

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE
PRUDENTE**

CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

**APLICABILIDADE DA IMUNIDADE RELIGIOSA À MAÇONARIA: UMA ANÁLISE
JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA**

Douglas Yoshio Hirai

Presidente Prudente/SP
2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE
PRUDENTE**

CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

**APLICABILIDADE DA IMUNIDADE RELIGIOSA À MAÇONARIA: UMA ANÁLISE
JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA**

Douglas Yoshio Hirai

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do título de Especialista em Direito Empresarial e Tributário, sob a orientação do Prof.^o Marcelo Agamenon Goes de Souza

Presidente Prudente/SP
2016

**APLICABILIDADE DA IMUNIDADE RELIGIOSA À MAÇONARIA: UMA ANÁLISE
JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA**

Monografia/TC aprovado como requisito
parcial para obtenção do Grau de
Especialista.

MARCELO AGAMENON GOES DE SOUZA

NOME DO EXAMINADOR

NOME DO EXAMINADOR

Presidente Prudente, DATA DA APRESENTAÇÃO

Todas as religiões, artes e ciências são ramificações da mesma árvore.

Albert Einstein

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao professor Marcelo Agamenon Goes de Souza, primeiramente, por ter aceitado ser meu orientador e também por ter me auxiliado durante todos estes meses na elaboração deste trabalho.

Agradeço a meus pais por terem oportunizado que esta especialização fosse concluída.

Agradeço a minha namorada, Jéssica Santos Marques, pela paciência e pelo apoio durante este tempo que estive focado no referido trabalho.

Agradeço aos meus amigos pelos momentos de divertimento e distração.

Agradeço aos examinadores que compõem a banca pelo tempo dispensado à leitura e crítica desta obra, bem como pelo comparecimento à apresentação e realização dos debates.

RESUMO

O presente trabalho analisa a possibilidade de aplicação da imunidade tributária atinente aos templos de qualquer culto para as lojas maçônicas. Houve um estudo sobre as principais características da Maçonaria com o escopo de reunir um conjunto de informações essenciais para fundamentar a formação do presente entendimento. Em sequência, tratou-se de analisar o direito fundamental à liberdade religiosa, destacando a sua história no direito brasileiro, a sua matriz, o seu conteúdo, a possibilidade de ampliação de seu âmbito de proteção, bem como os limites de tal liberdade. Tratou-se também das imunidades tributárias, a qual se definiu o conceito de imunidade tributária, a finalidade pela qual as imunidades são instituídas, os tributos que são alcançados pelas normas imunizantes. E ainda em relação às imunidades tributárias, apresentou-se a distinção entre as isenções, as classificações das imunidades feitas pela doutrina, como também o estudo das imunidades contidas no art.150, inciso VI, da CF/88. Além disso, foi abordada a importância da interpretação jurídica para compreensão dos textos normativos, explicou a classificação das diversas espécies de interpretação, os métodos interpretativos utilizados pela hermenêutica. Após, analisou-se a maneira que deve ser interpretada a legislação tributária, tal como a interpretação das imunidades tributárias. A partir dos estudos apresentados, aduziu argumentos que tornam possível a aplicação da imunidade religiosa à Maçonaria.

Palavras-chave: Imunidades tributárias. Imunidade religiosa. Liberdade religiosa. Interpretação jurídica. Maçonaria.

ABSTRACT

This work analyzes the possibility of applying tax immunities pertinent to the temples of any cult to Masonic lodge. There was a study about the freemasonry's main characteristics with the aim of bringing together a set of essential information to support the formation of this understanding. On the way, it was analyzed the fundamental right to religious freedom, highlighting your history in Brazilian's law, your origin, your content, the possibility of expanding the scope of protection, and the limits of such freedom. Also it was discussed about the tax immunities, which defined the concept of tax immunity, the purpose for which the tax immunities are established, the taxes that are reached by tax immunities. And yet about the tax immunities, it was presented the distinction between tax exemptions, the classifications of tax immunities made by doctrine, as also study of the immunities contained in art.150, section VI, of CF/88. Furthermore, it was approached the legal interpretation's importance for understanding the legal texts, it was explained the classification of different kinds of interpretation, the interpretative methods used by hermeneutics. After all, it was analyzed the way that it should be interpreted the tax laws, such as the interpretation of tax immunities. Therefrom the studies presented, it was explain some arguments that make possible the application of religious immunity to Freemasonry.

Keywords: Tax immunities. Religious immunity. Religious freedom. Legal interpretation. Freemasonry.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A MAÇONARIA	12
2.1 Conceito.....	12
2.2 Origem e Evolução.....	14
2.3 Estrutura Organizacional.....	17
2.4 Graus e Ritos.....	19
2.5 Landmarks.....	21
2.6 Maçonaria e Religião.....	22
3 A LIBERDADE RELIGIOSA	25
3.1 Histórico da Liberdade Religiosa no Brasil.....	26
3.2 Natureza Jurídica.....	29
3.3 Matriz e Conteúdo da Liberdade Religiosa.....	30
3.4 Distinção entre Liberdade de Crença, de Culto e de Organização Religiosa.....	32
3.5 A Ampliação da Proteção à Liberdade Religiosa.....	35
3.6 Limites da Liberdade Religiosa.....	37
4 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	39
4.1 Conceito.....	40
4.2 Finalidade.....	41
4.3 Abrangência.....	43
4.4 Distinção entre Imunidade e Isenção Tributária.....	45
4.5 Classificação.....	47
4.5.1 Quanto à amplitude.....	47
4.5.2 Quanto ao modo de incidência.....	48
4.5.3 Quanto à explicitude.....	49
4.6 Imunidades Tributárias Genéricas.....	50
4.6.1 Imunidade recíproca.....	50
4.6.2 Imunidade religiosa.....	52
4.6.3 Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos.....	55
4.6.4 Imunidade de imprensa.....	58
4.6.5 Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais.....	59
5 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA	61
5.1 Classificação das Espécies de Interpretação.....	63
5.1.1 Quanto à fonte.....	63
5.1.2 Quanto ao método.....	66
5.1.3 Quanto ao resultado.....	69
5.2 Interpretação da Legislação Tributária.....	70
5.3 Interpretação das Imunidades Tributárias.....	71
6 APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA À MAÇONARIA	75

7 CONCLUSÃO.....82

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....84

ANEXOS.....90

1 INTRODUÇÃO

Quando se fala na possibilidade de aplicação da imunidade religiosa à Maçonaria, está em discussão o poder do Estado em tributar determinadas situações previstas em lei e o direito assegurado constitucionalmente aos templos de qualquer culto de não serem incomodados por meio da exigência do pagamento de impostos. Em virtude disso para entender se as lojas maçônicas estariam acobertadas pelo manto da imunidade tributária referente aos templos de qualquer culto, foi realizado um estudo percorrendo os diversos institutos relacionados com a imunidade religiosa.

Os questionamentos a respeito da imunidade tributária para a Maçonaria provêm do próprio texto constitucional que repousa a imunidade dos templos de qualquer culto, haja vista que o referido texto constitucional não estabelece com clareza o sentido das suas expressões, gerando certas dúvidas acerca do alcance da respectiva imunidade. Assim, foi pesquisado tanto na doutrina como na jurisprudência pátria os respectivos tratamentos sobre o assunto.

Por isso, o presente trabalho enfocou em estudar as imunidades tributárias, em especial a imunidade religiosa, enfatizando os motivos pelas quais as imunidades são estabelecidas, como forma de estabelecer uma diretriz interpretativa para compreensão das expressões contidas nas imunidades tributárias, sendo que no caso da imunidade religiosa, as expressões templo e culto.

Além disso, analisaram-se as características da Maçonaria com o escopo de demonstrar que a referida entidade possui elementos de religiosidade semelhantes aos encontrados nas entidades religiosas usufrutuárias da imunidade dos templos de qualquer culto. E ainda, o estudo realizado demonstrou a possibilidade de aplicar a proteção da liberdade religiosa também a Maçonaria.

A importância do assunto tratado no presente trabalho não se esgota apenas na Maçonaria, pois o entendimento adotado para justificativa da possibilidade de aplicação da imunidade religiosa à Maçonaria, também pode ser utilizado para outras entidades que não são notoriamente reconhecidas como merecedoras da imunidade religiosa.

Para elaboração deste trabalho, foram realizadas pesquisas em livros, artigos científicos, jornais, textos de lei, jurisprudência, bem como em sites da internet.

Como metodologia, o presente trabalho utilizou-se do método dedutivo, partindo da análise das principais características da Maçonaria, perpassando pelo estudo da liberdade religiosa no direito brasileiro, da mesma maneira que foram estudadas as imunidades tributárias, principalmente a imunidade religiosa, sobre uma ótica doutrinária e jurisprudencial. E ainda, foi tratado da interpretação jurídica para a compreensão e alcance das normas imunizantes. Para, ao fim, chegar-se à conclusão de que é possível a aplicação da imunidade religiosa à Maçonaria.

2 A MAÇONARIA

A Maçonaria é uma das organizações mais antigas e poderosas do mundo, e sempre esteve à frente de vários acontecimentos que marcaram a história da humanidade. Devido a Maçonaria não ser aberta ao público em geral, ocasionou no imaginário das pessoas muitas controvérsias, conspirações e especulações acerca da natureza da Maçonaria e do que acontecia em seus Templos.

Nessa linha, este capítulo tem como finalidade analisar de forma objetiva a Maçonaria, abordando o seu significado, as suas origens, bem como peculiaridades dessa organização. Para que assim possa reunir um conjunto de informações sobre a Maçonaria que servirá de base para as considerações que serão feitas posteriormente neste trabalho.

2.1 Conceito

Primeiramente, para se compreender a Maçonaria, deve-se conhecer a origem do termo “maçom”. A palavra “maçom”, etimologicamente, provém do baixo latim *machio*, *matio*, *macio* que também pode provir do termo em alemão *metz*, e do inglês *mason*, e do francês *maçon*. Todos estes termos de diferentes línguas possuem o mesmo significado relacionado com a classe dos construtores que denota os antigos pedreiros. (FIGUEREDO, 1994)

O termo “maçonaria” pode significar no sentido literal uma “associação de pedreiros”. No entanto, a atual Maçonaria não está ligada a construção civil, mas sim, a construção do próprio indivíduo, como aponta uma Loja Maçônica denominada Loja São Paulo 43 (2015, s.p.):

A Maçonaria é uma Ordem Universal formada de homens de todas as raças, credos e nacionalidades, acolhidos por suas qualidades morais e intelectuais e reunidos com a finalidade de construir uma Sociedade Humana, fundada no Amor Fraternal, na esperança com amor à Deus, à Pátria, à Família e ao Próximo, com Tolerância, Virtude e Sabedoria e com a constante investigação da Verdade e sob a tríade LIBERDADE, IGUALDADE E FRATERNIDADE, dentro dos princípios da Ordem, da Razão e da Justiça, o mundo alcance a Felicidade Geral e a Paz Universal.

Deste modo, percebe-se que a Maçonaria tem um propósito muito maior que o antigo grupo de construtores de outrora, pois, busca através dos valores sociais a construção de uma sociedade melhor.

A Grande Loja Arquitetos de Aquário (2015, s.p.) definiu a maçonaria, como sendo:

Uma instituição Universal, filosófica, filantrópica, educativa e progressista, formada de pessoas de todas as raças, credos e nacionalidades, acolhidos por iniciação e congregados em Lojas, nas quais, por métodos ou meios racionais, auxiliados por símbolos e alegorias, estudam e trabalham para a construção de um mundo melhor.

Segundo o Grande Oriente do Brasil, a mais antiga Obediência maçônica do Brasil, a Maçonaria pode ser definida como uma instituição filosófica, filantrópica, educativa e progressista. Ela é filosófica porque em suas reuniões, cerimônias e atos tratam de assunto além do cotidiano, visando à moral e a ética como forma de buscar o aperfeiçoamento do indivíduo. (COHEN, 2015; Grande Oriente do Brasil, 2015)

A Maçonaria é uma instituição filantrópica, pois, não possui finalidade econômica, pelo contrário, ela promove atividades caritativas entre todas as pessoas, não somente entre os maçons. No tocante a ser educativa, porque ela transmite conhecimentos adquiridos durante sua existência através de uma simbologia para elevação do espírito. E por fim, a Maçonaria é progressista, pois, não põe nenhum empecilho à busca da verdade, tendo como limite nessa busca apenas a razão. (COHEN, 2015; Grande Oriente do Brasil, 2015; MACNULTY, 2007)

Ademais, a Maçonaria não é uma sociedade secreta, pelo simples fato, de sua existência ser de conhecimento de todos, logo, a Maçonaria é uma sociedade semissecreta ou discreta porque o conteúdo das reuniões e rituais é reservado apenas aos membros, bem como a maneira dos maçons se reconhecerem e a forma de interpretar os ensinamentos contidos nos símbolos e alegorias. (Grande Oriente do Brasil, 2015)

Para melhor aclarar o real significado da Maçonaria, vale salientar, os princípios que regem a Ordem Maçônica bem como os principais objetivos perseguidos. Os princípios que estruturam a Maçonaria são os mesmo do lema do iluminismo, quais sejam a liberdade, a igualdade e a fraternidade. E no tocante aos

objetivos que a Maçonaria possui, pode se destacar, a busca da verdade, a análise da moral e a prática das virtudes. (Grande Oriente do Brasil, 2015)

Portanto, apesar do sentido etimológico da Maçonaria expressar uma associação de pedreiros, o verdadeiro sentido do termo transpõe o limite da literalidade, podendo ser conceituada como sendo uma instituição discreta de caráter filosófico, filantrópico, educativo e progressista, a qual tem como escopo a inquirição da verdade, o exame da moral e a prática das virtudes, tudo isto, fundado nos princípios da liberdade, igualdade e fraternidade.

2.2 Origem e Evolução

A origem da Maçonaria é um assunto bem polêmico e enigmático, até mesmo para os maçons, visto que a Ordem Maçônica é tão antiga e dotada de vários séculos de tradições e filosofias que se torna impreciso determinar uma data exata do início da Maçonaria no mundo.

Além disso, durante a história da humanidade houve muitas organizações que se assemelhavam estruturalmente com a Maçonaria, porém, não é possível estabelecer uma relação clara com a Ordem. Desse modo, torna-se difícil o caminho a ser percorrido para chegar à verdadeira origem. (MANSUR NETO, 2002, p.15)

Diante de não haver um consenso sobre a sua origem, surgiram inúmeras teorias tentando explicar as raízes da Maçonaria, sendo que algumas delas são cercadas de mitos e lendas, como aponta Macnulty (2007, p.43):

A origem da Maçonaria é um dos maiores enigmas da história. O ofício operativo dos pedreiros medievais, os Cavaleiros Templários, os arquitetos e artesãos que construíram o Templo do Rei Salomão, até os mistérios do mundo antigo – todos foram apresentados como possíveis originadores da Ordem. Estudos mais recentes, porém, demonstraram que boa parte da fundamentação filosófica da Maçonaria surgiu no Renascimento, quando a uma curiosa fusão de tradições místicas como as da Cabala e do Hermetismo veio sobrepor-se uma estrutura simbólica derivada das corporações de ofício medievais.

Contudo, existe a certeza de que a Maçonaria não surgiu pronta e acabada, ou seja, foi um desenvolvimento que levou séculos até convergir na Ordem Maçônica atual.

De tal modo, vale citar o entendimento de Robert Lomas (2014, p.13-14) acerca do tema:

Um grande número de homens bem informados lutou antes de nós para tentar encontrar as origens da Maçonaria, e nenhuma das óbvias possibilidades foi ignorada por eles, ou mesmo pelas fileiras dos romancistas e charlatões que se juntaram nessa caçada. Para alguns, a linha é simples: a Maçonaria é tão antiga quanto sua história registrada em público (século XVII), e tudo que for reivindicado antecedendo esses registros é um lunático absurdo.

Essa atitude ultrapragmática é limpa e simples, mas é a mais fácil de todas as hipóteses de ser rejeitada por muitas razões, não sendo menos importante o fato de que existem inúmeras provas para mostrar que a Ordem se materializou lentamente ao longo de mais de 300 anos antes do estabelecimento da Grande Loja Unida da Inglaterra.

O fato é que a organização que hoje chamamos de Maçonaria era uma sociedade secreta antes de meados do século XVII, e, por definição, as sociedades secretas não publicam histórias oficiais. Não vamos perder tempo em provar que a Maçonaria não foi uma chegada espontânea, porque é uma teoria que já foi amplamente desacreditada.

Destarte, como a Maçonaria antes do século XVII era uma sociedade secreta, diferente da encontrada atualmente (sociedade discreta), então, não existem registros para colaborar com a busca da sua origem precisa, apenas especulações sobre seu possível nascedouro, tendo o conhecimento sobre sua estirpe sido perdido na linha do tempo.

Uma das teorias que merece ser destacada é aquela que envolve Templo do Rei Salomão, mais especificamente do mestre construtor do referido templo, Hiram Abiff, porquanto, trata-se de um dos personagens mais importantes até hoje na simbologia maçônica.

Durante o período de 970 a 931 a.C, o Rei Salomão governou Israel, o referido soberano era muito poderoso e respeitado, além, de ser detentor de uma enorme riqueza. Entretanto, o que lhe tornou conhecido historicamente foi a construção do Templo de Jerusalém ou como também é conhecido Templo do Rei Salomão. O Templo de Jerusalém foi uma construção grandiosa, de dimensões colossais, sendo todo revestido de materiais nobres, mas o que chamava atenção era a sua arquitetura imponente. (COHEN, 2015, p. 21-22)

Em razão de o Templo ser uma obra muito complexa, não existia mão de obra qualificada em Israel para tal empreendimento, por isso, o Rei Salomão pediu ajuda ao Rei de Tiro, o qual designou Hiram Abiff, grande mestre na arte de construir. O mestre Hiram Abiff assumiu a construção do Templo, e em seguida,

recrutou mais de uma centena de milhares de homens para execução da obra. (MANSUR NETO, 2002, p.15-16)

Para organizar o trabalho, foram divididos esses homens em três categorias distintas e escalonadas: a) aprendizes; b) companheiros; e c) mestres. Os aprendizes eram encarregados de extrair as pedras das montanhas; os companheiros tinham a tarefa de trazer as pedras retiradas para o local da construção do Templo; e por fim, os mestres trabalhavam diretamente na construção, instruindo e fiscalizando a execução da obra. A identificação da função de cada trabalhador entre Hiram era feita através de sinais, toques e palavras. (MANSUR NETO, 2002, p. 15-16)

Os trabalhadores mais habilidosos e aplicados durante a construção do Templo eram promovidos por Hiram, e era concedido acesso à palavra de passe para o próximo grau, para assim, adquirir o conhecimento técnico dessa categoria. No entanto, segundo a lenda, três trabalhadores ambiciosos e insatisfeitos com os cargos, almejavam ser promovidos sem esforço, e para isso, exigiram de Hiram o conhecimento da palavra de passe. O Mestre recusou a revelar o segredo, e por isso, foi morto. (COHEN, 2015, p. 23)

Percebe-se que essa teoria sobre a origem da Ordem, guarda muitas similitudes com a Maçonaria moderna, principalmente, no que tange à sua estrutura, a importância de não revelar um segredo, como também a utilização de sinais, toques e palavras para a identificação de cada um na organização. Ademais, é inegável, a força dessa história como fonte de inspiração para os maçons, tanto é que, em alguns graus na maçonaria baseiam-se na lenda de Hiram.

Como já foi visto, a origem da Maçonaria ainda permanece uma incógnita, repleta de divergências, porém, existe um ponto de convergência entre os estudiosos quanto à evolução da Maçonaria no decorrer do tempo. A qual a história da Maçonaria pode ser dividida em duas fases: a) maçonaria operativa; e b) maçonaria especulativa. (DE AZEVEDO, 1997, p. 180)

A primeira fase, maçonaria operativa, corresponde ao período em que a maçonaria era apenas um grupo de construtores, dedicada essencialmente a construção de grandes edifícios (catedrais, castelos, etc.). As reuniões da Maçonaria naquela época eram realizadas nas sedes das corporações de construtores, ou também, em muitas vezes no próprio canteiro de obras, onde os construtores

trabalhavam. (COHEN, 2015; Loja Construtores da Virtude, 2015a; MACNULTY, 2007)

Devido ao alto grau de respeito e poder que gozavam os maçons operativos, tendo em vista a capacidade técnica de construir magníficas e grandiosas edificações, provocou nas pessoas o interesse de filiar-se a eles. Assim com o tempo, a maçonaria operativa foi aceitando pessoas de diferentes profissões das mais diversas áreas, inclinando-se ao campo especulativo, dando início à maçonaria especulativa. (MACNULTY, 2007; MANSUR NETO, 2002)

Segundo Celia M. Marinho de Azevedo (1997, p.180):

Assim como em outras organizações de ofício, os traços especulativos das sociedades de franco-maçons mesclavam-se às suas bases operativas. As preocupações de ordem teórica e cultural como a solidariedade de culto, os deveres religiosos e filantrópicos, o papel educativo ou de transmissão de vastos saberes como a geometria, a arte, a filosofia e a teologia aos seus filiados estiveram sempre presentes entre as metas profissionais. Mas, gozando de privilégios desconhecidos em outras confrarias de ofício, os franco-maçons aprofundaram rapidamente o caráter especulativo de suas organizações. Isto se deu sobretudo a partir do ingresso de membros “aceitos”, ou seja, estranhos porém agregados à profissão, entre eles filósofos hermetistas e alquimistas.

