e ligando o homem ao divino e ao bem não pode ser considerada diversamente do que uma prática relacionada a uma religião; e sua constância e exercício são ressaltados pelos dois autores referenciados.

Há que se ressaltar o fato de que alguns maçons, na vida cotidiana evidenciam em suas palavras a prática da ética de seus membros em relação uns aos outros e, em relação dos mesmos com a sociedade em que estão inseridos. E a importância da ética nas vivências em sociedade e dentro dos segmentos religiosos em geral deve ser ressaltada, pois como bem ensina Pozzoli e De Luca:

O senso comum humano valoriza a ética como uma conduta decorrente de um ato que não contraria a moral e os bons costumes. Trata-se de um ramo da filosofia fundamentado em valores, princípios, ideias e condutas humanas.

A ética é uma ciência da moral e pode ser definida como a teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade.

⁸⁹ REZENDE, Eduardo Teixeira de. *Maçonaria e Religião*. Disponível em: <http://www.aminternacional.org/maconaria.html>. Acesso: 15/08/2017.

Desta forma, a ética busca fundamentar o modo correto de viver por meio do pensamento emanado pelo próprio homem, para que sejam evitados atos arbitrários em detrimento de algo ou alguém.⁹⁰

Distanciar a Maçonaria da religião sob a alegação de ser uma entidade ou instituição fechada é privilegiar o preconceito, pelo desconhecimento; A que se rememorar que no antigo Egito, nas civilizações mais antigas, as práticas religiosas eram para pouco, para grupos fechados de sacerdotes e sacerdotisas, mas este fato não lhes retirava o cunho religioso.

O suposto segredo da Maçonaria, para alguns é fator de exclusão da mesma como religião; contudo o desconhecimento não pode ser fator de exclusão e o mesmo diga-se quanto aos símbolos por ela utilizados aos quais são atribuídas muitas significações especulativas a bem da verdade. A realidade, entretanto, é que, afirmam os autores ter Deus o seu lugar na Maçonaria, a incentivar os que dela fazem parte à religiosidade, ao culto a religião.

3.3. A maçonaria: o culto e a imunidade tributária religiosa

A indagação primeira, ao se falar de imunidade religiosa em relação à Maçonaria é estabelecer se no seu interior há um culto. Em caso de resposta positiva, como seria a realização do mesmo; contudo em sendo negativa a resposta, como auferir à Maçonaria a imunidade que este trabalho propõe?

Das colocações acima exposta, transparente e clara a conotação religiosa da Maçonaria ao se reportar ao grande *Arquiteto do Universo*, como responsável pela “criação” e, o sustentáculo da atuação benemérita da mesma. O incentivo à prática da meditação leva-nos a perceber a importância atribuída ao autoconhecimento, ao recolhimento e ao pensamento dos maçons incentivando-os a se voltarem para a divindade.

A menção aos símbolos, aos cultos entre os membros em seus respectivos graus (aprendiz, companheiro e mestre), bem como a utilização da Bíblia no juramento dos

⁹⁰ POZZOLI, Lafayette. DE LUCA, Guilherme Domingos. Valores Éticos na Sociedade Atual: fraternidade e sustentabilidade in MONASSA, Clarissa Chagas Sanches (Org.), POZZOLI, Lafayette (Org.), LACERDA, Luana Pereira (Org.). Fraternidade e Sustentabilidade no Direito. 1.^a ed. Curitiba: Instituto Memória Editora. 2015. p. 218.

membros aceitos aponta para a existência de cerimônias, conhecidas e praticadas por seus membros. A referência, inicialmente feita, sobre a formação ou nascimento da Maçonaria, a reportar-se em sua origem com a participação de egressos de outros segmentos como a Cabala, a Rosa Cruz, a Alquimia, as Lendas de Cavaleiros Medievais e o Hermetismo, reforça a existência de práticas rituais ligadas às crenças das quais faziam parte seus primeiros membros.

O fato de tais práticas ou cerimônias não se realizarem em público, mas apenas no âmbito da loja maçônica e entre os membros aceitos, de forma discreta, não retira ou desvirtua a natureza das mesmas para aqueles que as realizam; ao contrário. Os maçons zelam pelas tradições e cerimônias desde o nascimento da Maçonaria.

Quando examinada a imunidade tributária religiosa, salientou Sabag em linhas anteriores, que a Maçonaria em seu entender, é uma religião e por esta razão deve ao seu templo deve ser aplicada a imunidade tributária em estudo. Neste mesmo sentido, as colocações de Carvalho, para quem:

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra – templo – ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas *templos*. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.⁹¹

Assim, inserida a Maçonaria no seio da sociedade há séculos e, conhecida com seus templos (as lojas maçônicas), onde as cerimônias e ritos são praticados dentro das regras instituídas para seus membros, com viés religioso a reverenciar o *Grande Arquiteto do Universo*, há que se compreender como admissível a aplicação da imunidade tributária religiosa, pois neste contexto e, ante as colocações doutrinárias esposadas, atende a mesma os requisitos exigidos por lei para tanto.

⁹¹ CARVALHO, Paulo Ramos. *Curso de Direito Tributário*. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 190-191.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho intenta mostrar o quanto devemos pensar no aumento da religiosidade em nosso país, sem poder deixar à margem a reflexão de que o crescimento das religiões é coisa muito séria, inclusive para nosso Estado, pois concede imunidade, a quem preenche os requisitos para a imunidade tributária, (artigo 150, VI, b, CF/88) quais sejam: reuniões cerimoniais, doutrinas, símbolos ou imagens de santos assim considerados por seus fiéis, além daquelas elencadas no artigo nove, IV, alínea b, do CTN. No entanto a imunidade que é mencionada refere-se a “templos de qualquer culto”.

Neste diapasão foi analisado ser assertiva na Constituição Federal de 1988 a imunidade tributária, mas, há sim controvérsia, e esse tema poderá ser ainda fruto de muita discussão. De fato, os cidadãos estão entendendo que podem se reunir para a seu modo adorar o divino praticando o culto em diferentes lugares, prova disso são os inúmeros casos envolvendo a questão da imunidade tributária em diversas situações e, nesse ponto notamos os posicionamentos de doutrinadores e as jurisprudências acerca do tema como foi mostrado no decorrer do trabalho.

Quanto à Maçonaria, polêmica e ensejadora de reflexão a possibilidade de concessão da imunidade religiosa em seu favor; há defensores e detratores dessa possibilidade, a ensejar a manifestação do Judiciário para dirimir tais controvérsias. Da leitura dos votos manifestados sobre o tema, contudo, permanece a dificuldade de pacificação quanto ao tema, oscilando ora pela sua admissão, ora contra.

A forma de se praticar o culto é um ponto muito interessante e intrigante a ser analisado a partir do momento quando se leva em consideração a carga sociológica e a cultura que é miscigenada e tem certa parcela de inserção nas religiões existentes no Brasil, por a concessão da imunidade tributária deve ser analisada com uma cautela imensurável, pois algumas

religiões são usadas para ludibriar o sistema jurídico tributário visando à benesse da imunidade tributária.

