

Os métodos de interpretação das imunidades tributárias aplicadas pelo Supremo Tribunal Federal e a imunidade dos Templos Maçônicos

The interpretation methods of tax immunities applied by the Brazilian Supreme Court and the Masonic Temples imunity

João Paulo de Abreu Peçanha Lós¹

Oswaldo Santos de Carvalho²

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é tecer comentários, à luz do método do Constructivismo Lógico-Semântico, acerca da interpretação que o Supremo Tribunal Federal (STF) tem conferido às imunidades tributárias dos templos de qualquer culto. Em especial nos centraremos nos critérios de interpretação extensivo, restritivo e teleológico. Isso porque, ora STF aplica a interpretação extensiva ora aplica a interpretação restritiva, todavia, sempre a justificar que a interpretação conferida estaria atendendo a exegese finalística do instituto da imunidade. Em razão dessa falta de consistência, o STF acabou por restringir o alcance da imunidade destinada aos templos de qualquer culto para a Maçonaria. Tal fato nos revela, como resultado e conclusão da pesquisa ora apresentada que, apesar da existência de controvérsia doutrinária e jurisprudencial e sem a pretensão de esgotar o tema, o STF fez uma opção valorativa pela liberdade de crença em detrimento da liberdade de consciência, embora a primeira seja corolário da segunda.

¹ Advogado. Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários-IBET. Pós-Graduado em Direito Público e Tributário pela Universidade Cândido Mendes. MBA em Gestão Tributária pela Universidade Cândido Mendes. LLM em Direito Corporativo pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais.

Email: joaopaulo_los@yahoo.com.br

² Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado e Consultor na área tributária. Professor dos Cursos de Mestrado, Especialização e Extensão do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Convidado em diversos Cursos de Pós-Graduação em matéria tributária. Consultor-Colaborador da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE). Atuou por 30 anos na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP), desempenhando diversas funções, dentre elas a de Diretor da Consultoria Tributária e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT).

Email: os-carvalho@uol.com.br

Palavras-chave: Imunidades. Interpretação. Métodos. Templos Maçônicos.

ABSTRACT

The objective of the present work is to make comments, in the light of the Logical-Semantic Constructivism method, to the construction that the Brazilian Supreme Court (STF) has given to tax immunities for the temples of any kinds of cults. In particular, we will focus on the extensive, restrictive and teleological criteria of interpretation. This is because, sometimes, the STF applies the extensive interpretation, sometimes applied the restrictive interpretation, however, it is always grounding that the interpretation conferred would be incompliance with the finalistic exegesis of the institute. Due to this lack of consistency, the STF ended up restricting the scope of immunity intended for the temples of any cult for Freemasonry. This fact reveals, as a result and conclusion of the research presented here that, despite the existence of doctrinal and jurisprudential controversy and without the pretension of exhausting the theme, the STF made an evaluative option for freedom of belief to the detriment of freedom of conscience, although the first is a corollary of the second.

Keywords: Immunity. Interpretation. Methods. Masonic Temples.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO; 1. A CONTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA NO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO; 2. O CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SUA INTERPRETAÇÃO; 3. A INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO; 4. A INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS MAÇÔNICOS; CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

INTRODUÇÃO

A intenção da pesquisa é analisar a consistência metodológica do Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar a aplicação das imunidades tributárias, mediante a análise de acórdãos proferidos em casos em que se discutia a aplicação desse instituto constitucional a templos de qualquer culto.

Isso porque, em um primeiro momento, ao julgar a imunidade de templos de qualquer culto, o STF deu interpretação extensiva a tal instituto como forma de salvaguardar da tributação de impostos não apenas o prédio em que se oficia o culto, mas também todo e qualquer patrimônio ligado a atividade essencial da entidade religiosa, ainda que nele não se oficiasse o culto. Essas primeiras exegeses do STF acerca da imunidade de templos geraram a percepção, ao menos em parte da comunidade jurídica, que toda interpretação ligada ao instituto deveria seguir o critério extensivo.