Nessa linha, a maçonaria que antes era exclusiva dos antigos construtores, passa a acolher em sua organização, pessoas estranhas ao ofício, caracterizando a transição da maçonaria operativa à maçonaria especulativa.

Em suma, apesar de não poder determinar com exatidão a origem da Maçonaria, pode-se dividir a sua história em dois períodos, a maçonaria operativa e a maçonaria especulativa, correspondente à antiga Maçonaria derivada dos construtores e à moderna Maçonaria praticada atualmente.

2.3 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional da Maçonaria, em um primeiro momento, pode ser considerada complexa, porém, ao passo que se aprofunda em sua análise, descobre-se que não é tanto assim.

As unidades básicas da Ordem são as Lojas Maçônicas que correspondem a uma área local, é importante salientar a diferença de Loja Maçônica e templo maçônico, por isso vale citar o entendimento de Otávio Cohen (2015, p.157):

Mas não se engane: uma loja maçônica não é um prédio onde as pessoas se reúnem (esse é o templo maçônico), mas a própria organização. Da mesma forma que, em muitas religiões, uma igreja nunca é um prédio, mas a congregação de pessoas que faz aquela estrutura de tijolos e paredes ter algum sentido.

Por outro lado, o templo maçônico pode ser conceituado como o local físico onde os maçons se reúnem periodicamente para praticar cerimônias ritualísticas, reuniões, etc. (Grande Oriente do Brasil, 2015)

De tal modo, em um determinado território pode haver várias Lojas Maçônicas, e para organizar esse conjunto de Lojas, a Maçonaria criou as Potências ou também denominadas de Obediências. As Potências administram uma grande área e que muitas vezes pode abranger um país inteiro. Entretanto, devido ao fato de que na Maçonaria não exista a figura de uma única autoridade à que todos devem obediência, pode haver várias Potências num mesmo território. (MACNULTY, 2007; MANSUR NETO, 2002)

No caso do Brasil, vale salientar as principais Potências Maçônicas, segundo Ângelo Duarte Medrado (s.d.; p.26):

Existem, no caso brasileiro, diversas divisões chamadas entre si de potências, as principais são:

- Grande Oriente do Brasil
- Grande Loja (Estaduais)
- Grande Oriente (Estaduais)
- Grande Loja Arquiteto De Aquários

Além disso, as Obediências podem ser classificadas em: a) Grandes Orientes; e b) Grandes Lojas. Os Grandes Orientes permitem que as Lojas que a compõem possam seguir Ritos diferentes, enquanto, as Grandes Lojas não são flexíveis, pois, impõem que as Lojas que a compõem sigam o mesmo Rito. (COHEN, 2015, p.158-159)

Dentro das Obediências podem ser encontrados três poderes, como aponta Elias Mansur Neto (2002, p.20):

Ao se criar uma potência, cria-se três poderes, ou seja, o executivo, o legislativo e o judiciário, que são independentes entre si. O poder executivo é exercido por um mestre eleito pelas Lojas da jurisdição, que é chamado de Grão-Mestre. A Assembléia Legislativa também é presidida por um mestre eleito pelo voto direto dos deputados representantes de suas

respectivas Lojas. Os dirigentes do poder judiciário são nomeados pelo Grão-Mestre.

Com efeito, esses poderes referentes à Grande Loja ou Grande Oriente se assemelham com os poderes de um país, ou seja, o poder judiciário está incumbido dos julgamentos; o poder executivo é responsável pela administração; e o poder legislativo detém a tarefa de criar a legislação.

Sendo a Maçonaria uma instituição sem fins lucrativos, a sua estrutura é mantida através das contribuições dos membros que visam cobrir as despesas e arcar com a manutenção da Loja. (Loja Construtores da Virtude, 2015b)

Em síntese, as Lojas Maçônicas são as células do organismo da Ordem, e a união de várias Lojas forma uma Potência, a qual possui jurisdição sobre as respectivas Lojas que a compõem. E ainda, cada Obediência possui internamente um poder executivo, um poder legislativo e um poder judiciário.

2.4 Graus e Ritos

A Maçonaria transmite seus ensinamentos filosóficos e morais através dos chamados Graus, na qual consistem em rituais e símbolos que remetem aos instrumentos de trabalho dos antigos pedreiros. (MACNULTY, 2007, p.9)

Acerca da maneira e da finalidade com que a Maçonaria transmite seus ensinamentos, Ângelo Duarte Medrado (s.d, p.25) pontua:

A Maçonaria é, portanto, o progresso contínuo, por ensinamentos em uma série de Graus, visando, por iniciações sucessivas a cada Grau, inculcar no íntimo dos homens a luz espiritual e divina, que afugentando os baixos sentimentos de materialidade, de sensualidade e de mundanismo, invocando o Grande Arquiteto do Universo – G.A.D.U., os tornem dignos de si mesmos, da família, da pátria e da humanidade.

Os primeiros três Graus da Maçonaria são transmitidos em uma Loja Maçônica que pode ser denominada de Loja Simbólica, Loja Azul ou de Ofício. Assim, as Lojas Simbólicas têm a responsabilidade de conferir aos maçons os Graus de Aprendiz, Companheiro e Mestre. Provavelmente, esses Graus tenham sido inspirados pela forma de organização de Hiram Abiff para construção do Templo do Rei Salomão. (MACNULTY, 2007; MANSUR NETO, 2002)

Insta aludir à opinião de Macnulty (2007, p.143) sobre os três primeiros Graus da Maçonaria:

Os três primeiros Graus Simbólicos constituem o próprio coração da Maçonaria. Mediante elaborados rituais e palestras, eles proporcionam ao maçom as ferramentas e o conhecimento necessários para trabalhar em seu desenvolvimento interior, enquanto a atmosfera fraterna da Loja lhe fornece um ambiente favorável para tal. Depois da iniciação, da passagem e da elevação, o irmão é um Mestre e, junto com todos os outros Mestres, está qualificado para ocupar um dos cargos da Loja.

Apesar de os Graus Simbólicos fornecerem os ensinamentos essenciais da Maçonaria, estes não são os únicos Graus da Maçonaria, existem os chamados Altos Graus ou Graus Avançados, as quais são permitidas apenas para os Mestres. Esses Graus Avançados são praticados em Lojas especiais, e a quantidade de Graus dependerá de cada Rito de Trabalho. (LOMAS, 2014; MANSUR NETO, 2002)

Desse modo, vale salientar uma consideração que Macnulty (2007, p.13) faz sobre os Altos Graus:

Esses Altos Graus, cada um dos quais tem seu próprio ritual e simbolismo, não veiculam conhecimentos adicionais; antes, simplesmente proporcionam enfoques diferentes e informações mais detalhadas acerca de vários aspectos dos primeiros três Graus. Assim, diz-se frequentemente que, embora um maçom possa alcançar outros Graus, seu nível mais importante é o de Mestre.

Os Ritos em Maçonaria podem ser definidos segundo Joaquim Roberto Pinto Cortez (2001, p.36), como sendo “um conjunto de regras ou normas com as quais se praticam, com certa regularidade, um complexo de cerimônias”. No mundo existe uma série de Ritos diferentes, cada um com suas peculiaridades, porém, embora os Ritos sejam diferentes, eles conservam a mesma ideologia e princípios. No Brasil, os Ritos mais praticados em Maçonaria são o Rito Escocês Antigo e Aceito, o Rito Moderno, o Rito Brasileiro, o Rito Adoniramita, o Rito de York e o Rito de Schroeder. (CORTEZ, 2001)

Portanto, os preceitos morais e filosóficos da Ordem são transmitidos na forma de Graus, as quais visam o melhoramento do indivíduo através da reflexão e elevação espiritual constantes nos ensinamentos de cada Grau. A Maçonaria se estrutura em diversos Graus, sendo os mais básicos e essenciais, os Graus

Simbólicos. Entretanto, além dos Graus Simbólicos, existem também os chamados Graus Avançados, as quais são um aprofundamento dos ensinamentos transmitidos nos Primeiros Graus. Os Graus avançados são transmitidos através de diferentes Ritos de trabalho, sendo que no Brasil o Rito mais empregado é o Rito Escocês Antigo e Aceito.

2.5 Landmarks

Toda organização possui um conjunto de normas a ser observada pelos seus membros, isso não é diferente na Maçonaria, como já foi dito anteriormente, as Obediências Maçônicas possuem um poder legislativo para elaboração de suas leis, estatutos, Constituições, etc.

No entanto, a Maçonaria tem uma peculiaridade, que são os *Landmarks*, que deriva do próprio direito consuetudinário, a qual forma um conjunto de normas não escritas, imutáveis e obrigatórias. (CORTEZ, 2001)

Em relação à definição de *Landmarks*, Joaquim Roberto Pinto Cortez (2001, p.19) assevera:

Trata-se de uma palavra inglesa que poderíamos traduzir por marco divisório. Ao pé da letra, seria marca de terra. Juntando-se as duas definições, podemos entender “*Landmarks*”, como um limite claramente estabelecido. Teríamos, então, que os “*Landmarks*” seriam balizas imutáveis e, obrigatoriamente, respeitadas por toda a Maçonaria.

A partir dessa idéia, os *Landmarks* constituem os pilares de toda a Maçonaria, logo, se uma Loja desrespeitasse os mandamentos contidos nos *Landmarks* estaria descaracterizada como um organismo maçônico.

Os *Landmarks* não são uma questão pacífica na Maçonaria, tendo em vista a controvérsia daquilo que é entendido como um *Landmark*. Desse modo, existem diferentes compilações de *Landmarks*, variando de um para outro autor.

Embora não haja consenso sobre os *Landmarks*, as Potências Maçônicas latino-americanas, em sua maioria, adotam a compilação de vinte e cinco *Landmarks* feita por Albert Gallatin Mackey (Loja Construtores da Virtude, 2015c)

Apesar dos *Landmarks* serem imutáveis e obrigatórios, atualmente, percebe-se uma flexibilização do conteúdo dos *Landmarks* para se adequar com a realidade atual do mundo. Um exemplo desse abrandamento é a possibilidade do

ingresso da mulher à Maçonaria, embora ainda visto com receio por grande parte da sociedade maçônica. (Grande Oriente Feminino do Brasil, 2015, s.p)

Assim sendo, os *Landmarks* constituem a própria essência da Maçonaria, estando no ápice dos preceitos legais que norteiam a Ordem. Todavia, encontram-se divergências entre autores maçônicos em estabelecer os *Landmarks* a serem seguidos, podendo o conteúdo variar de um para outro autor. Ainda que os *Landmarks* determinem sua inalterabilidade, nos dias atuais, percebe-se certa flexibilidade no tocante a interpretação do seu conteúdo, visando adequar com os avanços da sociedade.

2.6 Maçonaria e Religião

Muito se indaga sobre a Maçonaria ser ou não uma religião, demonstrando ser uma questão de grande polêmica até mesmo entre os estudiosos sobre o assunto.

Em primeiro lugar, deve-se frisar que a Maçonaria exige de seus membros a crença num Deus, denominado Grande Arquiteto do Universo, a qual constitui um dos mais importantes *Landmarks* da Ordem. Além disso, subsidiariamente a crença em um ser supremo, exige-se também a crença numa vida após a morte, bem como a presença de um Livro da Lei, a qual supõe estar contida a vontade de Deus. Ambas as exigências estão previstas na compilação de *Landmarks* feita por Albert G. Mackey nos incisos XIX a XXI (vide anexo A).

De certo modo, a Maçonaria admite em seu seio, membros dos mais variados credos religiosos, como aponta J. Scott Horrell (1995, p.55), “Uma das imagens mais divulgadas pela Loja é a de que a Maçonaria não possui dogmas ou credos, ampara toda religião civil e deixa o indivíduo maçom livre para ter suas próprias convicções de fé”.

Nesse sentido, a Maçonaria admite ter elementos de religiosidade incorporados em seu âmago, sob o mesmo ponto de vista, o Grande Oriente do Brasil (2015, s.p) esclarece:

A Maçonaria é religiosa? Sim, é religiosa, porque reconhece a existência de um único princípio criador, regulador, absoluto, supremo e infinito ao qual se dá, o nome de GRANDE ARQUITETO DO UNIVERSO, porque é uma entidade espiritualista em contra posição ao predomínio do materialismo. Estes fatores que são essenciais e indispensáveis para a interpretação

verdadeiramente religiosa e lógica do UNIVERSO, formam a base de sustentação e as grandes diretrizes de toda ideologia e atividade maçônicas.

Em resumo, é inegável a presença de religiosidade nas práticas maçônicas, visto que existe a crença em uma divindade, crença numa vida futura, presença do Livro da Lei e um conjunto de rituais que buscam o aperfeiçoamento do ser humano através da elevação espiritual.

Contudo, apesar da Maçonaria assumir ter religiosidade, Ela se declara, categoricamente, não sendo uma religião. Como afirma o Grande Oriente do Brasil (2015, s.p):

A Maçonaria é uma religião? Não. A Maçonaria não é uma religião. É uma sociedade que tem por objetivo unir os homens entre si. União recíproca, no sentido mais amplo e elevado do termo. E nesse seu esforço de união dos homens, admite em seu seio pessoas de todos os credos religiosos sem nenhuma distinção.

Igualmente, Macnulty (2007, p.272) expõe alguns argumentos contrários à concessão do status de religião a Ordem:

Não tem teologia; não administra sacramentos; e não pretende garantir nem oferecer um meio para obter-se a salvação depois da morte. Embora seus ensinamentos possam ser interpretados como inscritos numa estrutura de referências espirituais, espera-se que cada Irmão os pratique no contexto de sua própria religião.

Apesar de Macnulty (2007) não considerar a Maçonaria como um religião propriamente dita, Ele a considera como uma “companheira filosófica da religião”, visto que esta idéia está implícita no próprio sistema de moral pregado pela Ordem.

Em contrapartida, opondo-se à afirmação de que a Maçonaria não constitui uma verdadeira religião, Ângelo Duarte Medrado (s.d, p.8) alega, “podemos dizer que é uma religião, tendo em vista que seu princípio é a busca da verdade e da perfeição, através da certeza da existência de um Criador”.

Algumas autoridades de grande renome na Maçonaria mundial, como Albert Gallatin Mackey e Albert Pike, aliam-se ao entendimento que a Ordem seria de fato uma verdadeira religião.

Segundo Albert Gallatin Mackey (1898) apud J. Scott Horrell (1995, p.58):

A Maçonaria pode corretamente designar-se uma instituição religiosa [...] Veja seus antigos *Landmarks*, suas cerimônias sublimes, seus profundos símbolos e alegorias – todos inculcando doutrina religiosa, ordenando observância religiosa e a verdade religiosa. Quem pode negar que ela é eminentemente uma instituição religiosa? [...] Abrimos e fechamos nossas Lojas com oração; invocamos a bênção do altíssimo sobre todos os nossos trabalhos; exigimos de nossos neófitos uma profissão de fé confiante na existência e no cuidado providencial de Deus.

No dizer de Albert Pike (1950) apud William Schnoebelen (2006, p.30):

Toda Loja Maçônica é um templo religioso e seus ensinamentos são instruções religiosas. [...] É a religião universal, eterna, imutável. [...] A Maçonaria não propaga nenhum credo, exceto o seu próprio, mas simples e sublime: aquela religião universal ensinada pela natureza e pela razão.

Diante disso, pode-se dizer que a Ordem Maçônica busca unir as pessoas independentemente da religião que adotam, ou seja, a Maçonaria congrega membros de diversas religiões, sem nenhum tipo de preconceito. Similarmente, isto ocorre em um Estado laico, a qual se busca não intervir na convicção de cada cidadão, porém, o ingresso na Maçonaria exige do candidato a crença num Deus e também a crença numa vida futura. Posto isso, embora as práticas realizadas nos templos maçônicos demonstrem uma clara religiosidade, a Maçonaria declara abertamente não ser uma religião, sendo esse entendimento contrário à opinião de diversos estudiosos. Dessa maneira, torna-se imprescindível a tarefa de definir o que é religião, para o fim de confrontar com os elementos encontrados na Maçonaria.

3 A LIBERDADE RELIGIOSA

A liberdade no sentido amplo consiste num dos mais sublimes direitos que o ser humano possui, a qual constitui na primeira geração de direitos. A liberdade está intimamente ligada à dignidade da pessoa humana, pois, sem liberdade não há de se falar em dignidade, nessa linha, a liberdade é considerada um direito natural atinente ao ser humano.

O significado jurídico de liberdade de acordo com De Plácido e Silva (1987, p.84):

Vem do latim *libertas*, de *liber* (livre), indicando, genericamente, a condição de livre ou estado de livre, significa, no conceito jurídico, a faculdade ou poder outorgado à pessoa, para que possa agir, segundo sua própria determinação, respeitadas, entanto, as regras legais instituídas.

Deste modo, o homem enquanto livre pode guiar suas ações e omissões conforme seu desejo, destacando a autonomia da vontade em seu comportamento.

No âmbito internacional, especificamente na França em 1789, foi consagrado o direito à liberdade na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão inserto no artigo 4º, com a seguinte redação:

A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo. Assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei.

Posteriormente, o direito à liberdade foi inserido na Declaração Universal dos Direitos Humanos em 1948, bem como na Convenção Americana de Direitos Humanos em 1969. Isto tudo, demonstra a magnitude e importância da liberdade para o homem.

No âmbito nacional, isso não é diferente, o direito à liberdade se encontra esculpido na nossa Magna Carta, o diploma legal mais importante do país. Em nossa Constituição Federal, a liberdade *lato sensu* se desdobra em diversas vertentes, como aponta Aldir Guedes Soriano (2002, p. 3-4):

No *caput* do art. 5º da CF/88, a liberdade, em sentido *lato*, se apresenta como um direito fundamental inviolável. Já os incisos desse dispositivo

apresentam as mais variadas formas de liberdade ou vertentes. Assim como a luz branca, ao passar por um prisma, é decomposta nas cores do arco-íris, a liberdade – do *caput* do art. 5º - é decomposta nas suas formas de liberdade e apresentada nos incisos que seguem.

Nesse desdobramento, uma das formas de liberdade que merece destaque para a compreensão do presente Trabalho é a liberdade religiosa. Embora, a expressão “liberdade religiosa” não encontrar respaldo textual na Constituição Federal, o emprego do termo se justifica em razão da sua abrangência ao fenômeno religioso. (WEINGARTNER NETO, 2007)

3.1 Histórico da Liberdade Religiosa no Brasil

No Brasil, a linha do tempo da liberdade religiosa possui uma trajetória que se inicia na sua completa inexistência até a sua consagração como um direito fundamental.

No período colonial do Brasil predominou a intolerância religiosa, visto que a religião oficial da Coroa Portuguesa era o Catolicismo, logo, exigiam a todos aqueles que habitassem a colônia brasileira, a religião católica. (DOS SANTOS, NEVES, GOUVEIA, 2009)

Nesses termos, deve-se destacar o entendimento de Aldir Guedes Soriano (2002, p.67) sobre o período colonial no Brasil, “no referido período, não havia preconceito racial. O português tolerava todas as raças, mas não admitia outra religião, senão a Católica Romana. Os benefícios da coroa portuguesa só eram concedidos aos católicos.”

Durante o período colonial, as discriminações e perseguições à heterodoxia religiosa encontravam amparo legal nas denominadas Ordenações, em especial nas Ordenações Filipinas, que considerava como crime a heresia e apostasia, cujo teor insta transcrever:

1. DOS HEREGES E APÓSTATAS

O conhecimento do crime de heresia pertence principalmente aos juízos eclesiásticos.

E porque eles não podem fazer as execuções nos condenados no dito crime por serem de sangue, quando condenarem alguns hereges, os devem remeter a nós com as sentenças que contra eles derem, para os nossos desembargadores as verem, aos quais mandamos que as cumpram, punindo os hereges condenados, como por direito devem. E, além das penas corporais que os culpados no dito malefício forem dadas, serão seus

bens confiscados, para se deles fazer o nossa mercê for, posto que filhos tenham. (Ordenações Filipinas, 1999 apud SORIANO, 2002, p.68-69)

Diante disso, percebe-se uma união entre o Estado e a Igreja, a qual o Estado concedia supremacia e exclusividade à Igreja Católica, elegendo esta como a religião oficial da colônia brasileira. E ainda, deve-se destacar que durante o período colonial do Brasil, outras religiões eram perseguidas e seus membros eram considerados como criminosos, devendo ser punidos da forma mais cruel e desumana que se possa imaginar.

A transição do período colonial brasileiro para o período imperial foi marcada pela elaboração da primeira Constituição do Brasil, a “Constituição Política do Imperio do Brazil”, datado em 25 de março de 1824.

A Constituição Imperial de 1824, apesar de manter como religião oficial a Igreja Católica Apostólica Romana, inovou ao tolerar outras religiões, como demonstra o artigo 5º da referida Carta Magna:

Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fôrma alguma exterior do Templo.

No Brasil império, ainda que a liberdade religiosa não fosse plena, a Constituição de 1824 concedeu a liberdade de crença ao povo brasileiro, permitindo a presença de outras religiões além da Católica no império brasileiro. Entretanto, não era permitido que as demais religiões realizassem cultos públicos, evidenciando a ausência da liberdade de culto.

Antes mesmo da vigência do novo regime político no Brasil, tendo em vista que a sociedade brasileira deste período não suportava mais as restrições à liberdade religiosa, como aponta Soriano (2002, p.73):

O sistema republicano emergente não mais podia conviver com as restrições à liberdade religiosa, especialmente no que se referia ao culto religioso. Nenhuma forma de intolerância se coadunava com o novo ideal republicano. A liberdade de pensamento ou de consciência era de pouco valia, quando se restringia à exteriorização dessas faculdades.