No entanto me parece que há uma confusão entre o que está descrito na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, pois a Imunidade Tributária Religiosa se refere ao: “Templos de qualquer culto” e não a “religião”, tanto que a imunidade da qual estamos falando se estende à imóveis da igreja locados para terceiros, a casa paroquial, ao corro do padre desde que este esteja no nome da igreja e que todas estas rendas sejam revertidas a necessidades da Igreja.

Pois bem, parece que os doutrinadores e ilustres ministros e desembargadores, tiveram uma visão ampla da extensão da imunidade tributária religiosa, da qual acho que foram muito felizes em seus entendimentos, sem contar nas imunidades estendidas a diversas religiões, que não são em momento algum diferente da religião católica, acreditamos se ao contrário fosse estaria ferindo o princípio da isonomia.

Contudo há uma discordância no Supremo Tribunal Federal, por voto de divergência, onde o ministro Marco Aurélio Mello, no Recurso Extraordinário 562.351, discordou que não se estendesse a imunidade Tributária a maçonaria:

No mais, atente para a norma constitucional: ela protege o culto. E este consiste em rituais de elevação espiritual, propósitos intrincados nas práticas maçônicas, que, se não podem ser classificadas como genuína religião, segundo a perspectiva das religiões tradicionais – e o tema é controverso –, estão dentro do escopo protetivo da Constituição de 1988. Sem dúvida, certas limitações ao ingresso em algumas lojas maçônicas causam perplexidade, pois possuem natureza anacrônica. Acontece que algumas religiões também estabelecem restrições sobre a vida de seus fiéis, ingerem em comportamentos públicos e privados. A ancestralidade das religiões traz consigo os preconceitos do passado, os quais não impedem o reconhecimento público de seus valores.

Ante o quadro, conheço parcialmente do recurso e, nessa parte, dou-lhe provimento, para reconhecer o direito à imunidade tributária dos templos em que são realizados os cultos da recorrente. É como voto.

Numa perspectiva menos rígida do conceito de religião, certamente se consegue classificar a maçonaria como uma

corrente religiosa, que contempla física e metafísica. São práticas ritualísticas que somente podem ser adequadamente compreendidas no interior de um conceito mais abrangente de religiosidade. Há uma profissão de fé em valores e princípios comuns, inclusive em uma entidade de caráter sobrenatural capaz de explicar fenômenos naturais – basta ter em conta a constante referência ao “Grande arquiteto do Universo”, que se aproxima da figura de um deus. Está presente, portanto, a tríplice marca da religião: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes.

Existe notícia de que a maçonaria já chegou a ser qualificada como uma religião civil (Pamela M. Jolicoeuer e Louis L. Knowles. “Fraternal associations and civil religion: scottish rite freemasonry”. *Review of Religious Research*, Vol. 20, No. 1, 1978, pp. 3-22). Em tal contexto, revela-se descabido fechar os olhos ao denominado fato do pluralismo nas sociedades contemporâneas, marcadas por desavenças quanto aos elementos mais basilares da vida comunitária. Evidentemente, pressuponho um conceito mais largo de religião, até mesmo em deferência ao disposto no artigo 1º, inciso V, da Carta Federal, que consagra o pluralismo como um valor basilar da República Federal do Brasil. Ao contrário dos teólogos e cientistas sociais, preocupados apenas com a ciência que praticam, o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião. Exige-lhe leitura compreensiva das práticas sociais a fim de classificá-las como religiosas ou não, haja vista que tanto o direito como a religião são subprodutos da cultura. Assim, a meu ver, certas práticas que poderiam ser consideradas “seitas”, e não “religiões”, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado.

Em capítulo anterior foi analisado apontamento a respeito do que vem a ser a maçonaria, no entanto, necessário que se faça uma breve síntese para mostrar que o ministro a qual nos referimos estava equivocado pois, a maçonaria é um templo, eles acreditam em um Deus, tanto que dentro do templo há a imagem de Jesus Cristo, e mas há maçons de diversas religiões ligados à esta entidade. Nem por isso, eles deixam de cultuar Deus, cada um à sua maneira e por várias vezes nos seus ensinamentos eles pronunciam ao se referirem a Ele como O Criador ou Arquiteto do Universo.

Nesse ponto, este trabalho buscou demonstrar, a partir das referências bibliográficas e indicação normativa pertinente, para que haja uma leitura e contextualização para aqueles que têm uma imagem destorcida sobre a maçonaria, e para que se reflita, sobre a possibilidade de a previsão

constitucional acerca da imunidade tributária, ser aplicada aos templos maçônicos.

Pois a maçonaria, em sua atuação atende às exigências legais, pois tem um templo onde em cada um dos encontros semanais, os maçons antes de começarem suas reuniões independente de religião ou crença referenciam o Arquiteto do Universo, entendido como Deus. Razão pela não é possível entender a divergência, ou melhor, a resistência de não se estender a imunidade tributária a maçonaria.

Devemos salientar ainda que todos os valores arrecadados na Maçonaria são revertidos para instituições filantrópicas, preenchendo assim mais um requisito para que lhe seja aplicada a imunidade tributária religiosa.

Com isso chegamos à conclusão de que esse julgamento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que foi um voto de divergência, onde não houve concordância de todos os ministros, enseja revisão, análise, reflexão cautelosa, uma vez que os fundamentos são de grande intensidade.

O simples fato de ser a Maçonaria uma religião menos difundida ou cujas práticas seculares são transmitidas apenas entre seus participantes, não poderá ser argumento único que lhe exclua a benesse da imunidade. Há que se verificar, inclusive que, assim como muitas religiões promovem eventos de cunho assistencial a maçonaria também possui esta face em que se solidariza com os segmentos sociais mais desfavorecidos atuando e promovendo o atendimento social.

O culto e respeito à Deus, arquiteto do universo, é fato. Não se distancia a maçonaria de outras religiões que creem em Deus e o reverenciam. Como dito em linhas anteriores, independente do segmento religioso a que pertença um maçom, o respeito e atitude de crença em Deus é postura comum e realizada por todos.

Portanto, a religiosidade estando presente dentro de um templo (Loja Maçônica), estando as finalidades exigidas por lei expressamente atendidas, o benefício da imunidade tributária deverá ser concedido e reconhecido à Maçonaria, deferindo a esta o tratamento pautado no princípio da igualdade de que se faz merecedora.