Contudo, ainda dentro da imunidade prevista no art. 150, VI, alínea “b”, da Carta Magna, o STF, nas razões contidas no Recurso Extraordinário nº 562.351, negou a uma entidade maçônica a imunidade ao Imposto Predial Territorial Urbano. Naquele momento, o STF se valeu do argumento que, por não ser a Maçonaria uma religião, esta não se enquadraria no conceito de “templos de qualquer culto”. Assim, em que pese o texto constitucional não tenha restringido a abrangência do conceito de “templos de qualquer culto” somente para entidades religiosas, assim foi restringido pelo STF, no mencionado julgamento.

Tal aplicação restritiva da imunidade também foi observada em outros julgados que abordaram diferentes espécies de imunidades. Como exemplo, podemos citar o Recurso Extraordinário nº 754.917, no qual o STF também conferiu interpretação restritiva à imunidade destinada à exportação de mercadorias, prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal, no que diz respeito as operações internas antecedentes, relativas a venda de embalagens a empresas exportadoras, que utilizariam tais embalagens na operação de exportação de suas mercadorias.

Por outro lado, ao abordar essa mesma imunidade atribuída às operações de exportação no julgamento do Recurso Extraordinário nº 759.244, a Corte Suprema

entendeu que deveria dar exegese extensiva para que a imunidade açambarcasse, também, a exportação indireta efetivada por meio de empresas comerciais exportadoras, conhecidas como *trading companies*. Nos chamou a atenção, nesse julgamento, o fato de o relator do caso reconhecer que o STF ora imprime uma interpretação ampliativa, ora restritiva, quando o tema é a imunidade tributária. No entanto, asseverou que a interpretação dada há de ser sempre teleológica, tendo em vista os princípios constitucionais e o objetivo buscado pela Norma Suprema.

Diante dessa constatação, a pesquisa pretende conhecer e revelar que o STF, de fato, ora aplica o método teleológico para dar interpretação extensiva às imunidades, sob o argumento de que assim garante valores caros da sociedade previstos na Constituição. Contudo, em outras oportunidades, sob a mesma justificativa de aplicação do método teleológico, aplica interpretação restritiva, considerando que, da mesma forma, estaria resguardando valores essenciais de nossa coletividade previstos na Lei Maior.

Contudo, iremos ressaltar que, ao nosso sentir, a oscilação verificada pelo STF ao julgar casos de imunidade está melhor associada (e explicada) nos valores eleitos pelo intérprete no momento de construir a norma individual e concreta, do que no método de interpretação em si. Tal constatação é de mais fácil observação no julgamento específico que será analisado, o qual negou a imunidade tributária dos templos de qualquer culto a uma entidade Maçônica.

Nessa análise que faremos, com base na escola do Constructivismo Lógico-Semântico, demonstraremos que, ao nosso sentir, o valor “liberdade de consciência” restou relegado em segundo plano ante a escolha do intérprete pelo valor “liberdade de consciência”.

1. A CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA NO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

O Constructivismo Lógico-Semântico é passível de ser abalizado tanto como um método empregado no conhecimento do seu objeto, que é o Direito Positivo, como uma escola epistemológica de pensamento do Direito. Isso porque, o Constructivismo está inserido na preconcepção de que a linguagem tem função constitutiva e é autorreferente. Esta escola tem como premissa a filosofia da linguagem, de maneira que o intérprete constrói mentalmente a descrição do objeto de estudo, amparado num referencial lógico-semântico de conceitos estruturados, fundamentado em um sistema de referência.

Dessa forma, como ensina a professora Aurora Tomazini de Carvalho, os pressupostos do Constructivismo se baseiam no fato “de que discurso científico é construído mediante a depuração da linguagem natural, alcançada através do denominado método analítico, o qual se consubstancia na decomposição (significativa) do discurso ordinário” (CARVALHO, 2009, p. 52).