O “Governo Provisorio da Republica dos Estados Unidos do Brasil” expediu o Decreto nº 119-A em 1890, no qual o Estado brasileiro rompeu a sua

união com a Igreja Católica, e ainda, garantiu a plena liberdade religiosa tão almejada pelo povo brasileiro. Assim estabelecia o mencionado Decreto:

Art. 1º E' prohibido á autoridade federal, assim como á dos Estados federados, expedir leis, regulamentos, ou actos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e crear differenças entre os habitantes do paiz, ou nos serviços sustentados á custa do orçamento, por motivo de crenças, ou opiniões philosophicas ou religiosas.

Art. 2º a todas as confissões religiosas pertence por igual a faculdade de exercerem o seu culto, regerem-se segundo a sua fé e não serem contrariadas nos actos particulares ou publicos, que interessem o exercicio deste decreto.

Art. 3º A liberdade aqui instituida abrange não só os individuos nos actos individuaes, sinão tabem as igrejas, associações e institutos em que se acharem agremiados; cabendo a todos o pleno direito de se constituirem e viverem collectivamente, segundo o seu credo e a sua disciplina, sem intervenção do poder publico.

Art. 4º Fica extinto o padroado com todas as suas instituições, recursos e prerogativas.

Art. 5º A todas as igrejas e confissões religiosas se reconhece a personalidade juridica, para adquirirem bens e os administrarem, sob os limites postos pelas leis concernentes á propriedade de mão-morta, mantendo-se a cada uma o dominio de seus haveres actuaes, bem como dos seus edificios de culto.

Art. 6º O Governo Federal continúa a prover á congrua, sustentação dos actuaes serventuarios do culto catholico e subvencionará por anno as cadeiras dos seminarios; ficando livre a cada Estado o arbitrio de manter os futuros ministros desse ou de outro culto, sem contravenção do disposto nos artigos antecedentes.

Art. 7º Revogam-se as disposições em contrario.

Posteriormente, o conteúdo do Decreto nº 119-A de 1890 foi consolidado pela Constituição de 1891, então, o Brasil tornou-se laico, em outras palavras, o país passou a não ter uma religião oficial. Além disso, a liberdade religiosa passou a ser consagrada e protegida constitucionalmente por todas as Constituições brasileiras que sucederam a de 1891.

Portanto, conclui-se que devido o Brasil no período colonial estar subordinado a Coroa Portuguesa, e esta tinha como religião oficial o Catolicismo, no Brasil colônia não se podia falar em liberdade religiosa. Por outro lado, durante o período imperial, a liberdade de crença passou a ser tolerada, porém, as demais religiões não possuíam a liberdade de culto. Com o advento da República, o Brasil tornou-se laico, rompendo a união que tinha com a Igreja Católica, e consagrou a

plenitude da liberdade religiosa, sendo que tal liberdade foi confirmada nas Constituições brasileiras seguintes.

3.2 Natureza Jurídica

A liberdade religiosa é um direito fundamental contido tanto em nossa Constituição quanto em tratados internacionais. Com efeito, trata-se de um direito em face ao Estado, constituindo uma liberdade pública a qual o poder estatal não pode negar sua aplicação. (SORIANO, 2002)

No que tange a proteção internacional da liberdade religiosa, o Brasil ratificou a Declaração Universal dos Direitos Humanos e a Convenção Americana de Direitos Humanos, as quais possuem vasta proteção a liberdade religiosa. (OLIVEIRA, 2011)

Assim, dispõe a Declaração Universal dos Direitos Humanos em seu artigo 18:

Toda pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião. Este direito importa a liberdade de mudar de religião, ou convicção, bem assim a liberdade de manifestá-las, isoladamente ou em comum, em público ou em particular, pelo ensino, pelas práticas, pelo culto e pela observância dos ritos.

No que se refere à Convenção Americana de Direitos Humanos, também denominada Pacto de São José da Costa Rica, urge enfatizar o artigo 12:

Artigo 12 - Liberdade de consciência e de religião

1. Toda pessoa tem direito à liberdade de consciência e de religião. Esse direito implica a liberdade de conservar sua religião ou suas crenças, ou de mudar de religião ou de crenças, bem como a liberdade de professar e divulgar sua religião ou suas crenças, individual ou coletivamente, tanto em público como em privado.
2. Ninguém pode ser submetido a medidas restritivas que possam limitar sua liberdade de conservar sua religião ou suas crenças, ou de mudar de religião ou de crenças.
3. A liberdade de manifestar a própria religião e as próprias crenças está sujeita apenas às limitações previstas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral públicas ou os direitos e as liberdades das demais pessoas.
4. Os pais e, quando for o caso, os tutores, têm direito a que seus filhos e pupilos recebam a educação religiosa e moral que esteja de acordo com suas próprias convicções.

No Brasil, a essência da liberdade religiosa encontra-se no artigo 5º, inciso VI da Constituição Federal de 1988, “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”.

Em razão de a Magna Carta brasileira considerar a liberdade religiosa como um direito fundamental, não pode haver Emendas Constitucionais tendentes a abolir tal direito de nossa Constituição, conforme o artigo 60, §4º, inciso IV da CF/88: “§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV- os direitos e garantias individuais”.

Portanto, o direito à liberdade religiosa constitui-se em um verdadeiro direito fundamental consagrado em diversos Tratados Internacionais e por nossa Carta Magna, sendo que tal direito é considerado pelo ordenamento jurídico brasileiro como uma cláusula pétrea, a qual não pode ser retirada de nossa Constituição.

3.3 Matriz e Conteúdo da Liberdade Religiosa

A matriz da liberdade religiosa segundo Aldir Guedes Soriano (2002, p.8) é a liberdade de pensamento, “a liberdade religiosa é uma especialização da liberdade de pensamento, tomada no sentido amplo (*lato sensu*). A liberdade religiosa é, portanto, uma espécie da qual a liberdade de pensamento é gênero”.

Devido ainda a complexidade do direito à liberdade religiosa, pode-se afirmar que tal direito se trata de um direito composto, em outras palavras, a liberdade religiosa compreende outros direitos ligados ao fenômeno religioso. Destarte, de acordo com Aldir Guedes Soriano (2002) a liberdade religiosa pode ser decomposta em quatro vertentes distintas, quais sejam a liberdade de consciência, a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa.

Entretanto, Jayme Weingartner Neto (2007), discordando do posicionamento de Soriano, destaca algumas incoerências no entendimento do referido autor, principalmente, no tocante a inserção da liberdade de consciência dentro da liberdade religiosa, tendo em vista que a liberdade de consciência é muito mais ampla do que a liberdade religiosa, pois, aquela engloba tanto o direito de ter uma crença quanto o direito de não ter crença alguma.

Ainda, para Jayme Weingartner Neto (2007, p.93-94), a verdadeira matriz da liberdade religiosa repousa na própria liberdade de consciência, como esclarece:

Ademais, parece que o dado empírico consciência, que há de compor o âmbito normativo da respectiva liberdade, presta-se mais, mesmo pela relativa ambigüidade e pluralidade de concepções, para suportar a liberdade religiosa que o conceito de pensamento, mais exposto às críticas de estilo pós-moderno. Convive melhor a noção de “consciência” com as refrações do paradigma da complexidade e do interculturalismo. Se a consciência pode ser vista, aproximadamente, como um atributo que se define por uma oposição básica, pelo qual o homem toma em relação ao mundo (e, posteriormente, em relação aos chamados interiores, subjetivos) aquela distancia em que se cria a possibilidade de níveis mais altos de integração, ou como uma faculdade especial de autopercepção (estar ciente de que se está ciente), já o pensamento está mais atrelado aos problemas da racionalidade (*cogito, ergo sum*). Ora, a cultura, mais que simples racionalidade, suporta um conceito de realidade, humana e em geral, que joga com outras duas dimensões – a mítico-simbólica, que nos põe em contato com a realidade a um nível mais profundo do que a razão reflexiva, conceitual e lógica; e a do mistério, que, além de não poder ser pensado ou definido, supera toda conceitualização e simbolização proposta. Pode-se, assim, sem pensamento, estar consciente (perceber a realidade) das dimensões mítico-simbólica e do mistério. O que parece muito mais fecundo, como raiz, pra a liberdade religiosa.

Por conseguinte, a liberdade de consciência como matriz da liberdade religiosa parece estar mais adequada à luz da Constituição Federal de 1988. Com isso, ao contrário do que prega Soriano, os elementos que constituem a liberdade religiosa seriam somente a liberdade de crença, culto e organização religiosa.

Ademais, para Roque Antonio Carraza (2010, p.783), o conteúdo da liberdade religiosa se desenvolve em três dimensões, conforme explica:

A liberdade religiosa, uma das manifestações dos direitos humanos em sociedade, tem três dimensões: individual, social e política. Com efeito, abrange (i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política).

Então, a dimensão individual da liberdade religiosa está ligada ao foro íntimo de cada indivíduo, em poder ter suas crenças religiosas. Por outro lado, a dimensão social permite que o indivíduo manifeste suas crenças albergadas na dimensão individual, seja em público ou em particular, sem sofrer nenhum tipo de embaraço.

E por fim, a dimensão política diz respeito à escusa de consciência prevista no artigo 5º, inciso VIII da CF/88, a qual disciplina que:

Art. 5º, VIII, CF/88 - 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.

Em conclusão, a liberdade religiosa deriva da liberdade de consciência, e em razão da abrangência do direito à liberdade religiosa, esta pode ser decomposta em três vertentes, sendo elas: a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa. Além disso, o conteúdo da liberdade religiosa pode ser desenvolver em três dimensões: a individual, a social e a política.

3.4 Distinção entre Liberdade de Crença, de Culto e de Organização Religiosa

Anteriormente, foi abordado que a liberdade religiosa pode se desdobrar em várias vertentes distintas, a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa. Cabe neste momento, distinguir a liberdade de crença, culto e organização religiosa.

A liberdade de crença consiste na possibilidade de acreditar (ter fé) em determinados valores que o indivíduo reputa como essenciais manifestados através de grupos religiosos. Logo, a liberdade de crença visa proteger as convicções íntimas de cada indivíduo, então:

[...] visa a proteger o *forum internum*, de modo a impedir qualquer pressão, direta ou indireta, explícita ou implícita, às opções de fé. Cria-se, em torno do indivíduo, uma esfera jurídico-subjetiva cujo perímetro os poderes públicos e as entidades privadas devem respeitar. (WEINGARTNER NETO, 2007, p.113)

Vale salientar que mesmo havendo uma coação legal, determinando a crença dos indivíduos, tal coação seria inócua, pois, o foro íntimo não é passível de controle, podendo haver no máximo, um controle da manifestação externa.

Ainda mais, a liberdade de crença além de abranger a liberdade em escolher, também abarca a possibilidade de mudar de crença ou religião, ou seja, a reversibilidade das opções de fé (SORIANO, 2002; WEINGARTNER NETO, 2007).

Em contrapartida à liberdade de crença que se encontra no âmago de cada indivíduo, a liberdade de culto pressupõe a exteriorização da liberdade de crença, sejam de forma individual ou coletiva, em particular ou em público, através da prática de ritos, cerimônias, reuniões, etc. (SORIANO, 2002)

Nesse sentido, explica Nilson Nunes da Silva Junior (2010, s.p):

Como conseqüência da liberdade de crença, a liberdade de culto prevê que a externalização espiritual necessita de um local físico para sua manifestação, isto é, a liberdade de culto é a exteriorização pública (popular) da liberdade de crença, bem como é o suporte para manifestação da liberdade de cultuar a religião escolhida, anteriormente, pela pessoa humana.

De tal modo, as manifestações de crença são protegidas pela liberdade de culto, conseqüentemente, os locais em que os cultos são realizados também recebem tal proteção, sendo que a ofensa a tal liberdade é considerada como crime contra o sentimento religioso previsto no artigo 208 do Código Penal, *in verbis*:

Art. 208 - Escarnecer de alguém publicamente, por motivo de crença ou função religiosa; impedir ou perturbar cerimônia ou prática de culto religioso; vilipendiar publicamente ato ou objeto de culto religioso:

Pena - detenção, de um mês a um ano, ou multa.

Parágrafo único - Se há emprego de violência, a pena é aumentada de um terço, sem prejuízo da correspondente à violência.

No entanto, não foi sempre assim no Brasil, como aponta Celso Ribeiro Bastos (2000, p.191):

Pode haver liberdade de crença sem liberdade de culto. Era o que se dava no Brasil império. Na época, só se reconhecia como livre o culto católico. Outras religiões deveriam se contentar com celebrar um culto doméstico, vedada qualquer outra forma de templo.

Agora, faz-se necessário abordar outro desdobramento da liberdade religiosa, qual seja a liberdade dos grupos religiosos se organizarem. Então, essa liberdade garante aos religiosos, formarem entes revestidos de personalidade jurídica própria conforme a legislação infraconstitucional, e também, de não sofrer intervenção do Estado em sua organização. (MARTINS, 2012)

Cabe salientar, a observação feita por Felipe Germano Cacicedo Ciudad (2014, s.p) sobre a importância da liberdade de organização religiosa na sociedade moderna:

A liberdade de religião protege, na individualidade, os diversos reflexos que o fenômeno religioso carece para atingir sua completude. Numa sociedade de massa, em que as violações pontuais a direitos parecem não influir na enorme gama de relações jurídicas que se travam a todo momento, nada mais aceitável que as corporações religiosas também venham a gozar da mesma amplitude desse direito fundamental. A luta pela eficácia da liberdade de religião passa pela problemática das minorias políticas que, certamente, ganham mais força quando concentradas em entes representativos.

Desse modo, os religiosos representados por organizações religiosas possuem mais força para defender seus interesses e buscar mais direitos na sociedade.

As organizações religiosas são pessoas jurídicas de direito privado, conforme o artigo 44, inciso IV do Código Civil. E como todas as pessoas jurídicas de direito privado, a organização religiosa necessita de três requisitos básicos para sua constituição, sendo elas: a vontade humana criadora, objeto lícito e a observância das condições legais. (VENOSA, 2001)

A existência legal da organização religiosa, de acordo com o artigo 45 do Código Civil, começa a partir da inscrição do seu ato constitutivo no respectivo registro (cartório de registro civil das pessoas jurídicas). E em virtude das organizações religiosas serem fruto do direito fundamental à liberdade religiosa, é vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento, conforme o teor do art. 44, §1º do CC.

Assim sendo, cada elemento integrante da liberdade religiosa (liberdade de crença, liberdade de culto e liberdade de organização religiosa) protege o sentimento religioso em uma esfera distinta, concretizando a eficácia desse direito fundamental na sociedade.

3.5 A Ampliação da Proteção à Liberdade Religiosa

Uma questão problemática envolvendo a liberdade religiosa é o próprio conceito de religião, por se tratar de um conceito aberto, indeterminado, e evidentemente, complexo.

Muitos estudiosos já tentaram buscar uma definição fixa e universal para o termo religião, porém, tal jornada é em vão. Tendo em vista que as religiões não podem ser comparadas, pois, cada uma possui características próprias. (GAARDER, HELLERN, NOTAKER, 2000)

A religião em seu sentido literal, segundo Michel Reeber (2002, p. 216) pode ser definida como:

Vem do latim *religare* (“reunir”) ou *religere* (“religar”). Entende-se por religião seja o conjunto dos fenômenos ligados ao sentimento religioso, seja um sistema de crenças em poderes sobrenaturais, em divindades ou em Deus pessoal, seja uma das tradições instituídas em torno dessas crenças.

Desse modo, percebe-se que o significado literal do termo religião está relacionado em religar o ser humano a Deus, porém, deve-se atentar que o conceito literal é a mais pobre das formas em tentar estabelecer o verdadeiro significado de religião. Porque se observar a religião como restabelecimento do contato com o divino estaria excluindo entidades que são consideradas mundialmente como religiões, como são os casos do Budismo, Cientologia, Centro Positivista, Confucionismo, etc. (AMBALU, 2014)

É evidente, o risco em tentar conceituar o termo religião, porque ao fazer isso, poderia estar excluindo do manto da proteção da liberdade religiosa, determinadas entidades, considerando-as apenas como filosofias morais. Ainda deve-se lembrar que a linha divisória, a qual separa religião de filosofia moral é bastante tênue, por isso devem-se ampliar os efeitos da proteção da liberdade religiosa como afirma Leonardo Martins (2012, p.357):

Embora a CF privilegie somente o livre exercício de “cultos religiosos” e proteja somente os “locais de cultos e suas liturgias”, outras visões de mundo (*weltanschauung*) também fazem parte da área de proteção. Entre elas encontram-se as seitas e demais sociedades congêneres.

A fim de corroborar com o entendimento do autor supramencionado, Iso Chaitz Scherkerkewitz (2015, s.p) determina que o critério a ser utilizado para aplicação da liberdade religiosa deve estar atrelado aos objetivos da referida organização:

A liberdade de religião não está restrita à proteção aos cultos e tradições e crenças das religiões tradicionais (Católica, Judaica e Muçulmana), não havendo sequer diferença ontológica (para efeitos constitucionais) entre religiões e seitas religiosas. Creio que o critério a ser utilizado para se saber se o Estado deve dar proteção aos ritos, costumes e tradições de determinada organização religiosa não pode estar vinculado ao nome da religião, mas sim aos seus objetivos. Se a organização tiver por objetivo o engrandecimento do indivíduo, a busca de seu aperfeiçoamento em prol de toda a sociedade e a prática da filantropia deve gozar da proteção do Estado.

Na modernidade em razão da secularização, processo pelo qual a sociedade deixa de ter uma visão teocêntrica e passa a adotar uma visão antropocêntrica do mundo marcada pelo afastamento da sociedade do controle da Igreja, as religiões passam a ter menos força e influência na vida social dos indivíduos. (GAARDER, HELLERN, NOTAKER, 2000)

Devido a esse cenário, surgem organizações que embora aparentemente não sejam religiões, desempenham os mesmo objetivos das organizações religiosas. E em razão disso, cogita-se na possibilidade de ampliar os efeitos da liberdade religiosa a essas organizações, como esclarece Iso Chaitz Scherkerkewitz (2015, s.p):

Por outro lado, existem organizações que possuem os objetivos mencionados e mesmo assim não podem ser enquadradas no conceito de organização religiosa (a maçonaria é um exemplo desse tipo de sociedade). Penso que em tais casos o Estado é obrigado a prestar o mesmo tipo de proteção dispensada às organizações religiosas, uma vez que existe uma coincidência de valores a serem protegidos, ou seja, as religiões são protegidas pelo Estado simplesmente porque as suas existências acabam por beneficiar toda a sociedade (esse benefício deve ser verificado objetivamente, não bastante para tanto o simples beneficiamento para a alma dos indivíduos em um Mundo Superior — os atos, ou melhor, a consequência dos atos, deve ser sentida nesse nosso mundo). Existindo uma coincidência de valores protegidos, deve existir uma coincidência de proteção.

Assim sendo, a liberdade religiosa tem como finalidade proteger as religiões e seus cultos, no entanto, pelo fato do conceito de religião ser algo aberto e indeterminado, para não haver discriminação em relação a grupos religiosos

minoritários, deve-se ampliar a aplicação da liberdade religiosa, observando sempre os objetivos perseguidos (o aperfeiçoamento do indivíduo, a elevação espiritual, a prática da filantropia, etc.) pelas referidas organizações religiosas. Além disso, tendo em vista o processo de secularização da sociedade, mesmo uma organização não enquadrada como religião, pode fruir dos direitos protegidos pela liberdade religiosa, desde que haja coincidência entre seus objetivos.

3.6 Limites da Liberdade Religiosa

Embora a liberdade religiosa seja um direito fundamental e essencial ao ser humano, tal liberdade não é um direito absoluto, por isso, pode haver algumas restrições no que tange ao seu exercício.

Do mesmo modo, Alexandre de Moraes (1998, p.46) afirma:

Os direitos humanos fundamentais não podem ser utilizados como um verdadeiro escudo protetivo da prática de atividade ilícitas, nem tampouco como argumento para o afastamento ou diminuição da responsabilidade civil ou penal por atos criminosos, sob pena de total consagração ao desrespeito a um verdadeiro Estado de Direito. [...] os direitos e garantias fundamentais consagrados pela Constituição Federal, portanto, não são ilimitados, uma vez que encontram seus limites nos demais direitos igualmente consagrados pela Carta Magna.

Nota-se que a Constituição Federal de 1988 não limita expressamente a liberdade religiosa aos bons costumes e a ordem pública, como se fazia nas Constituições anteriores. Entretanto, é obvio que a liberdade religiosa não pode ofender a ordem pública bem como os bons costumes.

Acontece que o Brasil ratificou o Pacto de São José da Costa Rica em seu ordenamento jurídico em 1992, o referido Pacto passou a ser considerado como uma norma supralegal de acordo com o artigo 5º, §2º da CF/88. Assim, devem-se observar os limites que o Pacto de São José da Costa Rica traça para a liberdade religiosa. (ESSE, 2012)

Assim, o referido Pacto estabelece no artigo 12, 3, que:

A liberdade de manifestar a própria religião e as próprias crenças está sujeita apenas às limitações previstas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral públicas ou os direitos e as liberdades das demais pessoas. (grifo nosso)

Desse modo, destaca-se que a liberdade religiosa está limitada apenas a lei, e ainda, estas limitações devem ser necessárias para proteção da segurança, da ordem, da saúde, da moral e de direitos/liberdades de outras pessoas.