Em que pesem os posicionamentos contrários à concessão da imunidade tributária à Maçonaria, o simples argumento de que a mesma não seja uma religião fere pelo preconceito aqueles que dela participam; Há tempos, a maçonaria vem se abrindo à sociedade, para desmistificar e afastar preconceitos sobre seus fins e práticas. É momento, em uma sociedade plural com vistas a um humanismo crescente, que se procure compreender esta forma de religiosidade, de crença, de culto e dado este primeiro passo, chegar-se à compreensão de que ao templo Maçônico cabe a imunidade tributária estudada neste trabalho, como justo, correto e legal.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. MEC distribuirá *tablets* para escolas em 2012. Disponível em: <<http://info.abril.com.br/noticias/tecnologia-pessoal/mec-distribuir-tablets-para-escolas-em-2012-01092011-41.shl>> Acesso em: 9/12/2017.

ALBUQUERQUE, A. Tenório. Sociedades Secretas. Disponível em: http://www.aminternacional.org/maconaria_historia_brasil.html

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 7.^a ed. São Paulo: Método. 2013.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

Apple lança livros escolares digitais, iBooks 2 e iBook Author. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/sociedade/tecnologia/apple-lanca-livros-escolares-digitais-ibooks-2-ibook-author-3715789>> Acesso em 9 de dezembro de 2017.

ASSOCIAÇÃO TORRE DE VIGIA DE BÍBLIA E TRATADOS. Raciocínios à Base das Escrituras. São Paulo, 1985, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BASTOS, CELSO RIBEIRO DE. Curso de Direito Constitucional. 22.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 10/12/2017.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 10/12/2017.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824. Art. 179. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 15/12/2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 17/12/2017.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988.

BRASIL. DECRETO 119-A DE 7 DE JANEIRO DE 1890. Proíbe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d119-a.htm. Acesso em: 02/12/2017.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n.º 123/2011. PEC da Música. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=540678>. Acesso em: 09/12/2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3.^a Região. Apelação em Mandado de Segurança: AMS 5670 SP 2005.61.19.005670-7. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16786412/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-5670-sp-20056119005670-7/inteiro-teor-16786413>. Acesso em: 10/12/2017.

BRASIL. Súmula 724 do STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?súmula=1644>. Acesso: 04/12/ 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.351 RIO GRANDE DO SUL, interposto contra acórdão que não reconheceu ao recorrente, Grande Oriente do Rio Grande do Sul, a imunidade prevista no art. 150, VI, b e c, da Constituição Federal.

Relator; Ministro Ricardo Lewandowski Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/voto-macons-lewandowski.pdf>. Acesso em: 05/12/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Imunidade Tributária - repercussão. Recurso Extraordinário n.º281433/SP. Recorrente: Assistência Social Assembleia de Deus. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 14 de dezembro de 2001. Disponível em<<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 30 dezembro 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Imunidade Recíproca – contribuição. Agravo regimental n.º 378144/PR. Agravante: Município de Londrina. Agravado: União. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 22 de abril de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 26 dezembro 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental. Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25242275/agreg-no-recurso-extraordinario-com-agravo-are-685246-mg-stf/inteiro-teor-135264621>. Acesso em: 08/12/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Imunidade Recíproca – taxa. Recurso Extraordinário n.º364202/RS. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de Viamão. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 28 de outubro de 2004. Disponível:<<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 26 de dezembro 2017.

BUENO, Otávio. A Maçonaria e Suas Origens com os Pedreiros Analfabetos. Disponível em: <https://observadorcriticodasreligoes.wordpress.com/2014/01/04/a-maconaria-e-a-sua-origem-com-os-pedreiros-analfabetos/>. Acesso em: 7/12/2017.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30.^a ed. São Paulo: Melhoramentos. 2015.

CARVALHO, William Almeida de. Pequena História(?) da Maçonaria no Brasil. Disponível em: <https://bibliot3ca.wordpress.com/pequena-historia-da-maconaria-no-brasil-william-almeida-de-carvalho/>

CERINOTTI, Angela. Maçonaria, São Paulo: Editora Globo, 2004

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva. 1991.

_____, Curso de Direito Tributário. 17.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9.^a ed. São Paulo: Forense. 2002.

COLANGES, Fustel de. A Cidade Antiga: estudos sobre o culto, o direito e as instituições da Grécia e de Roma. 2.^a ed. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2011.

COSTA, REGINA HELENA. Imunidades Tributárias. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

CHOPRA. Depack. As Sete Leis Espirituais. Disponível em: [dosucesso.http://www.aminternacional.org/maconaria_religiao.html](http://www.aminternacional.org/maconaria_religiao.html). Acesso em: 06/5/2017.

Dicionário On Line de Português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/imunidade/>. Acesso em: 14/12/2017

E SILVA. De Plácido. Vocabulário Jurídico. 32.^a ed. São Paulo: Editora Forense. 2007.

FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. Mini Aurélio – Dicionário da Língua Portuguesa. 8.^a ed. São Paulo: Editora Positivo. 2010.

GAMBA, Luísa Hickel. A Imunidade Tributária Recíproca na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa_Gamba.html. Acesso em: 17/12/2017.

GWERCMAN, Sérgio. Maçonaria: a ordem. Disponível em: <https://super.abril.com.br/historia/maconaria-a-ordem/>. Acesso em: 20/12/2017.

MACHADO. Carlos Augusto Alcântara. A Fraternidade Como Categoria Constitucional: considerações a partir do compromisso preambular da Carta Magna do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.catedrachiaralubich.org/uploads/artigos/artigos_2014-09-

02_artigocatedracarlosaugustoafraternidadecomocategoriaconstitucional_pdf_03b03683

44. Acesso em: 17/12/2017.

MACHADO, Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 33.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

MICHAELIS, Dicionário. 2.^a ed. São Paulo: Editora Melhoramentos. 2011.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 28.^aed. São Paulo: Atlas. 2012.

NOTÍCIAS STF – 1.^a Turma nega imunidade tributária a organização maçônica do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=217200>. Acesso em: 15/12/2017.

OLIVEIRA, FÁBIO DANTAS DE. Religião e Legislação: uma questão de Direito. 1.^a ed. São Paulo: Editora Prisma. 2017.

Origens da Cultura Popular e da Religiosidade em Salvador. Disponível em: <http://www.salvadordestination.com.br/pagina/4/Origens-da-cultura-popular-e-da-religiosidade-em-Salvador.aspx>. Acesso em: 14/12/2017.

POZZOLI, Lafayette. DE LUCA, Guilherme Domingos. Valores Éticos na Sociedade Atual: fraternidade e sustentabilidade *in* MONASSA, Clarissa Chagas Sanches (Org.), POZZOLI, Lafayette (Org.), LACERDA, Luana Pereira (Org.). Fraternidade e Sustentabilidade no Direito. 1.^a ed. Curitiba: Instituto Memória Editora. 2015.

REZENDE, Eduardo Teixeira de. Afinal o que é a Maçonaria. Disponível em: <http://www.aminternacional.org/maconaria.html>. Acesso: 15/12/2017.

SABAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 39.^a ed. São Paulo: Malheiros. 2016.

SORIANO, ALDIR GUEDES. Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional. 1.^a ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira. 2002.

TORRES, RICARDO LOBO. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2.^a ed. São Paulo: Editora Renovar. 1995.