Para essa escola, existe diferença entre os textos normativos (Constituição Federal, leis, decreto etc.) e as normas jurídicas. Os textos normativos são o suporte físico, são “as marcas de tinta no papel”, os quais contêm os enunciados prescritivos a partir dos quais o intérprete irá construir (e não extrair) as normas jurídicas. A esse respeito é importante trazer à baila o ensinamento do professor Paulo de Barros Carvalho:

Uma coisa são os *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas, outras, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica de juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas. (CARVALHO, 2021. p. 133).

Ademais, a expressão “norma jurídica” pode ter diversas significações, dentre elas, o texto legislado em si, ou seja, o suporte físico, quanto ao seu significado construído. Em razão disso, utilizaremos a distinção existente entre norma jurídica em sentido amplo e norma jurídica em sentido estrito. A primeira diz respeito, como leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho, não só ao suporte físico dos enunciados prescritivos, isto é, aos textos de lei do direito positivo, como também aos conteúdos significativos isolados dos vocábulos que compõem o enunciado prescritivo. Já a expressão

norma jurídica em sentido estrito se refere às significações construídas pelo intérprete a partir do enunciado do direito positivo, na forma hipotético-condicional (hipótese e consequência), produzindo mensagens dotadas de sentido deôntico jurídico.

Com efeito, para a construção da norma jurídica, o operador do direito passa pelo processo denominado percurso gerador de sentido, o qual, para fins didáticos, possui quatro fases. Nesse sentido, é clara a explicação do professor Robson Maia Lins:

Essa construção de sentido foi aplicada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho no campo da dogmática jurídica, na construção de normas jurídicas tributárias, a partir de quatro subsistemas: o conjunto de enunciados prescritivos (S1); o conjunto de significação dos enunciados prescritivos (S2); o conjunto das significações articuladas entre si (S3) e as normas que dão a esse conjunto de normas o timbre do sistema, estabelecendo relações de coordenação e subordinação (S4). (LINS, 2019, págs. 24 e 25)

Como podemos depreender da lição acima, as normas jurídicas em sentido amplo estariam situadas nos planos S1 e S2, ao passo que as normas jurídicas em sentido estrito começariam a surgir no plano S3, para ter a sua conclusão no plano S4.

Nesse contexto, quando tratamos da interpretação de imunidades, não podemos desconsiderar, também, os valores. Isso porque, as imunidades objetivam salvaguardar, com a rjeza e seriedade hierárquica que o status constitucional lhe conferem, os valores caros à sociedade, como o pontifica Sacha Calmon Navarro Coêlho: “Teleologicamente **a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros**, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis (COÊLHO, 2008, p. 176). ”

Com efeito, valores são eixos de acepções depositados na pessoa do intérprete, os quais estabelecem pontes entre ele o objeto em análise. Nesse sentido nos valem mais uma vez do ensinamento do Paulo de Barros de Carvalho que, ao citar Tércio Sampaio Ferraz Jr, conceitua que:

(...) valores são preferências por núcleos de significação, ou melhor, são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa. Podemos dizer que é não-indiferença de alguma coisa relativamente a um sujeito ou a uma consciência motivada. (...) Valor é um vínculo que se instituiu entre o agente de conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas. (CARVALHO, 2021, p. 179)

Nessa toada, podemos verificar que as normas imunizantes são dotadas de alta carga axiológica desde a sua criação legislativa com a promulgação da Constituição e, eventualmente, pelo legislador constituinte derivado, justamente porque subjaz a elas o objetivo de assegurar direitos fundamentais, princípios e institutos fundadores da sociedade.

Quanto a utilização dos valores tanto na produção dos enunciados prescritivos, como na produção de norma individual e concreta, vale destacar mais uma vez a doutrina a do professor Paulo de Barros Carvalho:

O legislador produz enunciados prescritivos atribuindo valores a certos símbolos e faz isto, visando a implementação de outros valores. O intérprete se depara com todo aquele conjunto de enunciados prescritivos, desprovidos de qualquer valor, mas indicativos da existência de uma valoração por parte do legislador, passa a interpretá-los, adjudicando valores aos símbolos positivados e, com isso, vai construindo seu sentido para concretizar certos valores, que segundo sua construção, o legislador quis implementar. Há valoração de todos os lados, para produzir o direito, para compreendê-lo e para aplicá-lo. (CARVALHO, 2021, págs. 210 e 211)

Assim, resta claro que os valores estão presentes em todas as fases do percurso gerador de sentido, notadamente na pessoa do intérprete, isto é, no agente autorizado pelo sistema que irá dar concretude ao enunciado prescritivo, em especial quando se tratamos de imunidades tributárias, em razão da sua alta carga axiológica.