Para a aferição da necessidade em limitar a liberdade religiosa, deve-se analisar o caso concreto em que os direitos fundamentais se encontram em conflito, sopesando qual direito deve preponderar naquela situação. Alguns casos corriqueiros desse conflito são: a questão da transfusão de sangue para as Testemunhas de Jeová (liberdade religiosa x direito à vida); imolação de animais em rituais religiosos (liberdade religiosa x direito ao meio ambiente); entre outros. (SORIANO, 2002)

Portanto, a liberdade religiosa não é um direito absoluto, podendo sofrer limitações desde que previstas em lei e que sejam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde, a moral ou os direitos e as liberdades das demais pessoas. A análise da necessidade de limitar a liberdade religiosa deve ser realizada no caso concreto, observando qual o direito que deve preponderar em determinada situação.

4 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

É por meio da tributação que o Estado auferes as receitas necessárias para o desempenho das suas funções que lhe são impostas. Por isso, a figura do tributo é indispensável para manutenção da sociedade, e evidentemente legítima, tal imposição estatal.

Antes de estudar o instituto das imunidades tributárias, faz-se necessário analisar mesmo que de maneira breve, a forma com que o fisco exerce a tributação, em outras palavras, a competência tributária.

No passado, o Estado exercia o poder de tributar de forma absoluta (*ius imperium*), não comportando nenhuma limitação, assim, as pessoas eram obrigadas a suportar caladas, a tributação feita pelo Fisco. Esta situação perdurou até o surgimento dos modernos Estados de Direito que passaram a garantir plenos direitos aos contribuintes, sendo um deles a delimitação constitucional do poder de tributar. (VALADÃO, 2000)

A respeito do poder de tributar do Estado, Roque Antonio Carrazza (2010, p.511) afirma:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito). De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional).

Nessa linha, o poder tributário não pode ser exercido de maneira livre e absoluta, ele deve estar condicionado às normas que disciplina o exercício desse poder, ou seja, através da competência tributária.

A competência tributária pode ser definida como a aptidão outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para criar, *in abstracto*, tributos por meio de lei. (CARRAZZA, 2012)

Deve-se frisar que a Constituição não cria tributos, apenas detalha as matérias que cada pessoa política pode tributar, isto é, estabelece a norma padrão de incidência. Nesse sentido, o tributo nasce tão somente quando o ente político

edita a lei, instituindo o tributo em sua esfera, a qual obriga o contribuinte ao pagamento do respectivo tributo. (CARRAZZA, 2012)

Ademais, a competência tributária pode sofrer limitações no tocante ao seu exercício, como enfatiza Marcos Aurélio Pereira Valadão (2000, p.31), “as limitações ao poder de tributar em sentido estrito podem classificar-se, com relação ao modo de serem estabelecidas, em duas espécies: 1) principiológicas e 2) imunidades”.

Dessa maneira, devem-se destacar estas últimas espécies de limitação à competência tributária, quais sejam, as imunidades tributárias, ao passo que serão objeto de estudo deste capítulo.

4.1 Conceito

Na doutrina brasileira podem ser encontrados diversos conceitos sobre as imunidades tributárias, à vista disso, cabe demonstrar algumas das principais definições de imunidade tributária trazidas pelos doutrinadores.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2011, p.236), a imunidade tributária pode ser definida como:

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

Por sua vez, Hugo de Brito Machado (2014, p.287-288) conceitua as imunidades como sendo:

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

A corroborar com o conceito expedido pelo autor acima, Eduardo Sabbag (2011, p.284) aponta o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez

asseguradores de direitos e garantias individuais (art.60, §4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado. (grifo nosso)

Há doutrinadores que defendem a idéia de que as imunidades tributárias constituem hipóteses de exclusão ou supressão do poder de tributar, como afirma José Eduardo Soares de Melo (1997, p.89), “A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal.”. Como também Rui Barbosa Nogueira (1990, p.170) assevera, “imunidade é uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.”.

E ainda, existem doutrinadores que acolhem a teoria de que as imunidades tributárias seriam uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, estreitam nessa linha de pensamento Amílcar de Araújo Falcão, Misabel Derzi, entre outros. (SABBAG, 2011)

Portanto, apesar de existir vários posicionamentos sobre o conceito da imunidade tributária, situando ela como incompetência tributária; como limitação constitucional às competências tributárias; como exclusão ou supressão do poder tributário; como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Tais posicionamentos ficam apenas no plano teórico, não importando tanta relevância prática, uma vez que em todos os entendimentos o Estado não poderá tributar as situações acobertadas pelo manto da imunidade.

4.2 Finalidade

Como já foi analisada anteriormente, a imunidade tributária está relacionada com a impossibilidade do Fisco (união, Estados, Distrito Federal e Municípios) em exercer a tributação sobre determinadas pessoas, fatos, bens ou situações preestabelecidas constitucionalmente. A partir disso, deve-se analisar qual o motivo que levou o constituinte a estabelecer as imunidades, isto é, qual é a *ratio essendi* ou finalidade da norma imunizante.

Com o escopo de aclarar a finalidade das imunidades tributárias, socorre-se aos ensinamentos de José Souto Maior Borges (1980, p.184-185):

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.

Diante de tal entendimento, pode-se dizer que as imunidades tributárias visam proteger os valores albergados pela Constituição (políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais), de maneira que não haja tributação nos casos abarcados pelas normas imunizantes.

É oportuno, destacar o entendimento de João Bosco Peres (2003, s.p) sobre a essência das normas imunitórias em relação ao período que está inserido, assim, ele entende:

Nos parece que a justificativa para a existência das normas imunizantes estão ligadas a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado período histórico, com o escopo de garantir as liberdades individuais via exoneração de tributos para não embarçar a existência de direitos socialmente relevantes.

Posto isso, as normas imunizantes encontram a razão de existência nos interesses sociais considerados relevantes num determinado contexto histórico pela sociedade, em virtude disso, o constituinte para melhor garantir tais direitos prevê exoneração de tributos por via das imunidades tributárias.

Aliás, as imunidades tributárias além de assegurar os valores constitucionais mediante a ausência de tributação, também permite o surgimento de entidades que colaboram com o Estado, sendo estimuladas pelas imunidades a fazer o que o Estado deveria fazer, mas não faz ou faz mal. (MACHADO, 2003)

A respeito da assertiva acima, insta transcrever o seguinte entendimento:

As imunidades tributárias, nesse caso, ao contrario do que pregam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um "favor" que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrario, um "favor" que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem apenas de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e que não faz. (MACHADO, 2003, p.124)

Assim sendo, a concessão das imunidades tributárias às entidades que cooperam com as atividades essenciais do Estado, é o mínimo que o constituinte deveria fazer, pois, nada mais justo que não tributar aqueles que desempenham um papel social que deveria ser do Estado.

Posto isso, conclui-se que a *ratio essendi* das imunidades tributárias é salvaguardar os valores contidos no ordenamento constitucional considerados socialmente relevantes num dado momento histórico, através da abstenção de tributação às pessoas, fatos, bens ou situações relacionados aos referidos valores. E ainda, fomentar o aparecimento de entidades que perseguem esses mesmos valores constitucionais, de maneira a colaborar com as atividades essenciais do Estado.

4.3 Abrangência

A doutrina tradicional entende que as imunidades tributárias alcance tão somente uma espécie de tributo, os impostos. Tudo isso sobre o fundamento de que a Constituição Federal ao tratar das principais imunidades tributárias previstas na seção “Das limitações ao poder de tributar” no artigo 150, VI, declarou exclusivamente ater-se aos impostos. (SABBAG, 2011)

Com efeito, tal assertiva sobre a abrangência das imunidades tributárias é descabida e infundada. Primeiramente, observa-se que o exame realizado foi apressado e, aparentemente, se debruça apenas na literalidade do dispositivo, não observando a Constituição como sendo um sistema normativo.

Ainda, os defensores daquela assertiva também afirmam que:

Os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o Estado se propõe, ao passo que as taxas e as contribuições de melhoria, antessupondo uma prestação direta, imediata e pessoal ao interessado, não comportariam o benefício da imunidade, por todos os títulos incompatível com aqueles tipos impositivos. (CARVALHO, 2011, p.230)

A afirmação de que as imunidades não são compatíveis com outros tributos (como as taxas e as contribuições), não prosperam, tendo em vista que na própria Constituição existem expressas alusões de normas imunitórias às outras espécies de tributos. Assim, de acordo com a opinião de Paulo de Barros Carvalho (2011, p.233):

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.

É importante notar que o autor supramencionado afirma que na Constituição brasileira exista referência explícita à contribuição de melhoria, no entanto, conforme Eduardo Sabbag (2011) ainda inexistem imunidades tributárias, no Brasil, referente às Contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Entretanto, segundo Roque Antonio Carrazza:

Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidades a taxas, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à contribuição de melhoria.

Como exemplo do alcance das normas imunizantes além dos impostos, pode-se citar as taxas referentes à propositura de ações ou solicitação de registros e certidões por aqueles reconhecidamente pobres segundo o art. 5º, XXXIV, “a” e “b”, LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII, CF/88, bem como, as contribuições sociais referentes às receitas decorrentes de exportação e entidades beneficentes de assistência social previsto respectivamente nos artigos 149, §2º, I, e 195, §7º, ambos da CF/88. (SABBAG, 2011)

Não obstante que alguns doutrinadores ainda permaneçam com a iludida idéia que as imunidades tributárias compreendam somente os impostos, outros por sua vez, reexaminam seus entendimentos e retificam-nos para melhor coerência com a realidade constitucional. Assim, Hugo de Brito Machado (2014, p.288) dispõe:

Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, já não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora do seu alcance.

Além disso, cabe ressaltar que embora o Direito Civil consagre o brocardo romano, *Accessorium sequitur principale*, ou seja, o acessório segue o principal. Em contrapartida, no Direito Tributário, com foco no instituto das imunidades, a obrigação acessória não acompanha a obrigação principal, como afirma Eduardo Sabbag (2011, p.285):

Por fim, insta registrar que a imunidade tributária atinge a obrigação tributária principal, afeta ao dever patrimonial de pagamento do tributo, não tendo o condão de atingir as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou seja, os deveres instrumentais do contribuinte, que permanecem incólumes.

Então, o instituto das imunidades tributárias atinge somente a obrigação tributária principal (dever patrimonial - pagamento do tributo), persistindo a obrigação acessória (deveres instrumentais - art. 113, §2º do CTN), como por exemplo, a escrituração das receitas em livros contábeis. E caso a obrigação acessória não seja cumprida, via de regra, o seu descumprimento enseja uma penalidade pecuniária, qual seja, a imposição de multa.

Diante disso, as imunidades tributárias abrangem além dos impostos, também as taxas e as contribuições sociais. Contudo, a Constituição Federal ainda não prevê a possibilidade de normas imunitórias com relação às contribuições de melhoria e aos empréstimos compulsórios. E ainda acerca da abrangência das imunidades tributárias, deve-se destacar que elas valem apenas para a obrigação principal, subsistindo para as entidades que usufruem das normas imunizantes o cumprimento das obrigações acessórias.

4.4 Distinção entre Imunidade e Isenção Tributária

Em um primeiro momento, pode-se até dizer que as imunidades e as isenções tributárias são institutos semelhantes, em virtude de preverem o não pagamento do tributo. Todavia, ao aprofundar o estudo, percebe-se que os dois institutos não se confundem.

Como já foram analisadas anteriormente, as imunidades tributárias são uma limitação constitucional da competência tributária dos entes políticos em não poder instituir tributos sobre determinadas pessoas, bens, fatos ou situações. Por outro lado, isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido. Segundo a

tese que prevaleceu no Judiciário, a isenção não é causa de não incidência tributária, pois mesmo com a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer, gerando as respectivas obrigações tributárias, sendo apenas excluída a etapa do lançamento e, por conseguinte, a constituição do crédito. (ALEXANDRE, 2012, p.470)

Dessa forma, percebe-se a primeira diferença entre as imunidades e as isenções tributárias, sendo que as normas imunitórias possuem sede constitucional enquanto as normas isentivas são uma dispensa por meio da lei. Então, o que se distingue é o plano hierárquico, uma atua no plano constitucional e a outra no plano legal. (MACHADO, 2014)

Outra distinção que pode ser apontada é que no caso das imunidades, não há nem a constituição da obrigação jurídica tributária, uma vez que a norma imunizante estabelece a incompetência tributária, e conseqüentemente, não há incidência do tributo. E no caso das isenções, ocorre a formação da obrigação tributária, ou seja, houve a ocorrência do fato gerador do tributo, porém, impede o nascimento do crédito tributário através do não lançamento do tributo, configurando uma hipótese de exclusão do crédito tributário previsto no artigo 175, inciso I, do CTN. (AYDOS, ZANDOMENECO, 2009; SABBAG, 2011)

Por fim, nota-se que as isenções podem ser revogadas ou modificadas mediante uma norma infraconstitucional, enquanto, as imunidades tributárias não podem ser retiradas do ordenamento jurídico constitucional, uma vez que se tratam de cláusulas pétreas. (SILVA JUNIOR, 2010)

Em síntese, as diferenças entre as imunidades e as isenções, primeiramente, encontram-se no plano hierárquico das normas, sendo que as imunidades estão no plano constitucional e as isenções no plano legal. Posteriormente, observa-se que no caso das imunidades a obrigação tributária não chega a nascer, enquanto nas isenções ocorre a obrigação tributária, porém, a norma isentiva dispensa o pagamento do tributo (exclusão do crédito tributário). E ainda, atenta-se para o fato de as isenções poderem ser revogadas ou modificadas, ao passo que, as imunidades tributárias em virtude de serem consideradas cláusulas pétreas não podem ser excluídas nem mesmo ter seus alcances reduzidos.

4.5 Classificação

Normalmente, a doutrina com o intuito de aprofundar no estudo das imunidades tributárias, estabelece alguns critérios de diferenciação sobre os referidos institutos, ao ponto, das normas imunizantes serem classificadas quanto à sua amplitude; quanto ao modo de incidência; e quanto à explicitude.

4.5.1 Quanto à amplitude

As imunidades tributárias no que tange à classificação quanto à sua amplitude, podem ser definidas como imunidades gerais ou genéricas e imunidades específicas ou tópicas. Essa classificação está ligada ao grau de proteção das normas imunizantes em relação aos tributos por elas abrangidos. (CARRAZZA, 2012;)

As imunidades genéricas estão disciplinadas nas alíneas do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal. As referidas imunidades estabelecem a incompetência das pessoas políticas de todas as esferas em instituir quaisquer tipos de impostos que recaia sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades ali mencionadas. (PERES, 2003; SANTOS JUNIOR, 2011)

De outro lado, as imunidades específicas estão relacionadas, geralmente, a um único tipo de tributo (imposto ou taxas ou contribuição). E ainda, as imunidades específicas destinam-se a delimitar a competência tributária de uma única pessoa política, a título de exemplo pode-se mencionar o artigo 153, §3º, III, da CF/88, a qual estabelece a imunidade do imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior. (PERES, 2003; SANTOS JUNIOR, 2011)

Destarte, as normas imunizantes quanto à amplitude, podem ser imunidades genéricas ou imunidades específicas. As imunidades genéricas vedam todas as pessoas políticas e abrangem todos os impostos que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades descritas nas alíneas do artigo 150, inciso VI, do Texto Maior. Por fim, as imunidades específicas dirigem-se a apenas uma espécie de tributo e também somente a um ente político.

4.5.2 Quanto ao modo de incidência

Outra classificação que pode ser realizada é em relação à forma de incidência das imunidades, podendo elas serem subjetivas ou pessoais, objetivas ou reais, e mistas.

As imunidades subjetivas incidem sobre o sujeito, em razão de sua natureza jurídica ou mesmo pelo papel social que representa. Assim, as imunidades subjetivas estão ligadas à natureza de determinadas entidades que não possuem capacidade contributiva para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, são exemplos: a imunidade recíproca dos entes políticos, bem como as autarquias e fundações criadas e mantidas pelo Poder Público; as imunidades dos templos de qualquer culto; as imunidades dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. (PERES, 2003)

Em relação às imunidades objetivas, como o próprio nome diz, recaem sobre as coisas, ou seja, incidem sobre determinados fatos, bens ou situações. Em conformidade com esse tipo de imunidade tributária, pode-se mencionar a imunidade referente aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão prevista no artigo 150, VI, “d”, da CF/88. (ESMERELLES, 2013)

Finalmente, as imunidades mistas atendem a ambos os critérios previamente estabelecidos nas imunidades subjetivas e objetivas, em outras palavras, as imunidades mistas conjugam a natureza jurídica da entidade com determinados fatos, bens ou situações. (SCHOUERI, 2012)

Cumpra aduzir a consideração feita por Roque Antonio Carrazza (2010, p.748-749) sobre essa classificação das imunidades tributárias:

Pensamos que esta classificação é útil e até empregamos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF). Já, a denominada imunidade subjetiva alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica (por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF). E, finalmente, a imunidade mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, §4º, da CF).

Diante da aludida consideração prestada pelo referido autor, as imunidades tributárias são sempre “subjetivas”, pois as normas imunitórias beneficiam pessoas seja em razão de sua natureza ou em relação a determinados fatos, bens ou situações.

Portanto, quanto ao modo de incidência da imunidade, ela pode ser classificada em imunidade subjetiva, imunidade objetiva e imunidade mista. A primeira diz respeito à qualidade pessoal da entidade que usufrui da norma imunizante, ou seja, em virtude da natureza jurídica da entidade. A segunda está relacionada com o tipo de fatos, bens ou situações envolvendo a entidade. E por último, a imunidade mista é uma espécie de combinação das duas outras (subjetiva e objetiva), logo, na referida imunidade deve-se observar tanto a natureza jurídica da entidade quanto o envolvimento com certos fatos, bens ou situações.

4.5.3 Quanto à explicitude

No ordenamento jurídico constitucional, a regra geral é que as normas imunitórias sejam expressamente previstas, isto é, as imunidades tributárias devem ser explícitas. No entanto, como toda regra existe uma exceção, na Constituição Federal também existem outras imunidades que não são expressamente contempladas, mas, podem ser extraídas através da inteligência dos princípios do ordenamento jurídico, essas imunidades são denominadas imunidades implícitas. (SANTOS JUNIOR, 2011)

Com fulcro em aclarar essa classificação, é salutar socorrer-se do entendimento de Eduardo Sabbag (2011, p.288):

Por derradeiro, impende destacar que há, em nosso sistema, as imunidades tributárias explícitas, hospedadas em normas expressas, e, no reverso, as imunidades implícitas, que, conquanto não textualmente contempladas por norma expressa, podem ser ontologicamente extraídas dos princípios contemplados no ordenamento jurídico. Como exemplos, podemos citar a imunidade recíproca, que se liga à ausência de capacidade contributiva e ao princípio federativo, e a imunidade para entidade beneficente ou educacional, fundadas na ausência de capacidade contributiva e no princípio da isonomia, entre outras.

Assim sendo, além das imunidades expressas na Constituição, chamadas de imunidades tributárias explícitas, existem também as imunidades que

não estão expressamente previstas no texto constitucional, porém, podem ser retiradas dos princípios constitucionais, sendo denominadas de imunidades tributárias implícitas.

4.6 Imunidades Tributárias Genéricas

Como já foi visto, as imunidades tributárias genéricas estabelecem a incompetência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios em instituir qualquer imposto que incida sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades mencionadas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, *in 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:

- 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.

Neste momento, cabe analisar mesmo que de forma breve, cada uma das imunidades tributárias contidas nas alíneas do artigo 150, inciso VI, da Constituição de 1988.

4.6.1 Imunidade recíproca

A imunidade recíproca ou como também é denominada imunidade das entidades políticas encontra-se expressamente prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal.

A referida imunidade trata-se de uma exoneração tributária intergovernamental recíproca, a qual prevê a impossibilidade de instituir impostos entre as pessoas políticas. (SABBAG, 2011)

A respeito do assunto, Hugo de Brito Machado (2014, p.288) elucida, com a lucidez que lhe é peculiar, “as entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos uma sobre as outras”.

Com efeito, a imunidade recíproca decorre principalmente do princípio federativo, bem como do princípio da isonomia das pessoas políticas. Sobre a decorrência do princípio federativo, German Alejandro San Martín Fernández (2008, p.148-149) justifica:

De fato, a imunidade recíproca é decorrência logicamente dedutível de princípio fundamental, qual seja, a forma federativa do Estado brasileiro. Tem por fim evitar que a tributação via impostos entre as pessoas políticas de direito público interno torne instável o pacto federativo (art.1º da CF).

Nessa linha, caso as pessoas políticas pudessem exigir impostos uma das outras, evidentemente, isto acarretaria uma interferência em sua autonomia, tendo em vista que a cobrança de impostos poderia gerar uma dificuldade financeira do ente político, a ponto de prejudicar a realização de seus objetivos institucionais, e logo, ferindo o princípio federativo esculpido como cláusula pétrea na Constituição.

Também decorre a imunidade recíproca do princípio da isonomia dos entes políticos, como aponta Roque Antonio Carrazza (2010, p.762):

De fato, a tributação por meio dos impostos – justamente por independe de uma atuação estatal – pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem o tributa. Ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Umas não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer idéia de que podem sujeitar-se a impostos.

Desse modo, em virtude de não haver diferença hierárquica entre os entes políticos (princípio da isonomia), não há de se falar em tributação por meio dos impostos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que inexistente estado de sujeição entre os referidos entes.