A N E X O S

AFINAL O QUE É A MAÇONARIA?

Esta pergunta é feita diariamente por milhares de pessoas espalhadas pelos quatro cantos do mundo, quer sejam maçom, ou não. Na verdade pouco se sabe sobre a origem da maçonaria que se perde na origem da história ocidental. O grande marco conhecido, que formatou a maçonaria como ela é hoje, foi o humanismo Francês. Nos primórdios da humanidade o conhecimento era restrito a grupos de pessoas que dominavam as artes, as técnicas construtivas, a escrita, as leis humanas e divinas. Estas pessoas, com o intuito de aprimorar e compartilhar seus conhecimentos, se agruparam em torno de corporações voltadas para a arte da construção. Alias o termo maçom é uma palavra que significa pedreiro. Na antiguidade os maçons foram os construtores do mundo. A partir do iluminismo Francês e em contra ponto ao obscurantismo da idade média, com o objetivo de manter vivo e efervescente o conhecimento, os filósofos e pensadores se aproveitaram das corporações de construtores para criar o que denominaram de maçonaria especulativa. Seriam os construtores não mais de obras, mas sim do homem e, por conseguinte da humanidade.

No Brasil a história da maçonaria se confunde com a própria história do país. Ao defender e difundir os conceitos de Liberdade, Igualdade e Fraternidade a maçonaria plantou nos Brasileiros e nos povos da América conceitos de democracia e da coisa pública definidos na antiga civilização Grega. Estes conceitos criaram as repúblicas ocidentais, os sistemas econômicos, a teoria evolucionista, a filosofia cartesiana, a democracia, enfim as bases estruturais da cultura e do desenvolvimento ocidental. Por indução da maçonaria e iniciativa de maçons, ocorreram a inconfidência mineira, a independência, a revolução farroupilha, a lei do ventre livre, a libertação dos escravos e a criação da republica. Foram maçons, Álvares Maciel, Padre Feijó, José Bonifácio de Andrada, Dom Pedro I, Duque de Caxias, Bento Gonçalves, Garibaldi, Barão de Mauá, Marechal Deodoro, Gonçalves Ledo, Joaquim Nabuco, frei Caneca, Quintino Bocaiúva, dentre tantos outros.

Em uma maneira simplista podemos dizer que a maçonaria é um país dentro de outro país. Um país onde não há analfabetos, não há fome e onde se cultua a liberdade de expressão, o livre arbítrio, o conhecimento, a fraternidade e a igualdade de todos perante a lei. Um país que busca constantemente a verdade na sua forma direta e objetiva, sem paixões políticas, religiosas ou pré-concebidas. É à busca do homem em si mesmo. O grande segredo da maçonaria não existe e, pela lógica cartesiana, não há como divulgá-lo. Ao

nos irmanamos em busca da verdade e da liberdade temos como ponto de partida o conhecimento de nós mesmos e obviamente, este conhecimento próprio é restrito ao indivíduo. Existe um antiquíssimo mito no Nilo em que Osíris, que representa a vida universal, morre e sua irmã Lis o faz engolir o olho do gavião e, mal o olho penetra no cadáver, Osíris renasce porque nele entra a visão. Viver é, antes de nada, ver-se a si mesmo. Em síntese ninguém, a não ser nós mesmos e o criador, nos conhece. Para se ter uma noção de nossos princípios, Péricles em 431 anos antes de Cristo disse:

"Somos amantes da beleza sem extravagâncias e amantes da filosofia sem indolência. Usamos a riqueza mais como uma oportunidade para agir que como motivo de vanglória; entre nós não há vergonha na pobreza, mas a maior vergonha é não fazer o possível para evita-la. Ver-se-á em uma pessoa ao mesmo tempo o interesse em atividades públicas e privadas, e em outros entre nós que dão atenção principalmente aos negócios não se verá falta de discernimento em assuntos políticos, pois olhamos o homem alheio às atividades públicas não como alguém que cuida apenas de seus próprios interesses, mas como um inútil; decidimos as questões públicas por nós mesmos, ou pelos menos nos esforçamos por compreendê-las claramente, na crença de que não é o debate que é empecilho á ação, e sim o fato de não estar esclarecido pelo debate antes de chegar a hora da ação. Consideramo-nos ainda superiores aos outros homens em outro ponto: somos ousados para agir, mas ao mesmo tempo gostamos de refletir sobre os riscos que pretendemos correr; para outros homens, ao contrário, ousadia significa ignorância e reflexão traz a hesitação. Deveriam ser justamente considerados mais corajosos aqueles que, percebendo claramente tanto os sofrimentos quanto ás satisfações inerentes a uma ação, nem por isso recuam diante do perigo. Mais ainda em nobreza de espírito contrastamos com a maioria, pois não é por receber favores, mas por faze-los, que adquirimos amigos. . . .Enfim, somente nos ajudamos aos outros sem temer as consequências, não por mero cálculo de vantagens que obteríamos, mas pela confiança inerente á liberdade."

Neste sentido a maçonaria sempre constante e presente na luta para fortalecer o conhecimento individual de tal sorte que ele produza um conhecimento e uma mobilização coletiva, tem estado presente em todos os rincões do país e do mundo fazendo prevalecer a máxima do homem como símbolo de pensamento e bem-estar, como obra do Grande Arquiteto do Universo.

Hoje continuamos reféns das encruzilhadas da vida que nos fazem prisioneiros do nosso próprio desenvolvimento pois, crescemos nos descuidando dos conceitos de justiça social, de liberdade e de igualdade de oportunidades. Como disse Marx, na célebre Carta ao Povo: "O domínio do homem sobre a natureza é cada vez maior; mas, ao mesmo tempo,

o homem se transforma em escravo de outros homens ou de sua própria infâmia. Até a pura luz da ciência parece só poder brilhar sobre o fundo da tenebrosa ignorância. Todos os nossos inventos e progressos parecem dotar de vida intelectual as forças materiais, enquanto reduzem o ser humano ao nível de uma força material bruta".

Se o comunismo não prosperou por não criar um mecanismo eficiente de produção de riquezas, o capitalismo encontra-se em xeque por não conseguir criar um eficiente mecanismo de distribuição das riquezas produzidas. É perversa a nossa posição de bem sucedidos em contraponto dos milhares de marginalizados. Chega a ser uma afronta á nossa inteligência e é absolutamente irracional.

Neste sentido começamos a perceber que isto não conduzirá a humanidade a um bom lugar. O nosso desafio se consiste em inserirmos todos nas riquezas que as tecnologias eficientemente conseguem produzir. Hoje já podemos dizer que temos tecnologia para produzir de modo sustentável riquezas suficientes para saciar todos. O que nos falta é entendermos que nisto se apoiará á paz, a harmonia e a felicidade tão necessárias aos indivíduos, quanto imprescindíveis para a humanidade.