2. O CONCEITO DE IMUNIDADE E SUA INTERPRETAÇÃO

As imunidades tributárias objetivam preservar valores que o constituinte originário considerou indispensáveis para a estruturação do projeto político denominado sociedade. Assim, as imunidades se constituem em normas jurídicas que não permitem nascer o poder de tributar dos entes políticos, isto é, fixam a incompetência das pessoas jurídicas de direito público interno para o exercício do poder estatal de tributar. Nessa senda, é a lição do professor Robson Maia Lins:

Tratam-se, em síntese, de normas jurídicas necessariamente de nível constitucional, as quais estabelecem uma proibição ao legislador infraconstitucional de emitir regras jurídicas que instituem determinados tributos em certas situações específicas (há a associação dos modais deônticos “proibido” + “obrigar”) (LINS, 2019, p. 296).

No mesmo sentido é a conceituação dada pelo professor Paulo de Barros Carvalho às imunidades, que lhes atribui:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de norma jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir normas instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (CARVALHO, 2021, p. 378).

Com efeito, em razão desse objetivo das imunidades de proibir a criação de normas que imponham a tributação sobre determinados sujeitos e situações que são meio para o exercício de valores relevantes para a sociedade, a doutrina tem considerado que é a interpretação teleológica que deve nortear a aplicação desse instituto, conforme nos ensina Hugo de Brito Machado:

Na interpretação da norma imunizante deve o intérprete prestigiar o elemento teleológico, ou finalístico, porque assim estará garantindo a efetividade da constituição e sua supremacia no ordenamento jurídico (MACHADO, 1998, p.67).

Mais contundente, ainda, é o ensinamento de ALIOMAR BALEEIRO, o qual afirma que a imunidade “só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas (BALEEIRO, 2010, p.510).”

Com efeito, em termos pragmáticos, o Supremo Tribunal Federal também vem declarando em seus provimentos jurisdicionais que adota a interpretação teleológica quando julga a aplicação das imunidades, muito embora, em alguns julgados, a Corte Constitucional também afirme que adotou a interpretação finalística para restringir o alcance dessa norma proibitiva. Essa assertiva restou explícita no voto do Ministro Edson Fachin, o qual foi proferido no Recurso Extraordinário nº 759.244:

A jurisprudência desta Corte ora imprime uma interpretação ampliativa, ora restritiva, quando o tema é imunidade tributária. No entanto, **quanto a isso não há dúvidas: a interpretação dada há de ser sempre teleológica**, tendo em vista os princípios constitucionais e o objetivo buscado pela Norma Suprema. **Não há**

dúvidas de que sempre deve ser buscada a real finalidade e o alcance da imunidade tributária³.

Nessa toada, nos parece claro que o critério de interpretação que deve ser aplicado às imunidades tributárias é o teleológico, pois dito critério é o que melhor permite se construir a norma imunizante individual e concreta em conexão com o valor e princípios básicos elegidos pela sociedade por meio da Constituição.

Apesar disso, é possível verificar que em alguns julgados que trataram da imunidade tributária, em que pese declarar que estaria utilizado a interpretação teleológica, o STF restringiu o alcance de tal instituto. Isto ocorreu, por exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 754.917, no qual o STF deu interpretação restritiva à imunidade destinada à exportação de mercadorias, prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da Carta Magna, no que diz respeito as operações internas antecedentes, relativas a venda de embalagens a empresas exportadoras, que utilizariam tais embalagens na operação de exportação de suas mercadorias.