Segundo o conteúdo do §2º do artigo 150 da Constituição Federal, a imunidade recíproca também é extensível às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, cujos dizeres são:

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à

renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Posto isso, as autarquias e as fundações públicas sejam federais, estaduais ou municipais, em razão de possuírem personalidade jurídica de direito público e desempenharem serviços tipicamente públicos, também gozam da proteção da norma imunizante. Entretanto, o referido dispositivo constitucional vincula a imunidade das autarquias e das fundações públicas ao cumprimento das suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, sendo assim, por exemplo, deve incidir o IPTU sobre o prédio pertencente a uma autarquia ou fundação que não seja utilizado para a consecução dos seus objetivos. (SABBAG, 2011)

Ainda, deve-se ater ao entendimento do §3º do artigo 150 da Constituição Federal, a qual prevê ressalvas para a aplicação da imunidade recíproca, *in verbis*:

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Portanto, a imunidade recíproca pressupõe que as pessoas políticas de direito público interno não podem instituir impostos entre si, tudo isto, em razão do princípio federativo e o princípio da isonomia dos entes políticos. Além disso, a imunidade recíproca também pode ser estendida às autarquias e às fundações públicas de acordo com o teor do parágrafo 2º do artigo 150 da Constituição Federal. Deve-se atentar para a concessão da imunidade recíproca o disposto no parágrafo 3º do mencionado artigo, o qual estabelece algumas ressalvas no tocante à aplicação da referida imunidade.

4.6.2 Imunidade religiosa

Encontra-se no artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal, a denominada imunidade dos templos de qualquer culto ou como também é conhecida pela doutrina, imunidade religiosa.

A referida imunidade visa assegurar um direito fundamental consagrado por nossa Constituição, qual seja a liberdade religiosa. Desde logo,

percebe-se o incentivo concedido pelo Constituinte originário em manter as entidades religiosas livres da tributação, e com isso, fomentar o crescimento do sentimento religioso e o exercício da religiosidade pelos cidadãos. (CARRAZZA, 2010)

Deve-se frisar que o Estado brasileiro é não confessional, ou seja, é um Estado laico, conseqüentemente, não existe uma religião oficial e todas as religiões devem receber o mesmo tratamento. (SABBAG, 2011)

Nessa linha, a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser vislumbrada conforme a laicidade do país. Como afirma categoricamente German Alejandro San Martín Fernández (2008, p.152): “A proteção constitucional à não tributação dos templos de qualquer culto se estende a toda atividade religiosa, independentemente, de qual seja a opção (católica, evangélica, espírita, afro-brasileira, budista, etc.)”.

Desse modo, todas as opções religiosas (sem discriminação de nenhuma) estão protegidas da tributação via impostos, mediante o alcance da norma imunitória consagrando a plena liberdade religiosa. Entretanto, não serão reconhecidas como imunes as entidades religiosas que ofendam a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos e as liberdades das demais pessoas.

O termo “templo” empregado no texto constitucional da referida imunidade apresenta um desafio semântico no que tange a uma definição jurídica do termo. Por isso, pode-se afirmar que surgem três teorias que buscam definir o conceito de templo para aplicação da imunidade religiosa, são elas: a) teoria clássico-restritiva, b) teoria clássico-liberal e c) teoria moderna. (SABBAG, 2011)

Para a teoria clássico-restritiva, o termo “templo” está relacionado tão somente ao local em que se realizam os cultos de uma determinada entidade religiosa, assim, a referida teoria pauta-se na coisificação do templo religioso. Em seguida, a teoria clássico-liberal entende que o termo “templo” é tudo que direta ou indiretamente viabilize a realização do culto, com isso, para esta teoria estaria englobado pelo referido termo tanto o local do culto quanto os anexos (como a residência do padre, o meio de transporte utilizado para o trabalho eclesiástico, etc.). Por fim, a teoria moderna vislumbra o termo “templo”, de forma mais ampla que as outras teorias, como sendo a própria entidade em si. (SABBAG, 2011)

Além disso, para uma compreensão plena da imunidade religiosa deve-se analisar em conjunto com o artigo 150, VI, “b” da CF/88, o parágrafo 4º do mesmo dispositivo, cuja redação é a seguinte: “§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”.

É por meio da redação do referido parágrafo que o constituinte tendeu a prestigiar a teoria moderna na acepção do termo “templo”, como demonstra Eduardo Sabbag (2011, p.327-328):

De início, insta frisar que a dicção do comando tem servido para corroborar a idéia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a teoria moderna, na esteira de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos: (a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial – e não esta em si – o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito “templo”. (grifo do autor)

Assim sendo, a imunidade religiosa não se restringe apenas ao local físico que é realizado o culto, mas, estende-se à própria entidade religiosa compreendendo o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades religiosas, evidenciando que a mencionada imunidade trata-se de uma imunidade subjetiva.

Portanto, a imunidade religiosa surge para salvaguardar o direito fundamental da liberdade religiosa, impedindo que o Estado-fisco embarace o exercício desta liberdade pública por meio da tributação de impostos sobre as entidades de caráter religioso, com isso, proporciona um terreno fértil para a propagação e efetivação da liberdade religiosa. Vale ressaltar que a referida limitação constitucional ao poder de tributar abrange todas as religiões, sem qualquer tipo de discriminação, desde que não ofenda a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos e as liberdades das demais pessoas. Ademais, a imunidade religiosa não se restringe apenas ao local físico destinado a realização dos cultos, pois conforme a inteligência do parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, a referida imunidade também abrange o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

4.6.3 Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos

A partir do estudo da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta Magna podem ser extraídas certas imunidades de determinadas pessoas jurídicas, a saber: imunidade dos partidos políticos e suas fundações; imunidade das entidades sindicais trabalhadoras; imunidade das instituições de educação; e imunidade das instituições de assistência social.

Nesse momento, cabe analisar mesmo que de forma breve, cada uma dessas imunidades. A começar pela imunidade dos partidos políticos e suas fundações, cumpre destacar a síntese da referida imunidade feita por Ricardo Alexandre (2012, p.160):

A imunidade tributária conferida aos partidos políticos e às fundações por elas mantidas é corolário do Estado Democrático de Direito e assegura o pluralismo político, ao evitar que o Estado use do poder de tributar como pretexto para subjugar partidos políticos cujas concepções contrariem aquelas adotadas por quem esteja no exercício do poder.

Dessa maneira, tal imunidade tem como sustentáculo a liberdade política, em outras palavras, o elemento teleológico da referida norma imunizante é proteger o princípio democrático, o pluralismo político e partidário. Justifica-se tal proteção aos partidos políticos, uma vez que os partidos são organismos representantes do regime democrático, pois, cada partido político representa a opinião de determinada parcela da sociedade.

É importante lembrar que somente os partidos políticos regularmente constituídos possuem o direito de usufruir dessa imunidade tributária. Sendo partidos políticos regulares, aqueles cujos estatutos possuem registro no Tribunal Superior Eleitoral (TSE) e que atendam os preceitos legais constantes no artigo 17 da Constituição Federal. Assim, não terão direito a imunidade tributária os partidos não registrados, estrangeiros ou clandestinos, que defendam ideário contrário aos princípios preconizados pela Constituição. (CARRAZZA, 2010)

Outra imunidade tributária constante na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da CF/88 a ser estudada, é a chamada imunidade das entidades sindicais trabalhadoras, a qual assevera que são imunes a impostos os sindicatos dos trabalhadores. Em contrapartida, os sindicatos patronais não usufruem da mesma

proteção concedida pela norma imunizante, ocorrendo sua normal tributação. Em razão disso, Hugo de Brito Machado (2014, p.292-293) faz uma crítica:

A letra do dispositivo constitucional refere-se apenas a entidades sindicais dos trabalhadores, o que revela o seu caráter demagógico. Estariam os sindicatos patronais sujeitos à tributação? Poderia o Estado esmagá-los com impostos? A liberdade de associação seria assegurada apenas aos trabalhadores? Qual a abrangência da palavra “trabalhadores” no texto em questão? Parece-nos que a imunidade deve abranger as entidades sindicais em geral, mas o dispositivo constitucional está aí, a desafiar a argúcia dos hermeneutas que não pretenderem ficar com sua literalidade.

O fundamento que justifica essa imunidade tributária encontra-se na proteção da parte considerada hipossuficiente na relação trabalhista, qual seja o empregado. Isto é, porque caso os sindicatos trabalhistas tivessem que arcar com os impostos, em pouco tempo tais sindicatos ficariam inviáveis. (CARRAZZA, 2010; SABBAG, 2011)

Segundo o dispositivo constitucional em análise, as instituições de educação também são imunes. Esta imunidade relacionada com as instituições de educação encontra seu elemento teleológico no direito à educação, tendo em vista os preceitos dos artigos 6º e 205 da Constituição Federal, os quais demonstram que a educação é um dever do Estado e um direito de todos. (CARRAZZA, 2010)

A imunidade das instituições educacionais deve estar atrelada a difusão do ensino, a qual Eduardo Sabbag (2011, p.349) esclarece:

O ensino é a transmissão de conhecimentos ou de informações úteis à educação. Esta deve ser compreendida de modo lato, incluindo, de um lado, a proteção à educação formal ou curricular, por meio de entidades que têm um objetivo estritamente didático, com currículos aprovados pelo Governo (v.g., escolas, faculdades, universidades, etc.) e, de outro, a guarda à educação informal ou extracurricular, abrangendo instituições culturais que não se propõem precipuamente a fornecer instrução (bibliotecas, associações culturais, centros de pesquisa, museus, teatros, centros de estudos, etc.). [...] deve haver, todavia, a exclusão da proteção imunizante de entidades que não cumprem, em si, o desiderato educacional, a saber, os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer.

Devido à importância da educação para sociedade, e em face da ineficácia do Estado em assegurar o direito de todos à educação, a norma imunizante colabora em tentar suprir essa deficiência do Estado, por meio de instituições privadas de ensino.

E por fim, a imunidade das instituições de assistência social tem como fundamento o atendimento dos direitos sociais, tais como elencados pelo artigo 6º da Constituição, *in verbis*:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Em virtude do Estado não ter condições de garantir todos esses direitos sociais aos cidadãos, Ele precisa valer-se de entidades de assistência social para buscar a efetivação dos direitos sociais, razão pela qual o Estado concede a não tributação de impostos para as referidas entidades.

As imunidades contidas na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal são denominadas de imunidades não autoaplicáveis, pois necessitam de uma lei que lhe traga operatividade, e que seja atendidos os requisitos condicionantes para fruição da norma imunizante. A lei que se refere à norma imunizante é a lei complementar, conforme o art.146, II, da CF; sendo esta lei complementar o próprio Código Tributário Nacional; e o dispositivo legal que confere operatividade da benesse constitucional é o artigo 14 do CTN (SABBAG, 2011)

O artigo 14 do CTN, assim, disciplina:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Dessa forma, os partidos políticos bem como suas fundações, as entidades sindicais, as instituições de educação e assistência social devem cumprir alguns requisitos para gozar da imunidade a impostos, quais sejam: a) não terem fins lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no País; e c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros próprios e de modo adequado.

Assim sendo, a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta Magna contem várias imunidades destinadas a varias pessoas jurídicas distintas, cada uma com uma finalidade própria, com vistas a assegurar um direito consagrado pela

Constituição. Ressaltando que as imunidades contidas nesse dispositivo constitucional estão condicionadas ao cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN.

4.6.4 Imunidade de imprensa

Prosseguindo com o estudo das imunidades genéricas, é oportuno analisar a imunidade atinente aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão contida no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Lei Maior.

A referida imunidade tributária também denominada pela doutrina como imunidade tributária cultural ou imunidade de imprensa não possui uma natureza subjetiva (atingem pessoas jurídicas) como as demais imunidades genéricas do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal. Por seu turno, a imunidade de imprensa possui uma natureza objetiva, ou seja, abrange apenas fatos, bens e situações relacionadas com o comando da dita norma imunizante. (ALEXANDRE, 2012; SABBAG, 2011)

A justificativa para a imunidade dos livros, periódicos e o papel destinado à sua impressão é garantir o acesso à cultura, a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e o acesso à informação. Assim, como salienta Eduardo Sabbag (2011, p.362):

Frise-se que a presente norma desonerativa justifica-se, axiologicamente, na proteção da livre manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística e científica; da livre comunicação e do irrestrito acesso à informação e aos meios necessários para a sua concretização. Fácil é perceber que toda essa liberdade almejada deságua, em última análise, no direito à educação, que deve ser fomentado pelo Estado, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa e ao seu preparo, para o exercício da cidadania e à sua qualificação para o trabalho, na atividade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, XXVII; arts. 205, 206, II; 215 e 220, §§ 2º e 6º, todos da CF).

No tocante ao gozo desta imunidade, deve-se frisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o qual afirma que o Constituinte ao instituir tal imunidade tributária, não fez qualquer ressalva quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. No entanto, o STF entende que as publicações com exclusiva finalidade comercial,

não estão protegidas pela referida imunidade, por não serem destinados à cultura e à educação. (ALEXANDRE, 2012)

Outro aspecto que deve ser salientado é que somente o papel destinado à impressão das publicações é protegido pela norma imunizante. Nessa linha segue o entendimento da Corte Suprema que somente se aplica ao papel e os seus similares, como por exemplo, os filmes e papéis fotográficos, consolidado na Súmula 657 do STF. (ALEXANDRE, 2012)

Diante deste entendimento, alguns doutrinadores fazem severas críticas com o escopo de conferir uma exegese ampliativa à imunidade de imprensa no que tange aos insumos para a confecção das publicações.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2014, p.295) se posiciona:

Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.

Assim sendo, a presente imunidade tributária visa assegurar a plena efetividade da livre manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística e científica; acesso à informação, a cultura e a educação. A imunidade de imprensa possui uma natureza objetiva, protegendo apenas os fatos bens e situações descritas no âmago da mencionada imunidade. Além disso, deve salientar que as publicações com finalidade exclusivamente comercial não devem usufruir desta imunidade, bem como, somente o papel e seus similares são abrangidos pelo comando da norma imunitória.

4.6.5 Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais

Por fim, deve-se analisar a imunidade tributária atinente aos fonogramas e videofonogramas musicais, como também pode ser denominada pelo termo imunidade musical. Essa imunidade tributária foi inserida no rol das imunidades genéricas do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, através da Emenda Constitucional nº 75 de 2013, a qual acrescentou a alínea “e” ao referido dispositivo constitucional.

O vetor axiológico que foi homenageado pela referida norma imunizante foi o acesso à cultura, especificadamente, a cultura musical brasileira pelas classes sociais menos privilegiadas. A justificativa da implantação da referida imunidade tributária também foi combater a contrafação que estava acabando com a indústria musical brasileira, pois com a norma imunizante haveria aproximadamente uma redução de 30% do preço do produto. (BOTOSSO, Carolina; BEHAR, Eduardo, 2013; TAMBA, 2015)

Deve ser entendida como fonograma, toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual (art.5º, IX, da lei 9610/98). E por sua vez, videofonograma é a fixação de imagem e som em suporte material, de acordo com o artigo 4º, inciso VIII, da antiga lei de direitos autorais (lei 5988/73).

É importante destacar que a referida imunidade abrange as obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, ou ainda, obras em geral interpretadas por artistas brasileiros. Assim, ficam excluídos da proteção da norma imunizante os artistas estrangeiros, mesmo que estes sejam intérpretes de obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros. (BOTOSSO, Carolina; BEHAR, Eduardo, 2013)

De maneira sintetizada, Carolina Botosso e Eduardo Behar (2013, s.p) traça os principais reflexos tributários da referida imunidade:

Primeira etapa de produção dos CDs, DVDs e Blu-Rays - contratação de estúdio, músico, mixagem, produção fonográfica e videofonográfica – IR e ISS: via de regra, a imunidade destes impostos terá reflexo primeiro no preço dos serviços, que em tese será menor haja vista não haver esse custo por parte das empresas que o realizam.

Segunda etapa: replicação dos CDs, DVDs e Blu-Rays (fabricação) – ICMS e IPI: serão normalmente tributáveis.

Terceira etapa: distribuição e venda dos CDs, DVDs e Blu-Rays – ICMS e IR: esta etapa será imune do ICMS e do IR gerado na venda desses produtos.

Em conclusão, pode-se dizer que a aludida imunidade tributária contida no artigo 150, inciso VI, alínea “e”, da Constituição Federal se fundamenta no acesso à cultura musical brasileira, tendo em vista que com a exoneração de certos impostos tornaria mais acessível o preço dos produtos que contenham obras musicais, literomusicais de autores brasileiros ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.

5 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

Em essência, as leis são gerais e abstratas, ou seja, elas não são dirigidas a uma determinada pessoa, mas, têm como destinatários todas as pessoas. E ainda, as leis não são elaboradas para um caso concreto específico, e sim, para uma gama de situações que se subsumirem a elas. Assim, nos dizeres de Carlos Maximiliano (2000, p.1):

As leis positivas são formuladas em termos gerais; fixam regras, consolidam princípios, estabelecem normas, em linguagem clara e precisa, porém ampla, sem descer a minúcias. É tarefa primordial do executor a pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entre a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o Direito. Para o conseguir, se faz mister um trabalho preliminar: descobrir e fixar o sentido verdadeiro da regra positiva; e, logo depois, o respectivo alcance, a sua extensão.

Diante disso, faz-se necessário para a aplicação dos preceitos gerais e abstratos do texto normativo ao caso concreto, um processo intelectual para apreensão do seu sentido e alcance, sendo o processo adequado a interpretação jurídica.

Consequentemente, a fim de compreender a importância da interpretação para ciência jurídica, *a priori*, deve-se buscar o significado de interpretar, o qual pode ser entendido como:

Interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém. (MAXIMILIANO, 2000, p.9)

Dessa maneira, a interpretação representa algo de deveras importância para todos, pois está presente na vida social diariamente, seja no momento de compreender um livro, um filme, uma obra de arte, entre outros. No caso da ciência jurídica, a interpretação não é apenas tornar claro um vocábulo contido no enunciado legal, mas também revelar o sentido e alcance mais apropriado da lei para o caso concreto.

É oportuno ressaltar que texto normativo e norma jurídica não são expressões sinônimas para a interpretação jurídica, como aponta Humberto Ávila (2009, p.30):

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto de interpretação; e as normas, no seu resultado.

Com base nisso, pode-se afirmar que o objeto da interpretação jurídica é os textos normativos e o resultado dessa interpretação é a norma jurídica.

Todas as leis devem ser interpretadas, não apenas as consideradas obscuras, duvidosas e omissas. Por conseguinte, ainda que a lei seja clara e precisa poderá haver um processo interpretativo para apreensão do conteúdo da norma jurídica. (JIMÉNEZ SERRANO, 2002)

Nesse sentido, como forma de exemplificar a necessidade de se interpretar também as leis aparentemente claras e precisas, imagine uma placa afixada na porta de um restaurante próximo à praia que esteja escrito “proibida a entrada usando sungas, maiôs, biquínis e similares”, a norma extraída do texto é “para entrar aqui, vista-se”. Por outro lado, se a mesma placa for afixada na entrada de uma praia de nudismo, a norma é “para entrar aqui, dispa-se”. Então, percebe-se que o resultado da interpretação pode variar dependendo do contexto que está inserido. (ALEXANDRE, 2012)

O nascedouro da interpretação jurídica é o pensamento do intérprete, por isso, não raras vezes, ela é cercada de subjetividade que de algum modo influência na delimitação do sentido e alcance de algumas expressões contidas nos dispositivos legais. (JÚNIOR, 2014)

Por tal razão, ressalta-se que o intérprete não deve ter um apego exagerado à literalidade do dispositivo legal, como também não deve forçar a interpretação de um texto legal para satisfazer as teses pelas quais se apaixonou, sob pena de corromper o verdadeiro sentido da lei. (MAXIMILIANO, 2000)

Em virtude da diversidade de sentidos que um texto normativo pode ter, criou-se uma área na ciência jurídica para estudar e sistematizar os processos/métodos interpretativos, com a finalidade de orientar o intérprete na busca da norma jurídica adequada. Essa parcela da ciência jurídica foi denominada de Hermenêutica. (JIMÉNEZ SERRANO, 2002)

Como ensina Rubens Limongi França (2009, p. 19) a respeito do conceito de Hermenêutica, é “parte da ciência jurídica que tem por objeto o estudo e

a sistematização dos processos, que devem ser utilizados para que a interpretação se realize, de modo que o seu escopo seja alcançado da melhor maneira”.

Assim, a interpretação jurídica, nada mais é do que o processo intelectual realizado pelo intérprete para determinar o sentido e o alcance de um texto normativo, o qual resulta na norma jurídica. Devido à interpretação originar-se no pensamento do intérprete, sendo que esse nascedouro é cercado de subjetividade, o resultado da interpretação torna-se algo livre e variável. Em razão disso, resolveu-se criar a Hermenêutica, uma área na ciência jurídica para estudar e sistematizar os métodos interpretativos, visando o bom entendimento dos textos legais.

5.1 Classificação das Espécies de Interpretação

A interpretação jurídica pode ser classificada segundo três aspectos, quais sejam: quanto à fonte, quanto ao método e quanto ao resultado. Assim, passa-se ao estudo de cada uma delas.

5.1.1 Quanto à fonte

Classifica-se a interpretação quanto à fonte, tendo em vista de onde emana a interpretação, assim, pode ser dividida em: autêntica, doutrinária, judicial ou administrativa.