Neste momento histórico está sendo lançada a Ação Maçônica Internacional aqui, em Belo Horizonte e, pela primeira vez o Grande Oriente do Brasil transfere o Poder Central da Maçonaria Gobiana para, irmanado com as Grandes Lojas Maçônicas e o Conselho Maçônico Brasileiro, discutirem uma proposta, e uma ação da maçonaria no intuito formar uma nova e necessária consciência dos ricos em relação aos pobres, quer como países, quer como indivíduos.

Temos a convicção de que não se trata apenas de um problema dos governantes, mas sim de um problema daqueles que detêm o conhecimento e as fórmulas econômicas e tecnológicas para aplica-lo e distribuí-lo a todo o planeta. Em suma é um problema de toda a sociedade organizada, é um problema nosso.

Hoje já podemos, dentro do seio da maçonaria, falar em organização da sociedade civil de interesse público, em parceria público privada, em organizações não governamentais como uma clara vontade dos cidadãos em auxiliar o estado numa tarefa que transpõe suas fronteiras e sua capacidade administrativa.

Se nós maçons, privilegiados que somos, nos furtarmos a tal empreitada, com certeza estaríamos traindo nossos princípios basilares.

Fraternalmente,

Eduardo Teixeira de Rezende

Presidente Assembléia Maçônica GOEMG

Presidente Conselho Gestor da Ação Maçônica Internacional

Apresentamos aqui A Maçonaria, uma instituição filosófica, filantrópica, progressista e iniciática, que tem por objetivo contribuir para a EVOLUÇÃO do ser humano, combatendo os vícios, o obscurantismo, o despotismo e todo e qualquer tipo de injustiça. Sua ação se baseia na tríade:

"Liberdade, Igualdade e Fraternidade".

"A maçonaria é a entidade mais sublime que conheci. É uma instituição fraternal, na qual se ingressa para dar e que procura meios para fazer o bem, exercitar a beneficência, como um dos processos para conseguir-se a perfectibilidade objetiva. Será extraordinariamente sublime se a maioria dos gênios da ação e do pensamento pertencerem à Maçonaria." (Voltaire)

"A mais sublime de todas as Instituições é a Maçonaria, porque prega e luta pela Fraternidade, que cultiva com devotamento; porque pratica a tolerância; porque deseja a humanidade integrada em uma só Família, cujos seres estejam unidos pelo Amor, dominados pelo desejo de contribuir para o Bem do próximo. É uma honra para mim ser Maçom". (Abrahão Lincoln)

Disponível em: <http://www.aminternacional.org/maconaria.html>. Acesso em: 08/12/2017

Supremo Tribunal Federal

13/04/2010 PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.351 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE.(S) :GRANDE ORIENTE DO RIO GRANDE DO SUL

ADV.(A/S) :SALVADOR HORÁCIO VIZZOTTO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) :MILTON DOS SANTOS MARTINS

RECDO.(A/S) :MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE

ADV.(A/S) :FERNANDO VICENZI

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO **RICARDO LEWANDOWSKI** (RELATOR): Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que não reconheceu ao recorrente, Grande Oriente do Rio Grande do Sul, a imunidade prevista no art. 150, VI, **b** e **c**, da Constituição Federal.

Na origem, o ora recorrente ajuizou embargos à execução fiscal buscando afastar a cobrança do IPTU pelo município de Porto Alegre. O pedido foi julgado improcedente. Irresignado, interpôs recurso de apelação que restou desprovido em acórdão assim ementado:

**“APELAÇÃO CÍVEL EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS.
IPTU. MAÇONARIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO
NÃO CARACTERIZADAS.**

Descabe o reconhecimento da imunidade tributária à Maçonaria, na medida em que esse tipo de associação não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 150, VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, da Constituição Federal. Descabe enquadrá-la como instituição de educação ou assistência social, na medida em que estas desenvolvem uma atividade básica que, a princípio, deveria ser cumprida pelo Estado, o que não é o caso da Maçonaria. Da mesma forma, não se pode admitir seja a Maçonaria um culto na acepção técnica do termo.

Trata-se de uma associação fechada, não aberta ao público em geral e que não tem e nem professa qualquer religião, não se podendo afirmar que seus prédios sejam templos para o exercício de qualquer culto.

Trata-se de uma confraria que, antes de mais nada, professa uma filosofia de vida, na busca do que ela mesmo denomina de aperfeiçoamento moral, intelectual e social do Homem e da Humanidade. Daí porque, não incidentes, à espécie, as hipóteses previstas no art. 150, VI, 'b' e 'c', da CF. Incabível, ainda, o pedido de isenção, não tendo a embargante atendido aos requisitos contidos na Lei que concedeu a benesse.

APELAÇÃO NÃO PROVIDA” (fl. 108).

Quanto à imunidade prevista no art. 150, VI, **c**, concluiu o aresto impugnado que:

“De entidade assistencial ou educacional não há falar. A Maçonaria (...) é uma associação fechada, não aberta a qualquer um que dela queira participar, a não ser submetido a um procedimento prévio de apresentação do ‘profano’ por um maçom, cuja admissão e iniciação dependem da verificação de condições e requisitos essenciais estabelecidos pelo denominado Regulamento Geral. Só podem ser admitidas pessoas do sexo masculino, maiores de 21 anos, e através de escrutínio secreto por parte de todos os maçons presentes, forma unânime. Em termos de assistência, esta fica restrita às viúvas, irmãs solteiras, ascendentes e descendentes necessitadas de ‘justo auxílio dos irmãos. O que é ‘justo auxílio’, só os maçons podem deliberar. Com efeito, não há como considerar tal associação dentre aquelas referidas na alínea ‘c’, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal. Embora sem fins lucrativos, por certo não se trata de instituição de assistência social ou educacional”.

No que diz respeito ao art. 150, VI, **b**, assentou:

“Ora, não há falar em culto na acepção técnica do termo, como quis a Carta Política.” A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a ideia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento.

Como se vê, uma grande confraria que, antes de mais nada, prega e professa uma filosofia de vida. Apenas isto. De certa forma, paradoxal, pois ao mesmo tempo em que prega esta melhoria e aperfeiçoamento do Homem e da Humanidade, só admite em seu seio homens livres (não mulheres) e que exerçam profissão (afirma que deve ser uma “profissão honesta”) que lhes assegure meio de subsistência. “Os analfabetos não são admitidos, por não possuírem instrução necessária à compreensão dos fins da Ordem”.

Contra essa decisão foi interposto este RE, fundado no art. 102, III, **a**, da Constituição Federal, no qual o recorrente alega violação do art. 150, VI, **b** e **c**, da mesma Carta. E sustenta, ainda, que

“não se pode instituir tributo sobre imóveis que abrigam templos de qualquer culto e/ou sobre o patrimônio de entidades que pratiquem a assistência social, observados os requisitos da lei, no caso aqueles indicados no artigo 14, incisos, I a II e § 2º, do Código Tributário Nacional. Entende o recorrente que esses requisitos foram integralmente comprovados nos termos da petição de fls. 61/62;

primeiro, porque não foram impugnados pelo Embargado; segundo, porque o Embargante se propôs a fazer a prova; terceiro, porque o Juízo aceitou, nos termos do disposto no artigo 302, segunda parte, do CPC, a veracidade do alegado” (fl. 176).