Podemos perceber que nesse julgado o valor que estava em disputa dizia respeito “a “quem” ou “o que” estaria abarcada pela norma imunizante: o exportador ou a operação de exportação? Ou seja, quem o legislador constituinte pretendeu desonerar? Assim, neste julgado, o STF considerou que a imunidade pretendida pela constituição dizia respeito a operação de exportação, e não aos exportadores. Dessa forma, podemos verificar nesse julgado uma opção valorativa feita pelo intérprete da norma constitucional.

Apesar disso, será na análise da interpretação da imunidade dos templos de qualquer culto que a opção valorativa eleita, no momento da construção da norma individual e concreta, demonstrará de forma mais explícita, como o valor escolhido guiará a extensão da norma em construção.

3. A INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Conforme visto no capítulo anterior, tanto a doutrina como a jurisprudência são uníssonos ao afirmar que quando se trata de imunidades tributárias, é a interpretação teleológica que deve dar norte

³ RE 759.244, rel. min. Edson Fachin, julgamento em 12.02.2022, Plenário, DJE de 25.03.2020.

para a construção da norma individual e concreta pelo intérprete, ainda que tal construção não amplie o alcance da norma para situações não expressamente previstas no texto constitucional.

Nessa toada, a interpretação teleológica é especialmente aplicada para a imunidade dos templos de qualquer culto, porque seu objetivo é resguardar os valores liberdade de crença e culto e a separação entre o Estado e a Igreja, que são, hoje em dia, inequivocamente considerados direitos fundamentais elementares não somente pela sociedade brasileira, mas também em praticamente todo o mundo Ocidental. Assim, esta norma imunizante evita que o Estado restrinja esses direitos fundamentais por meio da imposição de exações. Neste sentido é a lição de Ives Gandra Martins:

A imunidade consagrada objetiva não permitir ao Estado que imponha restrições às relações do ser criado com o Seu Criador (...). O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dúvidas sobre a vida, o mundo, e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser de sua presença no mundo.

A liberdade em relação ao culto, qualquer que ele seja, é assegurada, como o culto é assegurado contra qualquer pressão do Estado, principalmente quando os detentores do poder são agnósticos ou ateus (MARTINS, 1990, págs. 178 e 179).

Com efeito, ao analisar o conteúdo semântico da palavra “templos”, contida na expressão “templos de qualquer culto”, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), com justificativa no critério teleológico, deu interpretação extensiva ao vocábulo para compreendê-lo como todo e qualquer imóvel ligado ao exercício da atividade religiosa, isto é, não somente o prédio em que se oficia o culto, mas também aquele alugado, desde que suas rendas sejam aplicadas na atividade religiosa. Vejamos:

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 provido⁴.

Outro exemplo bem pragmático foi exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562, no qual o STF entendeu estar abrangido na imunidade tributária de uma sociedade religiosa anglicana, os cemitérios integrantes de seu patrimônio, posto que ligados à sua atividade essencial. Em outras palavras, o STF aplicou novamente de forma teleológica o art. 150, VI, "b" da Constituição, por considerar que os cemitérios de uma determinada religião fazem parte de seu contexto litúrgico e, por isso, também merecem a guarida da imunidade tributária, vejamos:

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. Mais ainda, no RE 322.822, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, definiu que ela abrange não apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades' mencionadas no preceito constitucional. Daí que a regra do § 4º desse artigo 150 serve de vetor interpretativo dos textos das alíneas "b" e "c" do seu inciso VI.

No caso destes autos o cemitério é anexo à capela na qual o culto da religião anglicana é praticado; trata-se do mesmo imóvel, parcela do patrimônio, da recorrente, abrangido pela garantia contemplada no artigo 150. Garantia desdobrada do disposto nos artigos 5º, VI e 19, I, da Constituição do Brasil. A imunidade aos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é projetada a partir da (i) proteção aos locais de culto e as suas liturgias e da (ii) salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, em especial dos seus artigos 5º, IV, 19, I e 150, VI, b, tem-se que no caso, o IPTU não incide – lembro que na imunidade nenhum tributo jamais incide; as áreas da incidência e da imunidade tributárias são antípodas – o IPTU não incide, dizia eu, sobre o Cemitério Britânico⁵."