A interpretação pode ser considerada autêntica ou legal quando é realizado pelo próprio Poder Legislativo através da criação de uma lei interpretativa. Por sua vez, a lei interpretativa é aquela que se limita a estabelecer a interpretação adequada de uma lei anterior, ou seja, a lei interpretativa não inova, apenas interpreta o texto de uma lei anterior. (RAMOS, 2014)

De acordo com as palavras de Hugo de Brito Machado (2014, p.119):

A lei interpretativa, a rigor, é inócua, no sentido de que não constitui regra jurídica nova. Limita-se a expressar de forma mais clara, usando linguagem mais adequada, regra jurídica já existente na lei anterior. Geralmente adota uma das interpretações possíveis e, assim, afastar a incerteza na medida do possível.

Alguns autores alegam que as leis interpretativas seriam inconstitucionais, pois não incumbe ao Poder Legislativo interpretar as leis, caracterizando um desvio de poder. É por esse entendimento que coaduna Carlos Maximiliano (2000, p. 93), como Ele expõe abaixo:

O ideal do Direito, como toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grandes prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário) – interpretá-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral. Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; revela-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.

Entretanto, apesar das severas críticas voltadas para as leis interpretativas, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se em favor da admissibilidade, como demonstra o seguinte trecho do acórdão proferido na ADI 605/DF:

É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder – mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional (STF - ADI: 605 DF, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 23/10/1991, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 05-03-1993).

Logo, a interpretação autêntica corresponde perfeitamente com o ordenamento jurídico e, conseqüentemente, é plenamente admissível leis interpretativas que determinem o sentido e o alcance de um texto normativo contido numa lei anterior. No tocante à matéria tributária, as leis interpretativas possuem previsão legal no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Agora, a interpretação doutrinária ou científica é aquela realizada pelos estudiosos do Direito em suas obras científicas, cujos resultados interpretativos formam a chamada doutrina. Contudo, a interpretação feita pela doutrina não possui

obrigatoriedade, embora, tenha uma grande importância para ciência jurídica. (ALEXANDRE, 2012)

A interpretação judicial ou jurisprudencial corresponde à interpretação dos textos normativos feita pelos órgãos do Poder Judiciário (juízes e tribunais) em face dos processos que lhes são submetidos. A materialização da interpretação judicial ocorre por meio das decisões, sentenças, acórdãos, entre outros. Vale salientar que a referida interpretação tão somente possui obrigatoriedade às partes do processo, salvo quando se tratar de súmula vinculante, cuja força obrigacional destina-se a todo Poder Judiciário, como também a toda Administração Pública. (ALEXANDRE, 2012; RAMOS, 2014)

Hugo de Brito Machado (2014, p.119) afirma que as interpretações jurisprudenciais e doutrinárias são complementares umas das outras, como explica:

Na interpretação jurisprudencial os órgãos do Poder Judiciário quase sempre se valem das manifestações doutrinárias, enquanto os estudiosos do Direito, em seus trabalhos doutrinários, também se valem das manifestações jurisprudenciais para fundamentar seus pontos de vista.

Por fim, a interpretação administrativa é aquela realizada pelos órgãos da Administração Pública ao interpretar uma lei, podendo ser regulamentar ou casuística. A interpretação administrativa regulamentar ocorre mediante atos gerais e abstratos, como por exemplo, portarias, despachos, instruções normativas, etc. Por outro lado, a interpretação administrativa casuística advém por meio de atos individuais e concretos, tendo como exemplo um auto de infração. (JIMÉNEZ SERRANO, 2002; RAMOS, 2014)

Em síntese, a interpretação jurídica quanto à fonte pode ser classificada em: autêntica, doutrinária, judicial ou administrativa. Em relação à interpretação autêntica, esta pode ser compreendida como aquela derivada do próprio órgão responsável por elaborar as leis, isto é, o próprio Poder Legislativo realiza a interpretação de determinado texto normativo por meio de leis interpretativas. No caso da interpretação doutrinária, o intérprete do texto legal é o estudioso do Direito, sendo que o resultado interpretativo forma a chamada doutrina. Agora, a interpretação judicial é aquela emanada dos órgãos do Poder Judiciário mediante as decisões proferidas nos processos que lhes são submetidos. Por fim, a interpretação administrativa corresponde à interpretação das leis pelos órgãos da

Administração Pública, podendo ser regulamentar (ex: portarias, instruções normativas, etc.) ou casuística (ex: autos de infração, sentenças administrativas, etc.).

5.1.2 Quanto ao método

Em busca de revelar a norma jurídica, alguns métodos interpretativos foram propostos pela Hermenêutica com a finalidade de orientar o intérprete a um resultado mais correto e condizente com a justiça. Os métodos interpretativos mais relevantes e utilizados são a gramatical, a lógica, a sistemática, a histórico-evolutiva e a teleológica.

Contudo, ressalta-se que não existe hierarquização entre os métodos de interpretação, nenhum é mais importante do que os outros. E ainda, nenhum método interpretativo é suficiente em si para auferir a norma jurídica adequada, nem deve prevalecer em todos os casos, sendo preferível uma análise através de todos os métodos, pois eles se complementam na busca de um resultado sob diferentes aspectos. (MACHADO, 2014; ALEXANDRE, 2012)

Conforme explicita Eduardo Sabbag (2011, p.649)

Modernamente, a doutrina entende que o melhor seria a aplicação integrada dos métodos de interpretação, na busca da *ratio legis*. O ideal na atividade investigativa passa a ser o pluralismo metodológico, sem prevalência de um único método e sem hierarquização entre eles: ora se recorre a um, ora se recorre a outro. Tal equivalência metodológica afasta a aplicação apriorística de qualquer dos processos de interpretação, com a utilização de todos eles, de acordo com os valores envolvidos no caso concreto e inerentes à norma.

Com base nisso, o intérprete na jornada de revelar a norma jurídica adequada deve não só utilizar um método específico, mas sim utilizar-se de todos, sendo que somente no caso concreto será possível averiguar quais métodos prevalecerão.

A interpretação gramatical, igualmente conhecida como filológica, textual, léxica ou literal, é “aquela interpretação que tem como objeto o significado e o sentido das palavras usadas no texto legal”. (JIMÉNEZ SERRANO, 2002, p.24)

Em virtude da interpretação gramatical se importar apenas com o significado das palavras constantes no texto normativo, vários estudiosos do Direito

opõem-se a utilização exclusiva do método gramatical para auferir o sentido e alcance da lei. É como Hugo de Brito Machado (2014, p.107) entende:

Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de vista lingüístico. Existem palavras cujo significado técnico é inteiramente diverso do significado vulgar, e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavra tenha sido usada neste ou naquele sentido. Só estes, além de outros argumentos, bastam para demonstrar a insuficiência desse método, quando utilizado isoladamente.

Não sobeja demonstrar também o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2011, p.140):

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legisladas, edificando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas faculdades, a um esforço estéril, sem expressão e sentido prático de existência.

Nesse sentido, a interpretação literal utilizada isoladamente é insuficiente para a apreensão do verdadeiro sentido e alcance da lei, pois as palavras possuem diversos significados, e não raras vezes que um significado pode ser totalmente diferente do outro significado da mesma palavra. Além disso, o apego exagerado às palavras contidas no texto legal compromete toda ciência jurídica, usurpando dos cientistas do Direito toda sua legitimidade e autonomia, por isso a interpretação gramatical deve ser vista apenas como a porta de entrada para a compreensão do texto legal.

Em seguida, a interpretação lógica pode ser definida como aquela que:

Funda-se na interpretação “conforme o contexto”, analisando, de modo extrínseco, “o que se quis dizer”, e não o “o que está dito”. Procura-se o sentido lógico do texto, para se evitarem incoerências, contradições, tentando-se harmonizar entre si todas as disposições da lei. É o método que objetiva descobrir o pensamento e o sentido da lei, aplicando-se princípios científicos da lógica. (SABBAG, 2011, p.653)

Por meio do método lógico torna-se possível revelar a norma jurídica, não apenas pelo prisma da literalidade do dispositivo legal, mas principalmente através da razão, de modo a compatibilizar “o que está escrito” com “o que se quis dizer”.

Já a interpretação segundo o método sistemático entende que o texto normativo deve ser analisado em conformidade com o conjunto de outros dispositivos, no qual está inserido. Isto é, não se deve analisar isoladamente um texto, mas o ordenamento jurídico como um todo. (ALEXANDRE, 2012)

Como descrito por Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.91): “o direito não é escrito apenas por meio de textos, mas também de contextos, ou textos interligados, compondo uma estrutura ou sistema de normas gerais, especiais e específicas”.

A interpretação histórico-evolutiva é aquela que busca os antecedentes legislativos da gênese de determinada lei, ou seja, investiga os motivos e os valores determinantes que ensejaram a elaboração da lei naquele período. Por conseguinte, adaptam-se os motivos e valores daquele período às mudanças sociais ocorridas em decorrência do tempo, com o escopo de adequar o conteúdo da lei às novas realidades sociais. (ARAÚJO, AIRES URQUISA NETA, 2012)

Por fim, a interpretação teleológica trata-se de um método interpretativo que se fundamenta no elemento finalístico do dispositivo legal, no sentido de considerar que a existência da lei é justificada pela sua finalidade social. Logo, o resultado extraído da interpretação deve ser compatível com o propósito do texto legal. (RAMOS, 2014)

Deve-se frisar que a tarefa do intérprete é mais do que buscar a vontade do legislador (*mens legislatoris*), ou seja, o intérprete deve ir mais além, ao ponto de revelar a própria vontade da lei (*mens legis*), de forma que o sentido da norma deve ser visto como algo autônomo e dissociado da vontade do criador da lei. (JÚNIOR, 2014; RAMOS, 2014)

Em suma, a interpretação jurídica quanto aos métodos propostos pela hermenêutica pode ser: gramatical, lógica, sistemática, histórico-evolutiva e teleológica. É importante lembrar que a doutrina moderna aconselha examinar o texto legal sobre a ótica de todos os métodos interpretativos para revelar o verdadeiro sentido e alcance da lei. O método gramatical fica adstrito a literalidade do dispositivo, enquanto o método lógico considera não só a parte textual, mas também a razão por trás da lei. Por sua vez, a interpretação sistemática tem como

premissa a análise do diploma legal levando em consideração todo o ordenamento jurídico. Já o método histórico-evolutivo investiga os motivos e valores que ensejaram a elaboração da lei, e adapta-os à realidade social atual. Enfim, a interpretação teleológica baseia-se na finalidade social da lei para auferir o conteúdo da norma jurídica.

5.1.3 Quanto ao resultado

A partir da premissa que o ser humano não é perfeito, Ricardo Alexandre (2012, p.236) afirma:

A lei, como obra do homem, não é uma obra perfeita. Além dessa afirmativa incontestável, há de se recordar que o parlamento não é composto necessariamente de técnicos, e tampouco de juristas. Nele estão presentes, ao menos na teoria, representantes do povo, com suas diversas formações acadêmicas, ou até mesmo ausência delas.

Diante dessa afirmação, deve-se reconhecer que as leis por serem frutos do homem podem conter algumas imperfeições, sendo que no presente estudo cabe destacar os problemas relacionados com a redação do texto legal com o seu sentido e alcance. Assim, o resultado da interpretação jurídica em relação ao texto normativo pode ser classificado como: declarativo, restritivo ou extensivo.

A interpretação declarativa ou especificadora, na visão de Tércio Sampaio Ferraz Junior (2001, p.290) é aquela que “a letra da lei está em harmonia com a mens legis ou o espírito da lei, cabendo ao intérprete apenas constatar a coincidência”. Nesse sentido, a interpretação quanto ao resultado declarativo corresponde a uma perfeita coincidência entre o texto legal e a vontade da lei.

Denomina-se restritiva a interpretação quando o intérprete ao analisar o dispositivo legal, percebe que o texto diz mais do que deveria (*lex dixit plus quam voluit*), e por conta disso para adequar o texto legal ao espírito da lei, restringe-se o alcance e o sentido do dispositivo legal. (AMARO, 2006)

Ao contrário da interpretação restritiva, a interpretação extensiva pode ser conceituada como “aquela que estende a compreensão do texto da lei até o limite máximo da sua possibilidade expressiva. Adota-a o intérprete quando chega à convicção de que a lei disse menos do que queria (*minus dixit quam voluit*).” (TORRES, 2011, p.155)

Portanto, a interpretação jurídica quanto ao seu resultado em relação ao texto normativo pode ser classificada em: declarativa, restritiva ou extensiva. No que se refere à interpretação declarativa, esta ocorre quando o texto legal corresponde perfeitamente com o conteúdo da norma jurídica. Agora, a interpretação quanto ao resultado restritivo é aquela que o texto da lei é mais abrangente que a própria norma jurídica, conseqüentemente, deve-se limitar o sentido e alcance da lei. Em contrapartida, a interpretação extensiva amplia o sentido e alcance da lei, em virtude do texto legal dizer menos do que deveria.

5.2 Interpretação da Legislação Tributária

Em geral, todos os métodos interpretativos propostos pela hermenêutica podem ser empregados para interpretar os textos normativos, e assim, extrair a norma jurídica apropriada para aplicar ao caso concreto.

Do mesmo modo ocorre na legislação tributária, o intérprete na busca de revelar a norma jurídica, utiliza-se de todos os métodos, quais sejam: gramatical, lógico, sistemático, histórico-evolutivo e teleológico.

Entretanto, o Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 111, uma exceção à liberdade de escolha dos métodos interpretativos, impondo expressamente o método literal para a interpretação de determinadas matérias, *in verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Dessa forma, deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Segundo Luiz Felipe Silveira Difini (2008, p.179) a respeito da utilização exclusiva do método literal na interpretação da legislação tributária, Ele assevera: “a interpretação exclusivamente literal é exceção e não regra em direito tributário. Só se aplica quando há regra expressa assim determinando; no silêncio da lei, podem-se utilizar todos os métodos de interpretação”.

Ademais, Luciano Amaro (2006, p.221) complementa: “nessas matérias, quer o Código que o intérprete se guie preponderantemente pela letra da lei, sem ampliar seus comandos nem aplicar a integração analógica ou a interpretação extensiva”.

É importante ressaltar que o dispositivo que trata das matérias que devem ser interpretadas literalmente, comete uma redundância ao elencar o inciso II (outorga de isenção), visto que a isenção já estaria abrangida pelo inciso I no que tange a exclusão do crédito tributário conforme o artigo 175, inciso I, do CTN. Para Luiz Felipe Silveira Difini (2008, p.180), “a repetição parece ser de ênfase: norma concessiva de isenção interpreta-se literalmente, não podendo ser ampliada”.

Posto isso, conclui-se que, de modo geral, todos os métodos hermenêuticos podem ser utilizados para interpretar a legislação tributária, salvo exceção contida no artigo 111 do Código Tributário Nacional, a qual determina de forma expressa a utilização exclusiva do método literal para interpretar determinadas matérias constantes no CTN, sendo elas: a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

5.3 Interpretação das Imunidades Tributárias

Como já visto no capítulo anterior, as imunidades tributárias não podem ser confundidas com as isenções, pois as imunidades consistem em um instituto jurídico completamente diferente das isenções.

Por tal motivo, as imunidades tributárias não estão sob o domínio do preceito impositivo contido no artigo 111, inciso II, do CTN, segundo a qual preconiza a utilização exclusiva do método literal para a interpretação da outorga de isenção. Assim, as imunidades tributárias podem se valer de todos os métodos interpretativos com o escopo de revelar todo o seu alcance e sentido.

Todavia, existe uma assentada divergência em relação ao resultado da interpretação das imunidades tributárias, se ampliativo ou restritivo. A Suprema Corte brasileira enfrentou esse assunto em diversas ocasiões ao longo do tempo, ora tendendo em dar uma interpretação mais restritiva, ora concedendo uma interpretação ampla para as imunidades tributárias. (PAULSEN, 2013)

Nesse momento, convém demonstrar alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal que apontam essas pontuais oscilações entre uma interpretação ampla e uma interpretação restrita dos preceitos da imunidade tributária. Como um exemplo de interpretação restritiva das imunidades, pode-se citar a ementa do acórdão no Recurso Extraordinário nº 564413, cujo conteúdo é o seguinte:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (STF - RE: 564413 SC, Relator: Min. Marco Aurélio, Data de Julgamento: 12/08/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 03-11-2010).

Com base nesse acórdão, percebe-se que o STF conferiu uma interpretação restritiva à imunidade tributária das receitas decorrentes de exportação, de forma que ela não alcança a contribuição social sobre o lucro líquido.

Em contrapartida, o Supremo Tribunal Federal, não raras vezes, posicionou-se favoravelmente em conceder uma interpretação ampla das imunidades tributárias, como foi o caso do acórdão no Recurso Extraordinário nº 407099 que estendeu o alcance da imunidade recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista “quando exerçam serviço público típico, em regime de monopólio ou em caráter gratuito, sem concorrência com a iniciativa privada”. (PAULSEN, 2013, p. 59)

Observe o teor da ementa do referido acórdão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a. II. - R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido. (STF - RE 407099, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-2004)

Além disso, o Supremo contempla também a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, com uma interpretação ampliada, como demonstra as seguintes ementas:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF - RE 221239, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004)

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos. (STF - RE 174476, Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/1996, DJ 12-12-1997)

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – "LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO" – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva. (STF - RE 202149, Relator: Min. MENEZES DIREITO, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, publicado em 11/10/2011)

E ainda a imunidade dos templos de qualquer culto também recebe uma interpretação ampla, no sentido de alargar o conceito de templo contido na norma imunizante, ao ponto da expressão templo englobar não somente o local físico de celebração dos cultos, mas a própria entidade, conforme se nota na ementa:

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 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. (STF - RE 325822, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004)

Destarte, note-se que não existe uma posição fixa sobre qual a forma de interpretação quanto ao resultado que deve prevalecer em relação às imunidades tributárias, sendo que para auferir se a norma imunizante será extensiva ou restritiva, o intérprete deve se valer dos métodos propostos pela hermenêutica, e assim revelar seu verdadeiro sentido e alcance diante do caso concreto. Conforme coaduna o entendimento de Leandro Paulsen (2013, p.59):

Entendemos que não é dado ao aplicador assumir qualquer premissa que o condicione a estender ou a restringir a norma que imuniza; deve, sim, perscrutar seu efetivo alcance considerando a regra de imunidade, seu objeto, sua finalidade, enfim, todos os meios interpretativos ao seu alcance (literal, sistemático, teleológico).

Portanto, as imunidades tributárias não estão subordinadas ao comando legal que preconiza a exclusiva utilização do método literal para a interpretação dos textos normativos. No entanto, permeia uma divergência no que se refere ao resultado da interpretação das imunidades, qual seja se as imunidades devem ser interpretadas amplamente ou restritivamente. As decisões do Supremo Tribunal Federal inclinam-se tanto para uma vertente quanto para outra, demonstrando não haver um posicionamento definitivo sobre qual interpretação deve prevalecer. Logo, a preferência de qual interpretação deve ser utilizada, se ampliadora ou restritiva, precisa ser apurada diante do caso concreto, valendo o intérprete de todos os métodos hermenêuticos para revelar a vontade da lei, e assim restringir ou ampliar o sentido e alcance das imunidades.

6 APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA À MAÇONARIA

Em 2012 foi julgado pela primeira turma do Supremo Tribunal Federal sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, o Recurso Extraordinário nº562351 interposto por uma loja maçônica denominada Grande Oriente do Rio Grande do Sul, localizada no município de Porto Alegre-RS, em face da mesma municipalidade com o escopo de afastar a cobrança de IPTU, visto que a recorrente alega possuir imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea b e c, da Constituição Federal.

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se favoravelmente pelo reconhecimento da imunidade dos templos de qualquer culto à Maçonaria, conforme o seguinte entendimento:

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. (STF - RE 562351, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, fl.258)

Embora, a manifestação do Procurador-Geral da República fosse favorável ao reconhecimento da imunidade dos templos à Maçonaria, a primeira turma do STF por maioria de votos negou o reconhecimento da referida imunidade, nos termos do voto do Ministro relator Ricardo Lewandowski que foi seguido pelos Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e Carmén Lúcia, sendo vencido o voto do Ministro Marco Aurélio favorável ao reconhecimento. Dessa forma, ensejou a seguinte ementa:

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-se 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.

(STF - RE 562351, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012).

O voto vencedor proferido pelo Ministro relator Ricardo Lewandowski tinha como principais fundamentos para o não reconhecimento da imunidade religiosa à referida instituição. Primeiramente, porque as imunidades tributárias, ao contrário das liberdades, devem ser interpretadas restritivamente, sendo que a norma imunizante está limitada aos cultos religiosos. Além disso, a referida instituição declara categoricamente não ser uma religião, e por tal razão, o Ministro entende que a Maçonaria seria apenas uma ideologia de vida.

Em contrapartida, o voto do Ministro Marco Aurélio se sustentava no sentido de que diversamente das isenções tributárias que configuram favores fiscais do Estado, as imunidades tributárias derivam das próprias liberdades consagradas pela Constituição, e por isso, as imunidades devem ser interpretadas no mínimo estritamente. O referido Ministro alude que em diversas ocasiões o Supremo Tribunal Federal conferiu interpretação ampla às imunidades tributárias. E ainda, o mesmo Ministro assevera que o voto do Ministro relator promove uma redução teleológica do campo de aplicação da norma imunizante, ora a imunidade religiosa visa proteger qualquer culto, não somente os cultos das “religiões genuínas”, mas também os cultos de certas práticas que poderiam ser consideradas “seitas”, pois estariam presentes elementos de religiosidade, como é o caso da Maçonaria.