Asseverou, também, que “a maçonaria é, sim, uma instituição filantrópica. Está assim no preâmbulo do Ato Constitutivo do GORGS₁ (fls. 15, dos autos em execução em apenso), e, pode-se afirmar, de quase todas, se não as Potências maçônicas do Mundo” (fl. 185).

Sustentou, ademais, que “há dentro da própria maçonaria controvérsia quanto o ser ou não ela religião. Tem-se por majoritária, quase unânime o de não sê-lo na acepção mais conhecida. Como concluiu o eminente relator de modo simples. Seria de dizer que a maçonaria é a religião das religiões, pois vai além de exigir de quem nela é admitida a crença em Deus, O Grande Arquiteto do Universo (GADU), expressão hoje também já do domínio público, pois estimula no maçom o desenvolvimento da religiosidade. Cada maçom deve ter as suas próprias convicções religiosas.

(...)

A bibliografia maçônica é vasta em todo o mundo. Seu estudo mostrará que a maçonaria, na noite dos tempos mais remotos ou mais próximos, sempre esteve atrelada às religiões, desde a Mesopotâmia, às religiões egípcias, aos Templários, aos Mosteiros que abrigavam os monges construtores, às associações de construtores de catedrais (guildas)” (fls. 188-189).

Concluiu, assim, que os templos maçônicos e/ou lojas maçônicas se incluem no conceito de “templos de qualquer culto” para fins do art. 150, VI, b, da Constituição Federal. O recorrido, em contrarrazões, manifestou-se pelo não conhecimento do recurso e, caso conhecido, por seu desprovimento, sob o argumento de que o pedido

“não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 150, inciso VI, da Constituição da República Federativa do Brasil. Maçonaria não é religião, não é culto, não é instituição de educação ou de assistência (1 GORGS - Grande Oriente do Rio Grande do Sul) social.

(...)

Ademais, a parte embargante-recorrente não atende aos comandos editados pelos arts. 9º e 14 do CTN, combinados com o art. 146, II, da CRFB”.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo conhecimento parcial do recurso e, nessa parte, por seu provimento (fls. 258-263), lavrando a seguinte ementa:

“RE. MAÇONARIA. IMUNIDADE DE IPTU. TEMPLO E CULTO. IMPLICAÇÕES.

1. Mesmo que não se reconheça à Maçonaria (Grande Oriente do Rio Grande do Sul) como religião, não é menos verdade que seus prédios são verdadeiros Templos, onde se realizam rituais e cultos, sobre a proteção de Deus, o Grande

Arquiteto do Universo, objetivando elevar a espiritualidade do homem, a ética, a justiça, a fraternidade e a paz universal.

2. *Seus Templos têm direito à imunidade de tributos, consoante o art. 150, inc. VI, letra 'b', da Constituição Federal*” (fl. 258).

É o relatório.

13/04/2010 PRIMEIRA TURMA
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.351 RIO GRANDE DO SUL

V O T O

O SENHOR MINISTRO **RICARDO LEWANDOWSKI** (RELATOR):

Inicialmente assento que o apelo extraordinário não merece conhecimento quanto ao art. 150, VI, **c**, da Constituição Federal, que assim dispõe:

“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:

(...)

c) “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (grifei).

Vale recordar, a propósito, que o Min. Maurício Corrêa, em voto proferido no RE 202.700/DF, julgado pelo Plenário deste Tribunal, em 8/11/2001, ao interpretar o aludido dispositivo em relação às entidades de assistência social sem fins lucrativos, consignou que

“(...) o reconhecimento desse direito está condicionado à observância dos preceitos contidos nos incisos I a III do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Resulta desse modo que o favor constitucional não é absoluto e o seu deferimento, mesmo em face dos objetivos institucionais da entidade, previstos em seus atos constitutivos (CTN, artigo 14, § 2º), poderá ser suspenso quando não cumpridas as disposições legais (CTN, artigo 14, § 1º)”.

Diante do entendimento acima adotado, segue-se que a exigência do cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN constitui *conditio sine qua non* para o gozo da imunidade tributária outorgada pela Constituição. Assim, para se chegar à conclusão de o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, nesse aspecto, a Súmula 279 do STF, segundo a qual, *“para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”*.

Nesse sentido, menciono os seguintes precedentes, entre outros: AI 673.173-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau; AI 461.817-AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa; RE 423.464-AgR/DF; Rel. Min. Cezar Peluso; AI 559.488-AgR/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia. Remanesce o extraordinário, contudo, quanto ao art. 150, VI, **b**, da

Carta Federativa, *verbis*:

“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” (grifos nossos).

A questão central está, então, em saber se a referência a “templos de qualquer culto” alcança a maçonaria. Segundo ensina Sacha Calmon Navarro Coelho “Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, 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. (...) Onde quer que se oficie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é laico. Não tem **religião** oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições **religiosas** com o poder de polícia ou o poder de tributar (...). O templo, dada a isonomia de todas as **religiões**, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária” (grifei).¹

Já Roque Antônio Carraza afirma que

“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.

(...) É fácil percebermos que esta alínea ‘b’ visa a assegurar a livre manifestação da **religiosidade** das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos **religiosos**” (grifos nossos).²

No julgamento do RE 578.562/BA, o Min. Eros Grau assentou que

“O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar, que a imunidade do artigo 150, VI, ‘b’, contempla, 1 COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 331-3322 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 739-731

há de ser amplamente considerada, de sorte a ter-se como cultos distintas expressões de crença espiritual”.

Vale destacar também o quanto concluiu o Min. Ayres Britto naquele julgamento:

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

‘ART. 5º.

(...)

VI- é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de cultos e as suas liturgias;(...)’ Uma coisa, portanto, puxando a outra”.

Verifico, assim, que referido dispositivo (art. 5º, VI, da Constituição Federal) é expresso em assegurar o livre exercício dos cultos religiosos. E uma das formas que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa foi outorgar imunidade aos templos onde se realizem os respectivos cultos.

Nesse sentido, estamos a falar em imunidade tributária com o intuito de não criar embaraços à liberdade de crença religiosa. Por isso mesmo, grifei, nas citações doutrinárias e na jurisprudência mencionadas, a referência a que sempre se faz à religião, quando se aborda a imunidade estabelecida no art. 150, VI, **b**, do Texto Constitucional. E qual a razão de a liberdade de consciência não ter sido “beneficiada” por tal imunidade tributária?

Nas lições do já citado professor Carrazza, citado inclusive pelo recorrente para fundamentar sua pretensão:

“A imunidade em tela decorre, naturalmente, da separação entre Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República. Sabemos que, durante o Império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado.