Dessa forma, como se pode observar acima, o STF, não vinha utilizando o critério restritivo para interpretar as imunidades tributárias dos templos de qualquer culto. Ao contrário, a Suprema Corte se valeu diversas vezes do método da interpretação teleológica para estender o conceito do vocábulo "templo" para além do local em que se oficia o culto (igrejas, terreiros, cemitérios etc.) e, assim, alcançar, também, imóveis de propriedade de entidades religiosas que não estavam sendo

⁴ RE 325.822, rel. min. Ilmar Galvão, julgamento em 18.12.2002, Plenário, DJE de 14.05.2004.

⁵ RE 578.562, rel. min. Eros Grau, julgamento em 21.05.2008, Plenário, DJE de 12.09.2008.

utilizados para a prática de culto, mas que o proveito econômico de tal atividade era revertido para a atividade religiosa ou tinham alguma ligação com a entidade religiosa.

Contudo, questão interessante será verificada no próximo capítulo, a qual diz respeito ao julgado em que o STF foi instado a se manifestar sobre quais entidades poderiam estar albergadas na imunidade dos templos de qualquer de culto. É dizer, esta imunidade seria aplicada apenas aos templos religiosos ou outros templos estariam igualmente salvaguardados da tributação, ainda, que não considerados religiosos, mas que sua existência representa o exercício de outros valores caros a sociedade, como a liberdade de consciência?

4. A INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS MAÇÔNICOS

Como vimos no capítulo anterior, nos parecia ser harmônico o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) ao aplicar amplamente a interpretação teleológica para ampliar o vocábulo “templo” das imunidades dos templos de qualquer de culto. Ocorre que, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 562.531, este mesmo critério teleológico levou a uma interpretação restritiva e, conseqüentemente, trouxe um enfraquecimento do direito fundamental da liberdade de consciência, ao não conferir à Maçonaria o direito à imunidade.

Em tal julgado, o STF decidiu que a Maçonaria não faria jus a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988 por não ser ela uma religião. Em que pese, para nós, este ter sido um fundamento perigoso, pois a Suprema Corte Brasileira buscou definir ou dar contornos ao conceito de “religião”, (ao que parece sem o devido aprofundamento conceitual com o apoio da Antropologia Cultural, Filosofia ou Sociologia), não foi este o ponto que nos chamou mais atenção.

Isso porque, a razão de decidir que nos pareceu merecedora de estudo e que deveria ter sido melhor debatida como opção valorativa no acórdão, diz respeito a liberdade de consciência. Em outras palavras, ainda que a Maçonaria não seja considerada uma religião, esta é uma entidade que pretende reunir pessoas com o objetivo de trabalhar o pensamento humano e questões filosóficas, de forma organizada e ritualizada, ou seja, uma entidade que promove a prática da liberdade de consciência.

Assim como a Maçonaria, existem diversas outras entidades no Brasil e no mundo com essa finalidade, como, por exemplo, a Ordem Rosa Cruz, o Círculo Esotérico da Comunhão do Pensamento e a Sociedade Brasileira de Eubiose, apenas para citar algumas. Todas essas sociedades têm por objetivo trabalhar o livre pensamento humano de maneira institucionalizada.

Frisa-se, aliás, que tais entidades, em especial a Maçonaria, estiveram nos bastidores de grandes movimentos sociais da Humanidade, que por sua vez levaram à ruptura com a organização social e política monárquica e colonial existentes nos séculos XVIII e XIX. Dentre eles, podemos citar a Independência dos Estados Unidos da América, a Revolução Francesa e a abolição da escravidão em parte da América Latina e no Brasil.