Posteriormente ao julgamento realizado pelo STF que negou o reconhecimento da imunidade religiosa à Maçonaria, alguns Tribunais das diversas regiões do país, sem maiores discussões ou aprofundamento sobre o assunto, passaram a adotar o entendimento do Supremo, embora a decisão proferida não tivesse efeito vinculante. Como demonstra a seguinte ementa:

IMUNIDADE – IPTU - Ação Anulatória De Débito Fiscal - Município de Jaú – Loja Maçônica – Pretensão ao reconhecimento da imunidade nos termos do art. 150, VI, "b", da CR – Impossibilidade – Entidade que não ostenta

caráter religioso – Precedentes do STF. [...] (TJ/SP – Apelação nº 0012458-02.2012.8.26.0302, Relator: Erbeta Filho; Comarca: Jaú; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 10/11/2015; Data de registro: 13/11/2015)

Embora haja um precedente no STF sobre a impossibilidade da aplicação da imunidade dos templos de qualquer culto à Maçonaria, cumpre demonstrar que existem alguns julgados de determinados Tribunais que concederam a referida imunidade tributária para a Maçonaria, como dispõem as ementas abaixo:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IPTU - MAÇONARIA - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - POSSIBILIDADE - INTELIGÊNCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 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" (TJ/DF - Acórdão n.192848, 20030150093525APC, Relator: ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, Revisor: HAYDEVALDA SAMPAIO, 5ª Turma Cível, Data de Julgamento: 15/03/2004, Publicado no DJU SEÇÃO 3: 24/06/2004)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IPTU - MAÇONARIA - RELIGIÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL - ISENÇÃO - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - VALOR EXARCEBADO.

1. A imunidade é forma qualificada de não incidência, que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos previstos na Constituição. A maçonaria é uma sociedade de cunho religioso e suas lojas guardam a conotação de templo contida no texto constitucional, devendo, portanto, ficar imunes aos impostos.

2. Ademais, o parágrafo único do artigo 8º da Lei Complementar nº 277, de 13 de janeiro de 2000, acrescido pela Lei Complementar nº 363, de 19 de janeiro de 2001, ambas do Distrito Federal, prevê a isenção de IPTU de imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos.

3. Reduz-se o valor da verba dos honorários advocatícios quando a singeleza da causa, o valor do executivo fiscal e o preceito do parágrafo 4º do artigo 20 do Código de Processo Civil o autorizarem.

4. Dado parcial provimento. Unânime.

(TJ/DF - Acórdão n.150255, 20000150021228APC, Relator: SANDRA DE SANTIS, Revisor: VASQUEZ CRUXÊN, 3ª Turma Cível, Data de Julgamento: 03/12/2001, Publicado no DJU SEÇÃO 3: 03/04/2002. Pág.: 38)

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.

(TJ/DF - Acórdão n.117243, APC5176599, Relator: VALTER XAVIER, Revisor: JOÃO MARIOSI, 1ª Turma Cível, Data de Julgamento: 28/06/1999, Publicado no DJU SEÇÃO 3: 09/09/1999. Pág.: 44)

Outrossim, urge mencionar o parágrafo único do artigo 8º da Lei Complementar nº 277/2000, acrescido pela Lei Complementar nº 363/2001, ambas do Distrito Federal, cujo conteúdo segue *in verbis*:

Art. 8º. Fica concedida a remissão dos débitos do Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana -IPTU, inscritos e não inscritos em dívida ativa, ajuizados e por ajuizar, bem como das multas decorrentes da cobrança de preço público nos casos de ocupação temporária de área pública para canteiros de obra, dos templos de qualquer culto, da Confederação Brasileira de Trabalhadores Circulistas, incidentes sobre o seu imóvel, localizados no Distrito Federal.

Parágrafo único. Ficam isentos do pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU os imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos e religiosos, de qualquer culto, ficando remidos os respectivos débitos inscritos e não inscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar. (grifo nosso)

O mencionado dispositivo legal do Distrito Federal trata da isenção de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, elencando como beneficiados do favor fiscal os templos religiosos de qualquer culto, bem como os templos maçônicos.

Contudo, é importante notar a desnecessidade do legislador distrital em estabelecer a referida lei isentiva, tendo em vista que os templos religiosos são notadamente detentoras da imunidade tributária. Assim, possivelmente o legislador distrital agiu dessa maneira, elencando os templos maçônicos juntamente e no mesmo patamar dos templos religiosos, com a finalidade de demonstrar certa equivalência axiológica entre ambas, e assim, dirimir qualquer dúvida em relação aos templos maçônicos.

A corroborar com a possibilidade de aplicação da imunidade religiosa à Maçonaria, faz-se necessário citar o entendimento de Roque Antonio Carraza (1997, p. 399):

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. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade.

No mesmo sentido, cita-se o entendimento de Eduardo Sabbag (2011, p. 337-338) sobre o assunto:

Desse modo, temos afirmado, à semelhança do entendimento do egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal, que a maçonaria é, sim, uma sociedade de cunho religioso, e suas lojas guardam a conotação de templo, contida no texto constitucional, devendo, portanto, ficar imunes aos impostos, em prol da liberdade religiosa que marca o ordenamento constitucional doméstico.

Desse modo, os autores acima mencionados entendem ser possível a aplicação da imunidade religiosa à maçonaria, pelo fato que a referida instituição teria cunho religioso.

Um ponto relevante que merece ser indagado é se o Poder Judiciário teria capacidade de definir se uma entidade é uma religião ou apenas uma ideologia de vida. Assim, comenta Eduardo Higashiyama (2012, s.p):

Assim, cumpre questionar: até que ponto pode o julgador adentrar no mérito de que determinado templo seja em prol de uma “ideologia” ou “religião”? Budismo e Cientologia, o que seriam?
Ora, é compreensível o desejo de todo julgador ser técnico, mas o preço de se exigir uma resposta “científica” para tudo é incompatível com o Estado Democrático de Direito, pois, ao fim e ao cabo, a autoridade acabará se sobrepondo à razão. Como dizem por aí, vencerá o argumento de autoridade, e não a autoridade do argumento.

Diante disso, vale lembrar que o conceito de religião é algo aberto e indeterminado, isto é, não existe uma definição fixa que englobe todas as religiões existentes no mundo, sendo que o conceito ainda constitui objeto de disputa no campo da sociologia, antropologia e teologia.

Em virtude disso, verifica-se que a conceituação de religião não é algo que incumbe ao Poder Judiciário, mas sim, a outros ramos da ciência, posto que caso o Judiciário adote uma definição fixa com base nas religiões tradicionais, poderia estar retirando da proteção constitucional às outras entidades minoritárias, ferindo gravemente valores constitucionais como à igualdade e o pluralismo.

Um exemplo atual sobre o problema, é o caso de um Juiz federal do Rio de Janeiro que negou um pedido de antecipação de tutela do Ministério Público Federal para exclusão de vídeos hospedados no site YouTube, com conteúdo discriminatório em relação às religiões afro-brasileiras. Para o referido magistrado “as manifestações religiosas afro-brasileiras não constituem em religiões”, e ainda,

afirma que “não contêm os traços necessários de uma religião a saber, um texto base (corão, bíblia, etc.) ausência de estrutura hierárquica e ausência de um Deus a ser venerado”. (BRISOLLA, 2014, s.p)

Com isso, percebe-se que por não haver uma definição legal ou constitucional de religião, a sua definição fica a critério do magistrado que em muitas vezes age com subjetividade e parcialidade, e ainda, deve-se frisar que o magistrado, muito embora técnico em suas decisões, não possui conhecimento específico sobre o assunto.

Caso a imunidade tributária contida no artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal seja interpretada quanto ao seu resultado de forma declarativa, a imunidade abrangeria não somente os templos que realizassem cultos religiosos, mas também templos que realizassem quaisquer tipos de cultos. Conseqüentemente, sem adentrar no mérito do que seria culto religioso, a Maçonaria poderia usufruir da imunidade, visto que em suas Lojas são realizados cultos, conforme aponta Eduardo Sabbag (2013, s.p):

Se o “culto” é prática que se destina ao aperfeiçoamento dos sentimentos humanos, e as cerimônias ritualísticas dos encontros maçônicos visam melhorar o caráter e a vida espiritual do homem, permitindo-o meditar sobre sua missão e seus valores, não nos parece prudente dissociar o rito maçônico de culto.

Por outro lado, se interpretar a referida imunidade tributária restritivamente, circunscrevendo apenas aos cultos religiosos, também é possível uma argumentação que conceda a imunidade religiosa à Maçonaria. Uma vez que mesmo a referida entidade não se apresentar formalmente como uma religião, na essência pode sê-lo, tendo em vista o conceito aberto de religião e a presença de elementos religiosos na prática maçônica semelhantes aos encontrados nas religiões reconhecidas, como por exemplo, a figura de uma divindade suprema (denominada Grande Arquiteto do Universo), crença numa vida após a morte e um livro da lei onde supõe conter a vontade de Deus, bem como o aperfeiçoamento do indivíduo e a prática de virtudes.

Insta transcrever a reflexão de Roque Antonio Carrazza (2012, p.804-805) sob a imunidade religiosa:

Para não ficarmos na aridez da teoria, basta pensar no que representam para a comunidade as atividades da Igreja que se traduzem em ensino, cultura, saúde, benemerência, moralidade pública e privada, educação dos cidadãos na prática de virtudes eminentemente sociais (justiça, caridade, abnegação no serviço ao próximo etc.), tratamento de drogados, reabilitação de detentos, e assim avante. A eficácia dessas condutas não se esgota nos fiéis, mas pelo contrário, afeta, de forma positiva, toda a sociedade. É quanto basta para justificar a imunidade tributária das Igrejas [...]

A imunidade dos templos de qualquer culto se fundamenta no direito fundamental à liberdade religiosa, porém, como afirma o autor acima citado também se justificaria nas funções que a entidade religiosa exerce na sociedade, pois realiza um dos objetivos da República Federativa do Brasil, promover o bem de todos conforme o disposto no artigo 3º, inciso IV, da CF/88.

Como já foi estudado, pode ser aplicada a proteção da liberdade religiosa às entidades que embora não sejam reconhecidas como verdadeiras religiões, desde que possuam os mesmos objetivos de uma religião, quais sejam o engrandecimento do indivíduo, a busca do aperfeiçoamento em prol da sociedade e a prática da filantropia. (SCHERKERKEWITZ, 2015)

Dessa maneira, em virtude do fundamento da imunidade religiosa ser a liberdade religiosa, por sua vez pode ser aplicada as entidades que possuem as mesmas finalidades das religiões, parece ser plausível que a referida imunidade tributária também possa ser vislumbrada sob a ótica do critério funcional da entidade para fins de aplicação da norma imunizante. Assim, a Maçonaria poderia receber a mesma proteção concedida às demais religiões, inclusive a imunidade religiosa, pelo fato de haver uma coincidência entre as suas finalidades.

7 CONCLUSÃO

O significado de Maçonaria no seu sentido literal pode ser definido como uma associação de pedreiros. No entanto, o seu verdadeiro sentido transpõe o limite da literalidade relacionada com a construção civil, podendo ser definida como uma sociedade discreta de cunho filosófico, filantrópico, educativo e progressista; cujos objetivos são a busca da verdade, a análise da moral e a prática das virtudes, como forma de buscar o aperfeiçoamento do ser humano.

Por um lado, a Maçonaria declara ser religiosa, visto que exige de seus membros a crença em um ser supremo denominado Grande Arquiteto do Universo, como também exige a crença numa vida após a morte e a presença de um livro que supõe estar à vontade de Deus. Por outro lado, Ela afirma categoricamente não ser uma religião, porém, essa afirmação não é unânime entre os maçons, pois alguns entendem que a Maçonaria poderia ser de fato uma verdadeira religião.

Todavia, o conceito de religião ainda permanece indeterminado, posto que não exista uma definição que engloba todas as entidades religiosas, sendo também que o conceito de religião ainda é objeto de calorosas discussões na seara da sociologia, antropologia e teologia. Assim, torna-se uma tarefa difícil determinar com convicção e imparcialidade se uma entidade é de fato uma religião ou apenas uma filosofia de vida.

Diante disso, o direito à liberdade religiosa que é um direito fundamental e tem como finalidade a proteção da crença, do culto e da própria entidade religiosa, também pode ser invocada por aquelas entidades que embora não sejam reconhecidas como verdadeiras religiões, possuem objetivos atrelados com o aperfeiçoamento do indivíduo em prol de toda a sociedade, como também a prática da filantropia.

As imunidades tributárias são limitações constitucionais ao poder de tributar, ou seja, elas estabelecem a incompetência do Estado-fisco para instituir tributos para determinadas situações, pessoas ou bens. A justificativa para a existência das imunidades tributárias é garantir o pleno exercício de certos valores constitucionalmente relevantes, de maneira que não haja nenhum embaraço causado pela tributação.

Ao contrário do que proclama o Poder Público, as imunidades tributárias não são nenhum favor concedido pelo Estado-fisco para as entidades que

se beneficiam das normas imunizantes, mas sim um favor que essas entidades prestam ao Poder Público, pois elas fazem para a sociedade o que seria de incumbência do Estado.

No caso da imunidade religiosa, o valor protegido pela norma imunitória é a liberdade religiosa e a referida imunidade não está circunscrita apenas ao local que são realizados os cultos, mas a todo patrimônio, renda e serviço desde que revertidos para a entidade religiosa.

Ademais, a imunidade religiosa também se justifica em razão da função que as entidades religiosas exercem na sociedade, seja inculcando a prática de virtudes, a construção da moral, entre outros. Em resumo, as entidades religiosas buscam promover o bem de todos, cumprindo um dos objetivos da República brasileira.

A interpretação das imunidades tributárias não está condicionada a um resultado interpretativo específico (restritivo, declarativo ou ampliativo), devendo o intérprete da norma imunizante revelar o seu verdadeiro alcance mediante a utilização dos métodos hermenêuticos, buscando a vontade da lei.

Posto isso, caso a imunidade tributária atinente aos templos de qualquer culto seja interpretada de forma restritiva, englobando somente os cultos religiosos, é possível uma tentativa de aplicar a referida imunidade tributária para a Maçonaria, tendo em conta a indeterminação do conceito de religião e a presença de elementos religiosos semelhantes aos encontrados nas religiões que têm suas imunidades reconhecidas.

Mesmo não reconhecendo a Maçonaria como uma organização religiosa, também se tem a possibilidade de aplicação da imunidade religiosa, porque se o elemento teleológico da referida norma imunitória é resguardar a liberdade religiosa que por sua vez pode ser aplicada à Maçonaria, pelo fato de possuir os mesmos objetivos das religiões reconhecidas, deve-se prestar a mesma proteção, qual seja a concessão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed., rev.e atual. São Paulo: Método, 2012. 716 p. ISBN 978-85-309-3994-6

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p. ISBN 85-02-05613-1

AMBALU, Shulamit. et al. **O livro das Religiões**. Bruno Alexandre (Trad.). 1ª Ed. São Paulo: Globo Livros, 2014. 352 p. ISBN 978-85-250-5590-3

ARAÚJO, Jailton Macena de; AIRES URQUISA NETA, Maria Marlene. A propagação do Direito Livre na atualidade: O processo hermenêutico e os Métodos hermenêuticos como meio de realização da dignidade da pessoa humana. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11523>. Acesso em: 24 jan 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 9ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. 192p. ISBN 978-85-7420-937-1

AYDOS, Elena de Lemos Pinto; ZANDOMENECO, Hilbert Etges. Isenção tributária e alíquota zero no imposto sobre produtos industrializados: Manutenção do crédito tributário na aquisição de insumos desonerados . In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=66%2022>. Acesso em: 17 out 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2000. 503 p. ISBN 8502021737

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. 281 p.

BOTOSSO, Carolina; BEHAR, Eduardo. Imunidade tributária dos CDs e DVDs – análise da EC 75/13. **Migalhas**, 3 Dez 2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI191564,101048-Imunidade+tributaria+dos+CDs+e+DVDs+analise+da+EC+7513>>. Acesso em: 8 jan 2016.

BRISOLLA, Fabio. Umbanda e candomblé não são religiões, diz juiz federal. In: **Folha de São Paulo**, 16 mai 2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2014/05/1455758-umbanda-e-candomble-nao-sao-religoes-diz-juiz-federal.shtml>>. Acesso em: 20 fev 2016.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. ed. rev. e ampli. São Paulo: Malheiros, 1997. 576p.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. 267 p. ISBN 9788535256062

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed., rev., ampli. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. 1152 p. ISBN 978-85-7420-997-5

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 681 p. ISBN 978-85-02-10385-6

CIDAD, Felipe Germano Cacicedo. Liberdade religiosa e Estado laico. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3972, 17 maio 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/28337>>. Acesso em: 25 set. 2015.

COHEN, Otávio. **O livro secreto da maçonaria**. São Paulo: Editora Abril, 2015. 232 p. ISBN 978-85-68535-32-5.

CORTEZ, Joaquim Roberto Pinto. **Os fundamentos da maçonaria**. São Paulo: Madras, 2001. 172 p. ISBN 85-7374-296-8.

DE AZEVEDO, Celia M. Marinho. Maçonaria: história e historiografia. **Revista USP**, n. 32, p. 178-189, 1997

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4.ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 373 p. ISBN 978-85-02-06916-9

DOS SANTOS, Mário Martins; NEVES, Fabiana Junqueira Tamaoki; GOUVEIA, Marivaldo. Liberdade Religiosa no Brasil e sua Fundamentação Constitucional. **ETIC-ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA-ISSN 21-76-8498**, v. 2, n. 2, 2009.

ESMERELLES, Fabio Seiki. A imunidade das instituições de educação. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 111, abr 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13058>. Acesso em: 8 jan 2016.

ESSE, Luis Gustavo. A Convenção Interamericana de Direitos Humanos e sua eficácia no direito processual brasileiro. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 100, maio 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11689>. Acesso em 05 out 2015.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 3 ed. São Paulo: Atlas. 2001. 364p. ISBN 85-224-2759-3

FIGUEREDO, Joaquim Gervasio de. **Dicionário de Maçonaria**. 11ª edição. São Paulo: editora pensamento, 1994. 550 pag. ISBN 85-315-0173-3.

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica jurídica**. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 190p. ISBN 978-85-203-3490-4

GAARDER, Jostein; HELLERN, Victor; NOTAKER, Henry. **O livro das religiões**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. 315 p. ISBN 85-7164-994-4

Grande Loja Arquitetos de Aquário. **A Maçonaria**. Disponível em: <<http://www.glada.org.br/A-Maconaria>>. Acesso em: 23 Set. 2015.

Grande Oriente do Brasil. **O que é a Maçonaria**. Disponível em: <<http://www.gob.org.br/index.php?c=4626>>. Acesso em: 23 Set. 2015

Grande Oriente Feminino do Brasil. Disponível em: <<http://www.maconariafeminina.org.br/>>. Acesso em: 23 Set. 2015.

HIGASHIYAMA, Eduardo. Limites interpretativos: Maçonaria tem direito a imunidade tributária. In: **Consultor jurídico**, 30 de outubro de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-out-30/eduardo-higashiyama-maconaria-direito-imunidade-tributaria>>. Acesso em: 20 fev 2016.

HORRELL, J. Scott. **Maçonaria e fé cristã**. São Paulo: Mundo Cristão, 1995. 186 p. ISBN 85-85670-93-2.

JIMÉNEZ SERRANO, Pablo. **Interpretação jurídica**. 1. ed. São Paulo: Desafio Cultural, 2002. 200p. ISBN 85-88395-07-X

JÚNIOR, Ubirajara Souza Fontenele. A hermenêutica jurídica clássica e a hermenêutica jurídica constitucional . **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4032, 16 jul. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28873>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

Loja Construtores da Virtude. **As Origens**. Disponível em: <http://www.construtoresdavirtude.com.br/pag_origens.htm>. Acesso em: 23 Set. 2015a.

Loja Construtores da Virtude. **Esclarecimentos**. Disponível em: <http://www.construtoresdavirtude.com.br/pag_escl.htm>. Acesso em: 23 Set. 2015b.

Loja Construtores da Virtude. **Os Landmarks**. Disponível em:
<http://www.construtoresdavirtude.com.br/pag_land.htm>. Acesso em: 23 Set. 2015c.

Loja São Paulo 43. **Conheça a Maçonaria**. Disponível em:
<<http://www.lojasaopaulo43.com.br/maconaria.php>>. Acesso em: 23 Set. 2015.

LOMAS, Robert. **Os segredos da maçonaria: revelando a tradição suprimida**. São Paulo: Madras, 2014. Pag.232. ISBN 978-85-370-0941-3

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 313 p. ISBN 85-224-3589-8

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. 562 p. ISBN 9788539202263

MACNULTY, W. Kirk. **A maçonaria: símbolos, segredos e significados**. São Paulo: Editora Wmf Martins Fontes, 2007. 320 p. ISBN 978-85-60156-65-8.

MANSUR NETO, Elias. **O que você precisa saber sobre Maçonaria**. 1ª edição. São Paulo: Edições Inteligentes, 2002. 138p. ISBN 85-87916-43-2

MARTINS, Leonardo. **Liberdade e Estado constitucional: leitura jurídico-dogmática de uma complexa relação a partir da teoria liberal dos direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2012. 405 p. ISBN 9788522472352

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 426 p.