(...)

*Muito bem, com a proclamação da República, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas. Evidentemente, o Estado tolera todas as **religiões** que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a **religião** é legítima, presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público.*

*Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a **loja maçônica**, o templo positivista e o centro espírita” (grifei).³*

Ora, em que pese o brilhantismo do raciocínio desenvolvido pelo eminente tributarista, entendo que a conclusão a que ele chega não pode prevalecer.

Isso porque, assim como o fazem muitos outros doutrinadores, entendo que a interpretação do referido dispositivo deve ser restritiva, atendendo às razões de sua cogitação original. As liberdades, como é sabido, devem ser interpretadas de forma extensiva, para que o Estado não crie qualquer óbice à manifestação de consciência, como é o caso sob exame, porém, às imunidades deve ser (*Op. cit.* pp, 730-731) dado tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo.

Nessa linha, penso que, quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, este benefício fiscal está circunscrito aos cultos religiosos. Corroborando, ainda, tal raciocínio, trago à colação o esclarecimento, colhido do sítio eletrônico ⁴ da Grande Loja Maçônica do Estado do Rio Grande do Sul, quanto à natureza das atividades que ela desenvolve:

*“A Maçonaria é uma Ordem Iniciática mundial. É apresentada como uma comunidade fraternal hierarquizada, constituída de homens que se consideram e se tratam como irmãos, livremente aceitos pelo voto e unidos em pequenos grupos, denominados Lojas ou Oficinas, para cumprirem missão a serviço de um ideal. **Não é religião** com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos. Esses visam despertar no Maçom o desejo de penetrar no significado profundo dos símbolos e das alegorias, de modo que os pensamentos velados neles contidos, sejam decifrados e elaborados. Fomenta sentimentos de tolerância, de caridade e de amor fraterno. Como **associação privada** e discreta ensina a busca da Verdade e da Justiça”* (grifos meus).

Verifico, então, que a própria entidade declara enfaticamente não ser uma religião e, por tal razão, parece-me irretocável a decisão a quo, a qual, quanto ao tema consignou:

“A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a ideia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento. Como se vê, uma grande confraria que, antes de mais nada, prega e professa uma filosofia de vida. Apenas isto. De certa forma, paradoxal, pois ao mesmo tempo em que prega esta melhoria e aperfeiçoamento do Homem e da Humanidade, só admite em seu seio homens livres (não mulheres) e que exerçam profissão (afirma que deve ser uma ‘profissão honesta’) que lhes assegure meio de subsistência. Os analfabetos não são admitidos, por não possuírem instrução necessária à compreensão dos fins da Ordem”.

Por essas razões, conheço parcialmente do recurso extraordinário e, nessa parte, nego-lhe provimento. É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 2653634

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.351 RIO GRANDE DO SUL**RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI****RECTE.(S): GRANDE ORIENTE DO RIO GRANDE DO SUL****ADV.(A/S): SALVADOR HORÁCIO VIZZOTTO E OUTRO (A/S)****ADV.(A/S): MILTON DOS SANTOS MARTINS****RECDO.(A/S): MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE****ADV.(A/S): FERNANDO VICENZI****VOTO-VISTA**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Neste extraordinário, interposto com alegado fundamento no artigo 102, inciso III, alínea “a”, da Carta da República, discute-se o direito da recorrente – loja maçônica situada no Estado do Rio Grande do Sul – à imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal. O pleito foi indeferido tanto pelo Juízo quanto pelo Tribunal de Justiça estadual. Segundo o entendimento revelado no acórdão recorrido, maçonaria não é religião, mas uma confraria que professa certa filosofia de vida, e não tem a natureza de entidade assistencial.

Na sessão de 14 de abril de 2010, o relator conheceu parcialmente do recurso e, na parte conhecida, negou-lhe provimento. Consignou, inicialmente, que o enquadramento da recorrente na hipótese de imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Lei Maior importaria na análise do conjunto fático-probatório, o que seria inviável, consoante o Verbete nº 279 da Súmula do Supremo. Aludiu ainda à observância do artigo 14 do Código Tributário Nacional para que exista a possibilidade do gozo do benefício, matéria que não possuiria índole constitucional.

Quanto à incidência da imunidade reconhecida aos templos, afastou a por não considerar a maçonaria uma religião. Recorreu à doutrina para afirmar que tal hipótese de imunidade está vinculada à liberdade religiosa. Em outras palavras, a imunidade consubstanciaria um meio de que o Estado se vale para evitar embaraços à livre manifestação da religiosidade. Logo, a maçonaria estaria fora da teleologia da norma constitucional, circunscrita à proteção dos “cultos religiosos”. Asseverou, afim, que as imunidades, ao contrário das liberdades, devem ser interpretadas restritivamente.

Após o voto do eminente relator, que foi seguido pelos ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, pedi vista do processo para melhor análise da questão nele versada. Passo a enfrentá-la.

A compreensão do que são as imunidades tributárias auxilia a revelar o alcance do inciso IV do artigo 150 da Carta. Elas já foram escudos contra os privilégios régios, na época do Estado patrimonial, consoante esclarece Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 2009, p. 65). A toda evidência, os titulares dessas prerrogativas eram os senhores de terra e a própria igreja, figuras capazes de se oporem à força monárquica. Com a substituição da soberania do rei pela soberania do povo, as

imunidades assumiram a posição de trincheiras em favor de certas liberdades públicas e valores políticos importantes à comunidade. Tais exclusões do poder de tributar conferido ao Estado somente podem ser entendidas como manifestações de um propósito maior. Do contrário, apresentar-se-iam como privilégios odiosos, incompatíveis com o próprio Estado republicano. Sobre o ponto, assim se manifesta Regina Helena Costa:

Constituindo tributo interferência constitucionalmente consentida aos direitos de liberdade e da propriedade, explicável que o legislador constituinte tenha decidido afastar a possibilidade do exercício de competência tributária em certas hipóteses, visando a garantir a eficácia de muitos princípios que aponta. Entendeu-se, assim, que a exigência de tributos nessas situações poderia consistir em embaraço ao exercício de determinados direitos ou, então, ao desempenho de atividades consideradas socialmente relevantes.

Por tal razão, as imunidades tributárias exurgem como normas voltadas ao asseguramento da plena produção de efeitos das normas que contemplam a liberdade de expressão, o direito de acesso à cultura e à liberdade de culto, por exemplo. E, ainda, para que as atividades de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, entidades sindicais dos trabalhadores, partidos políticos e suas fundações, possam ser desenvolvidas sem empecos de ordem tributária (*Imunidades tributárias*, 2006, pp. 70-71).

Essas “disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos”, na dicção de Aliomar Baleeiro (*Uma introdução à ciência das finanças*, 1992, p. 283), têm precisamente o propósito instrumental de proteger valores públicos de alta significação política, o que decorre do *status* constitucional que possuem. Afinal, segundo a famosa expressão do Justice Marshall, muitas vezes citadas no Plenário do Supremo, “um poder ilimitado de tributar implica, necessariamente, um poder de destruir” (*M'Culloch v. State*, 17 U.S. 316 (1819)). Em suma, o constituinte, no intuito de proteger as liberdades, estipulou campos isolados do poderio tributário da União, dos Estados e dos Municípios. A depender do caso, afastou-lhes o poder de instituir impostos, taxas ou contribuições, em favor da própria cidadania, do bem-estar da coletividade.

Com esses elementos, analiso a premissa, veiculada no voto do ilustre relator, de que as imunidades devem sofrer interpretação restritiva. Ora, diversamente das isenções tributárias, que configuram favores fiscais do Estado, as imunidades decorrem diretamente das liberdades, razão pela qual merecem interpretação no mínimo estrita.

Descabe potencializar o disposto no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, estendendo-o às imunidades. Esse é o espírito que deve permear a leitura da Carta Federal.

O Supremo, embora com pontuais oscilações, tem encampado o entendimento de se conferir às imunidades, interpretação ampla. Essa corrente se expressa, por exemplo, no reconhecimento da imunidade aos álbuns de figurinhas, o que ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 221.239, da relatoria da Ministra Ellen Gracie. Vale citar,

ainda, o Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP – relatado pelo saudoso Ministro Maurício Corrêa, cujo acórdão fui designado para redigir, no qual o Supremo estendeu a imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta aos filmes e papéis fotográficos – e também o Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, relator Ministro Gilmar Mendes, apreciado em 18 de dezembro de 2002, quando o Tribunal assentou que a imunidade relativa às instituições de assistência social estende-se aos imóveis alugados para terceiros, desde que a receita seja revertida à finalidade institucional.

No mais, o voto do ilustre relator acaba por promover uma redução teleológica do campo de aplicação do dispositivo constitucional em comento. É dizer: revela-se ainda mais restritivo que a interpretação literal da Lei Maior. Observem o que preceitua a Carta:

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;

[...]

A Constituição não restringiu a imunidade à prática de uma religião enquanto tal, mas apenas ao que for reconhecido como templo de qualquer culto. Com essa premissa maior, passo ao exame da menor, que consiste em qualificar a maçonaria como religião – ou, ao menos, como prática que expressa religiosidade, podendo ser designada como culto.

Estão em jogo três conceitos: de religião, de culto e de templo. Sabemos que o primeiro deles – o de religião – é objeto de disputa no campo da sociologia, da antropologia e, até mesmo, da própria teologia. Na busca de uma definição mais singela, verifica-se que religião é:

1. Crença na existência de uma força ou forças sobrenaturais, considerada(s) como criadora(s) do Universo, e que como tal deve(m) ser adorada(s) e obedecida(s).

2. A manifestação de tal crença por meio de doutrina e ritual próprios, que envolvem, em geral, preceitos éticos.

(...)

8. Qualquer filiação a um sistema específico de pensamento ou crença que envolve uma posição filosófica, ética, metafísica, etc.. (Dicionário Aurélio Eletrônico, 1999).

Numa perspectiva menos rígida do conceito de religião, certamente se consegue classificar a maçonaria como uma corrente religiosa, que contempla física e metafísica. São práticas ritualísticas que somente podem ser adequadamente compreendidas no interior de um conceito mais abrangente de religiosidade. Há uma profissão de fé em valores e princípios comuns, inclusive em uma entidade de caráter sobrenatural capaz de explicar fenômenos naturais – basta ter em conta a constante referência ao “Grande arquiteto do Universo”, que se aproxima da figura de um deus. Está presente, portanto, a tríplice marca da religião: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes.

Existe notícia de que a maçonaria já chegou a ser qualificada como uma religião civil (Pamela M. Jolicoeuer e Louis L. Knowles. “Fraternal associations and civil religion: scottish rite freemasonry”. *Review of Religious Research*, Vol. 20, No. 1, 1978, pp. 3-22). Em tal contexto, revela-se descabido fechar os olhos ao denominado fato do pluralismo nas sociedades contemporâneas, marcadas por desavenças quanto aos elementos mais basilares da vida comunitária. Evidentemente, pressuponho um conceito mais largo de religião, até mesmo em deferência ao disposto no artigo 1º, inciso V, da Carta Federal, que consagra o pluralismo como um valor basilar da República Federal do Brasil. Ao contrário dos teólogos e cientistas sociais, preocupados apenas com a ciência que praticam, o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião. Exige-lhe leitura compreensiva das práticas sociais a fim de classificá-las como religiosas ou não, haja vista que tanto o direito como a religião são subprodutos da cultura. Assim, a meu ver, certas práticas que poderiam ser consideradas “seitas”, e não “religiões”, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado.

Mas o que é a maçonaria? Responde o Dicionário Enciclopédico da Maçonaria, que ora transcrevo:

(...) a Sociedade dos Franco-Maçons converteu-se numa instituição essencialmente distinta da dos operários construtores, dedicada à realização de um objetivo mais elevado, mais moral e, por isso mesmo, susceptível de difundir-se pelo mundo inteiro, ao ponto de chegar a ser uma profissão de fé comum a todo o gênero humano. O edifício moral, em cuja construção se devia doravante trabalhar, teria de servir, como o trabalho material dos Maçons, para estabelecer o bem-estar geral na sociedade humana.

O aperfeiçoamento dos membros da sociedade devia manifestar-se por um conhecimento mais completo do seu ser, por uma maior espontaneidade, por um maior autodomínio e, de uma maneira geral, pela prática de todas as virtudes.

*Segundo a intenção dos seus reorganizadores, a Franco-Maçonaria estava destinada a fazer dos indivíduos de todas as classes sociais melhores cidadãos, administradores mais escrupulosos do bem-estar geral, pais de família, esposos e amigos perfeitos. (citado por Marcelo Linhares, *História da Maçonaria*, 1992, p. 102). Ora, há inequívocos elementos de religiosidade na prática maçônica.*

No mais, atentem para a norma constitucional: ela protege o culto. E este consiste em rituais de elevação espiritual, propósitos intrincados nas práticas maçônicas, que, se não podem ser classificadas como genuína religião, segundo a perspectiva das religiões tradicionais – e o tema é controverso –, estão dentro do escopo protetivo da Constituição de 1988.

Sem dúvida, certas limitações ao ingresso em algumas lojas maçônicas causam perplexidade, pois possuem natureza anacrônica. Acontece que algumas religiões também estabelecem restrições sobre a vida de seus fiéis, ingerem em comportamentos públicos e privados. A ancestralidade das religiões traz consigo os preconceitos do passado, os quais não impedem o reconhecimento público de seus valores.

Ante o quadro, conheço parcialmente do recurso e, nessa parte, dou-lhe provimento, para reconhecer o direito à imunidade tributária dos templos em que são realizados os cultos da recorrente. É como voto.