MEDRADO, Ângelo Duarte. **O cristão e a maçonaria**. Brasília: s.n., s.d. 86 p.

MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1998. ISBN 85-224-1938-8

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 10º ed., São Paulo: Saraiva, 1990. 352 p. ISBN 8502004921

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 14ª ed., São Paulo: Saraiva. 1995. 346 p. ISBN 8502004921

OLIVEIRA, Fábio Dantas de. Liberdade religiosa no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2966, 15 ago. 2011. Disponível em:
<<http://jus.com.br/artigos/19770>>. Acesso em: 23 set. 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5ª. ed. rev. atual. e ampli. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. 383p. ISBN 9788573488470

PERES, João Bosco. Competência tributária negativa. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 127, 10 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4478>>. Acesso em: 14 out. 2015.

RAMOS, Chiara. Hermenêutica jurídica: conceitos iniciais. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4069, 22 ago. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/29254>>. Acesso em: 19 jan. 2016.

ROMANO, Rogério Tadeu. Correios e imunidade fiscal . **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4174, 5 dez. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/32915>>. Acesso em: 26 out. 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 1090 p. ISBN 978-85-02-10812-7

SABBAG, Eduardo. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas. In: **Jusbrasil**, 2013. Disponível em: <<http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933885/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas>>. Acesso em: 24 fev 2016

SAN MARTÍN FERNÁNDEZ, German Alejandro. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: MP, 2008. 304 p. ISBN 978-85-98848-85-3

SANTOS JUNIOR, Fernando Lucena Pereira dos. A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626>. Acesso em 20 out 2015.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **O Direito de Religião no Brasil**. Revista da PGE. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista2/artigo5.htm>>. Acesso em 02 Out 2015.

SCHNOEBELEN, William. **Maçonaria – por trás da fachada de luz**. Brasília: Editora Valente, 2006. 234 p. ISBN 85-99664-07-7

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 804p. ISBN 978-85-02-15659-3

SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. Distinção de imunidade, isenção e não-incidência. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7078>. Acesso em: 18 out 2015.

SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. Liberdade de crença religiosa na Constituição de 1988. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7101>. Acesso em 23 set 2015.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. 4 v. em 2

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 1997. 303 p. ISBN 8586208310

SORIANO, Aldir Guedes. **Liberdade religiosa no direito constitucional e internacional**. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2002. 195 p. ISBN 85-7453-247-9

TAMBA, Débora Harumi. Imunidade tributária no âmbito musical . **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4255, 24 fev. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35442>>. Acesso em: 7 jan. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. 470 p. ISBN 978-85-7147-809-1

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. 336 p. ISBN 85-7308-398-0

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2001. 547p. (Coleção direito civil; 1) ISBN 85-224-2696-1

WEINGARTNER NETO, Jayme. **Liberdade religiosa na constituição: fundamentalismo, pluralismo, crenças, cultos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. 339 p. ISBN 978-85-7348-513-4

ANEXO A – Os Landmarks de Albert Gallatin Mackey

I - Os processos de reconhecimento são os mais legítimos e inquestionáveis de todos os Landmarks. Não admitem mudança de qualquer espécie; desde que isso se deu, funestas conseqüências posteriores vieram demonstrar o erro cometido.

II - A divisão da Maçonaria Simbólica em três graus - Aprendiz, Companheiro e Mestre - é um Landmark que, mais que qualquer outro, tem sido preservado de alterações apesar dos esforços feitos pelo daninho espírito inovador.

III - A lenda do terceiro grau é um Landmark importante, cuja integridade tem sido respeitada. Nenhum rito existe na Maçonaria, em qualquer país ou em qualquer idioma, em que não sejam expostos os elementos essenciais dessa lenda. As fórmulas escritas podem variar, e na verdade variam; a lenda do Construtor do Templo de Salomão, porém, permanece em essência. Qualquer rito que a exclua ou a altere substancialmente, deixará de ser um Rito Maçônico.

IV - O Governo da Fraternidade por um Oficial que é seu presidente, denominado Grão-Mestre, eleito pelo povo maçônico, é o quarto Landmark da Ordem Maçônica. Muitos pensam que a eleição do Grão-Mestre se pratica por ser estabelecida em lei ou regulamento, mas nos anais da Instituição, encontram-se Grão-Mestres muito antes de existirem Grandes Lojas, e se todos os Regulamentos e Constituições fosse abolidos, sempre seria mister a existência de um Grão-Mestre.

V - A prerrogativa do Grão-Mestre de presidir todas as reuniões maçônicas, feitas onde e quando se fizerem, é o quinto Landmark. É em virtude dessa lei, de antiga usança e tradição, que o Grão-Mestre ocupa o Trono e preside todas as sessões da Grande Loja, assim como quando se ache presente à sessão de qualquer Loja subordinada à autoridade maçônica de sua obediência.

VI - A prerrogativa do Grão-Mestre de conceder licença para conferir graus em tempos anormais, é outro importantíssimo Landmark. Os estatutos e leis maçônicas exigem prazos, que devem transcorrer entre a proposta e a recepção do candidato, porém o Grão-Mestre tem o direito de dispensar esta ou qualquer exigência, e permitir a Iniciação, a Elevação ou Exaltação imediata.

VII - A prerrogativa que tem o Grão-Mestre de dar autorização para fundar e manter Lojas, é outro importante Landmark. Em virtude dele, o Grão-Mestre pode conceder a um número suficiente de Mestres-Maçons o privilégio de se reunir

e conferir graus. As Lojas assim constituídas chamam-se "Lojas Licenciadas". Criadas pelo Grão-Mestre só existem enquanto ele não resolve o contrário, podendo ser dissolvidas por ato seu. Podem viver um dia, um mês ou seis. Qualquer que seja, porém, o prazo de sua existência, exclusivamente ao Grão-Mestre a deve.

VIII - A prerrogativa do Grão-Mestre de criar Maçons por sua deliberação é outro Landmark importante. O Grão-Mestre convoca em seu auxílio seis outros Mestres-Maçons, pelo menos, forma uma Loja e sem uma forma prévia confere os graus aos candidatos, findo o que, dissolve a Loja e despede os Irmãos. As Lojas assim convocadas por este meio são chamadas "Lojas de Emergência" ou "Lojas Ocasionalis".

IX - A necessidade de se congregarem os Maçons em Lojas é outro Landmark. Os Landmarks da Ordem prescrevem sempre que os Maçons deveriam congregarem-se com o fim de entregar-se a tarefas operativas e que às suas reuniões fosse dado o nome de "Lojas". Antigamente, eram estas reuniões extemporâneas, convocadas para assuntos especiais e logo dissolvidas, separando-se os Irmãos para de novo se reunirem em outros pontos e em outras épocas, conforme as necessidades e as circunstâncias exigissem. Cartas Constitutivas, Regulamentos Internos, Lojas e Oficinas permanentes e contribuições anuais são inovações puramente moderna de um período relativamente recente.

X - O Governo da Fraternidade, quando congregada em Loja, por um Venerável e dois Vigilantes é um outro Landmark. Qualquer reunião de Maçons congregados sob qualquer outra direção, como, por exemplo, um presidente e dois vice-presidentes, não seria reconhecida como Loja. A presença de um Venerável e dois Vigilantes é tão essencial para a validade e legalidade de uma Loja que, no dia de sua consagração, é considerada como uma Carta Constitutiva.

XI - A necessidade de estar uma Loja a coberto, quando reunida, é outro importante Landmark que não deve ser descurado. O cargo de Guarda do Templo, que vela para que o local da reunião seja absolutamente vedado à intromissão de profanos, independe, pois, de qualquer Regulamento ou Constituição.

XII - O direito representativo de cada Irmão nas reuniões da Fraternidade, é outro Landmark. Nas reuniões gerais, outrora chamadas "Assembléias Gerais", todos os Irmãos, mesmo os Aprendizes, tinham o direito de tomar parte. Nas Grandes Lojas, hoje, só tem direito de assistência os Veneráveis e

Vigilantes, na qualidade, porém, de representantes de todos os Irmãos das Lojas. Antigamente, cada Irmão se auto-representava. Hoje são representados pelas Luzes de sua Loja. Nem por motivo dessa concessão, feita em 1817, deixa de existir o direito de representação firmado por este Landmark.

XIII - O direito de recurso de cada Maçom das decisões de sua Loja para a Grande Loja, ou Assembléia Geral dos Irmãos, é um Landmark essencial para a preservação da Justiça e para prevenir a opressão.

XIV - O direito de todo Maçom visitar e tomar assento em qualquer Loja é um inquestionável Landmark da Ordem. É o consagrado "Direito de Visitaçãõ", reconhecido e votado universalmente a todos os Irmãos que viajam pelo orbe terrestre. É a consequência do modo de encarar as Lojas como meras divisões da família maçônica.

XV - Nenhum Irmão desconhecido dos Irmãos da Loja pode a ela ter acesso como visitante sem que primeiro seja examinado, conforme os antigos costumes, e como tal reconhecido. Este exame somente pode ser dispensado se o Irmão visitante for conhecido por algum Irmão da Loja, o qual por ele será responsável.

XVI - Nenhuma Loja pode intrometer-se em assunto que diga respeito a outra, nem conferir graus a Irmãos de outros Quadros.

XVII - Todo Maçom está sujeito às leis e aos regulamentos da jurisdição maçônica em que residir, mesmo não sendo, aí, obreiro de qualquer Loja. A inafiliação constitui por si própria, uma falta maçônica.

XVIII - Por este Landmark, os candidatos à Iniciação devem ser isentos de defeitos ou mutilações, livres de nascimento e maiores. Uma mulher, um aleijado ou um escravo não podem ingressar na Fraternidade.

XIX - A crença no GRANDE ARQUITETO DO UNIVERSO é um dos mais importantes Landmarks da Ordem. A negação dessa crença é impedimento absoluto e irremovível para a Iniciação.

XX - Subsidiariamente à crença em um ENTE SUPREMO, é exigida, para a Iniciação, a crença numa vida futura.

XXI - Em Loja, é indispensável a presença, no Altar, de um LIVRO DA LEI, no qual supõe-se, conforme a crença, estar contida a vontade do Grande Arquiteto do Universo. Não cuidando a Maçonaria de intervir nas peculiaridades da fé religiosa dos seus membros, o "Livro da Lei" pode variar conforme o credo. Exige,

por isso, este Landmark que um "Livro da Lei" seja par indispensável das alfaías de uma Loja Maçônica.

XXII - Todos os Maçons são absolutamente iguais dentro da Loja, sem distinção de prerrogativas profanas, de privilégios que a sociedade confere. A Maçonaria a todos nivela nas reuniões maçônicas.

XXIII - Este Landmark prescreve a conservação secreta dos conhecimentos havidos pela Iniciação, tanto os métodos de trabalho como suas lendas e tradições, que só devem ser comunicados a outros Irmãos.

XXIV - A fundação de uma ciência especulativa, segundo métodos operativos e uso do simbolismo e a explicação dos ditos métodos e dos termos neles empregados com o propósito de ensinamento moral, constitui outro Landmark. A preservação da Lenda do Templo de Salomão é outro fundamento deste Landmark.

XXV - O último Landmark é o que afirma a inalterabilidade dos anteriores, nada lhes podendo ser acrescentado ou retirado, nenhuma modificação podendo ser-lhes introduzida. Assim como de nossos antecessores os recebemos, assim os devemos transmitir aos nossos sucessores - Nolumus est leges mutari.

ANEXO B – Recurso Extraordinário nº562.35 – Rio Grande do Sul

Relator: Min. Ricardo Lewandowski

Recte: Grande Oriente do Rio Grande do Sul

Adv: Salvador Horácio Vizzotto E Outro

Adv: Milton dos Santos Martins

Recdo: Município de Porto Alegre

Adv: Fernando Vicenzi

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-se 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por decisão unânime, conhecer, em parte, do recurso extraordinário e, por maioria de

votos, negar-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.

Brasília, 4 de setembro de 2012

Ricardo Lewandowski – Relator

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 depende 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

¹ GORGS - Grande Oriente do Rio Grande do Sul

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 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.

VOTO

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.

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.

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 officie 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.²

Já Roque Antonio 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.³

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

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 331-332

³ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 739-731

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar, que a imunidade do artigo 150, VI, 'b', contempla, 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.⁴

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 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 eletrônico⁵ 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.

⁴ Op. cit. p. 730-731

⁵ http://www.glojars.org.br/site/content/home/historia_universal.php

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 idéia 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.

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, se bem entendi, no que se refere ao 150, inciso VI, c, Vossa Excelência não conhece, porque dependia de prova. É Isso?

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim. Eu não estou conhecendo com relação ao 150, VI, c.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Porque aí cairia revolvimento de matéria.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Porque aí teria prova.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Sim. Porque aí teve revolvimento de matéria fática.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas o óbice demonstrado pelo Tribunal de Justiça foi outro. Seria a ausência apenas de enquadramento na lei? Não, ausência de enquadramento como instituição de educação ou assistência social. Devemos cotejar as premissas lançadas, premissas fáticas do acórdão, para assentar vulnerada ou não a Constituição Federal. Não foi apontado como óbice ao reconhecimento da imunidade o fato de a maçonaria não atender ao que previsto no Código Tributário.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Não, a prefeitura...

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - O art. 14

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, não foi isso que se apontou.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - A prefeitura não reconheceu.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Mas o voto do relator...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A parte do acórdão: “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.”. Agora, o que ocorreria se entendêssemos de forma diversa? Teríamos que baixar o processo para instância ordinária, examinar o atendimento, ou não, aos requisitos do Código Tributário Nacional.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Porque aí não seria matéria constitucional.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Entendo que do voto do eminente relator - por sinal, um voto excelente, permita-me dizer - está afastada a caracterização da entidade seja como templo, seja como de assistência social.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Mas é porque, como conhecimento foi parcial, por isso indaguei, ministro.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas a premissa do voto não foi essa.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Porque a premissa foi que, pelo c, dependeria de prova.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É que, para concluir pela incidência, ou não, do preceito, teríamos que examinar o atendimento aos requisitos da lei.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Mas é porque aí, acontece o seguinte...

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Não, na primeira parte do voto; não foi para não conhecer do recurso.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - É só por isso que perguntei.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu estou acompanhando o parecer do Ministério Público nesse sentido até porque a prefeitura entendeu que ela não era culto religioso e também não configurava entidade de assistência social.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E nem enquadramento jurídico. Enquadramento jurídico de quê? Do que consta do acórdão, em termos de moldura fática.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Teríamos que examinar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não temos, para concluir que seria realmente uma entidade de assistência, que ir ao Código Tributário. Temos que perceber o objeto da entidade.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Pelo exame do objeto, o eminente relator afastou essa caracterização da entidade como de associação.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Não. Ele não conhece nessa parte.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não. O voto de Sua Excelência, não, Ministro.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Não. Na primeira parte, ele não conheceu.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Porque seria mérito e se diria simplesmente do desprovimento do recurso. É que, na primeira parte, não admite o recurso porque fatalmente...

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Teria que revolver matéria fática.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, teria que ir além e perceber o atendimento, ou não, ao que versado no artigo 14 do Código Tributário. Digo: se assentarmos que se trata de uma entidade de assistência, não poderemos examinar, de imediato, os requisitos, sob pena de suprimirmos instância. Devemos baixar para que se julgue sob esse ângulo e se entregue, portanto, a prestação jurisdicional de forma completa. Já que o Tribunal assentou que a maçonaria não é uma entidade de assistência como previsto na alínea “c” do inciso III do artigo 150, não foi ao exame – porque não precisaria ir, claro, que a premissa assentada é prejudicial ao exame – do atendimento, ou não, ao Código Tributário Nacional.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - É porque o reconhecimento da imunidade é um ato complexo. A Administração reconhece à luz da legislação não só federal, da lei complementar federal, que é o Código Tributário Nacional, da legislação local, emite um certificado de utilidade pública para eximir inclusive a entidade das taxas municipais ou estaduais, quando for o caso, ou das taxas dos impostos - dos tributos, melhor dizendo - federais.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É mantida como uma entidade de utilidade pública pelo Estado e também pelo município.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu, baseado na jurisprudência da Corte, inclusive com base na Súmula 279, inclusive cito aqui um.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É a primeira vez que enfrento essa matéria, considerada a maçonaria. Tenho uma visão alargada da

referência a "templo", contida na alínea "b" do inciso III do artigo 150. Vejamos como está no preceito.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - "Templos de qualquer culto" - está no preceito.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – "templo de qualquer culto"; se formos ao vernáculo, veremos que se aponta como "culto":

"Adoração ou homenagem à divindade" – seria, no caso, ao Arquiteto Maior do Universo, Deus. Prossigo no dicionário – "em qualquer de suas formas e em qualquer religião. Modo de exteriorizar o culto. Veneração. Preito."

E sobre o vocábulo "maçonaria", temos:

"Sociedade filantrópica secreta" – daí talvez a Igreja não concordar com a existência porque não há um controle – "que tem por símbolo os instrumentos do pedreiro e do arquiteto".

Agora, se percebermos os objetivos, é tida como uma "associação de caráter universal, cujos membros cultivam a filantropia, justiça social, classismo, humanidade, princípios da liberdade, democracia, igualdade, aperfeiçoamento intelectual e fraternidade. É uma associação iniciática, filosófica, filantrópica e educativa".

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Mas que exclui mulheres e analfabetos.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Mas não religiosa.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não vejo na referência a templo, necessariamente uma religião.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Eu vejo. Interessante. A Constituição, quando fala em culto, fala em três oportunidades. Em duas delas diz "cultos religiosos". O inciso XIX, o inciso I, o inciso VI do art. 5º. Duas vezes, "cultos religiosos".

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu frisei esse aspecto e a minha preocupação é que depois em outras entidades também existe uma cientologia, que é também uma entidade.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - É uma filosofia, quase.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - É uma filosofia de vida que cultiva a ciência como meta.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO – Elogiável.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Deve fazer algumas reuniões que se assemelham a cultos, rituais.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Quando a Constituição fala "cultos e suas liturgias", liturgias religiosas. A referência à religiosidade me parece sair diretamente da Constituição, data venia do entendimento do relator.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu estudei. Aliás, vejo com muita simpatia esse tipo de entidade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Encaro também de forma sistemática, Presidente, o inciso III. Não posso deixar de perceber que se cogitou da imunidade, por exemplo, quanto a partidos políticos, inclusive as fundações desses partidos políticos.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Aí, sem dúvida.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Cogitou-se quanto a entidades sindicais dos trabalhadores.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Isso.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E vem: das instituições de educação – que é assistência social.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - No art. 19, I, ministro Lewandowski, a Constituição, pra se fazer mais explícita, numa diretriz nitidamente expletiva, chega a dizer "cultos religiosos ou Igrejas".

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Eu fiz a menção a esse aspecto.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Art. 19, inciso I. Evidente que maçonaria não é uma Igreja, não é um templo nesse sentido constitucional, de culto à divindade, a postular uma transcendência espiritual.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - É. O Presidente chegou a falar que não há dogmas, não há exatamente o que seria a centralidade do conceito de religião.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - A centralidade do conceito de religião.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Uma entidade de ajuda mútua de seus integrantes.

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - Em fins eminentes, sem nenhuma dúvida. É o aperfeiçoamento da humanidade.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) – Sem dúvida, fazem filantropia.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, então eu estou devidamente esclarecida por Vossa Excelência quanto à parte que não conhece. Acompanho o voto de Vossa Excelência.

EXPLICAÇÃO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Inclusive peço licença para lembrar que citei um acórdão de Vossa Excelência em que, em situação análoga, Vossa Excelência também não conheceu.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Versa Maçonaria?

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE E RELATOR) - Não, é sobre o conhecimento de RE's quando se trata desta imunidade concedida à entidade de assistência social, instituição.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Mas quando o Tribunal de origem assentou o não atendimento às exigências estritamente legais. No caso, não. O Tribunal de origem limitou-se a interpretar a primeira parte da alínea "c" do inciso III do artigo 150. A matéria é essencialmente constitucional, consideradas as premissas do acórdão. Foi o que disse: se entendermos de forma diversa, é claro que não iremos ao Código Tributário Nacional. Teremos que baixar, caso não acolhamos a tese da imunidade pela alínea "b".

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, como disse, pela primeira vez, estamos adentrando esse campo. Em relação à maçonaria, sabemos que, no Brasil, há uma tradição, e não me sinto convencido da ausência de imunidade. Vejo com largueza o que se contém no artigo 150 da Constituição Federal e, daqui a pouco, vamos enfrentar, por exemplo – já soube que há processo versando essa matéria –, a imunidade quanto a publicações que se verificam mediante a internet. Por isso, embora formada a maioria, peço vênias a Vossa Excelência e aos colegas para ficar com vista regimental, a fim de votar com domínio maior da matéria – não temos tempo de estudar os processos que estão em pauta, já que é curto até mesmo para examinarmos os que estão submetidos a nossa relatoria.

EXTRATO DE ATA

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.

Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. Presentes à Sessão os Ministros Marco Aurélio, Ayres Britto, a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Dias Toffoli.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot.

Fabiane Duarte
Coordenadora

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, alfim, 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 considerada socialmente relevantes.

Por tal razão, as imunidades tributárias exsurgem 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 foi 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, atendem 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.

EXTRATO DE ATA

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, 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.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Rosa Weber. Compareceu o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski para completar quorum (Art. 41 do RISTF) e para julgar processos a ele vinculados, assumindo a cadeira da Senhora Ministra Rosa Weber.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Secretária da Primeira Turma