Ora, ao nosso sentir, a liberdade de consciência e religiosa possuem conexão umbilical, de maneira que não deveriam receber tratamento distinto, no que diz respeito a um instrumento jurídico que lhes garante salvaguarda contra o Estado, como a imunidade. Observe-se que o direito à liberdade de consciência e de crença estão previstos no mesmo inciso VI, do art. 5º, Carta Política⁶. Da mesma forma, a proibição à discriminação por motivo religioso ou por convicção filosófica (portanto, consciência), também são encontrados no mesmo inciso VIII, do art. 5º da Lei Maior⁷. Este encontro normativo entre “consciência” e “religião” não é por caso.

Isso porque, a liberdade de consciência é gênero, do qual liberdade de crença é espécie. Em outras palavras, a liberdade de religião é uma expressão da liberdade de consciência, pois a consciência está ligada a identidade do indivíduo, assim como a liberdade religiosa é um direito fundamental, que integra o universo de escolhas existenciais básicas de uma pessoa, funcionando como expressão nuclear da dignidade humana⁸.

Ademais, esta relação filial entre a liberdade de consciência e a liberdade religiosa é expressamente manifestada na Carta Magna, no § 1º, do art. 143, ao permitir o serviço alternativo ao serviço militar obrigatório, tendo em vista “o imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política”⁹.

Veja-se que aqui, mais uma vez, o legislador constitucional originário aborda primeiramente a “consciência”, para depois subdividi-la em “religiosa”. Nessa senda também é a manifestação

⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

⁷ VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

⁸ BARROSO, Luiz Roberto. Legitimidade da Recusa de Transfusão de Sangue por Testemunhas de Jeová. Dignidade Humana, Liberdade religiosa e escolhas existenciais. Rio de Janeiro. Parecer de 05 de abril de 2010, p. 27.

⁹ Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei.

§ 1º Às Forças Armadas compete, na forma da lei, atribuir serviço alternativo aos que, em tempo de paz, após alistados, alegarem **imperativo de consciência, entendendo-se como tal o decorrente de crença religiosa e de convicção filosófica ou política**, para se eximirem de atividades de caráter essencialmente militar.

doutrinária do Ministro do STF, Gilmar Ferreira Mendes: “A liberdade de consciência está prevista no art. 5º, VI, da Constituição. Não se esgota no aspecto religioso, mas nele encontra expressão concreta de marcado relevo (MENDES, 2008, p. 412).

Nesse sentido, mais contundente, ainda, é a opinião de Felipe Augusto Lopes de Carvalho, no que diz respeito a liberdade de religiosa ser corolário da liberdade de consciência, vejamos:

A íntima proximidade entre a liberdade e consciência e a de religião é evidente e inegável. Basta considerar, primeiramente, que a liberdade religiosa surge consagrada como um corolário da liberdade de consciência. Nesse sentido, se reconhece um direito geral de liberdade de consciência desdobrado de múltiplas posições jurídicas, entre as quais se encontra a liberdade religiosa. (CARVALHO, 2020, p. 29)

É possível perceber, assim, que tanto a liberdade de consciência como a liberdade religiosa são direitos fundamentais elementares da dignidade da pessoa humana, de maneira que, como a dignidade humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil¹⁰, cabe ao Estado criar mecanismos que garantam o exercício de suas expressões, tal como a consciência e o sentimento religioso.

Nesse contexto, como vimos nos capítulos anteriores, como forma de salvaguardar as liberdades de consciência e religiosa, o legislador originário constitucional instituiu as imunidades tributárias, ou seja, normas jurídicas que proíbem a edição de normas em sentido amplo que criem tributos, de maneira que, para os entes federativos, sequer nasce o poder de tributar.

Dito isso, não nos parece correta a inversão de toda uma linha de precedentes que o STF estava aplicando acerca do método interpretativo empregado às imunidades dos templos de qualquer culto, como foi a realizada no acórdão proferido no RE 562.351. Isso porque, como vimos, para as imunidades dos templos de qualquer culto, a Suprema Corte estava sempre permitindo a interpretação extensiva a este instituto.

Com efeito, é importante frisar que, para a consagração de valores básicos como a liberdade e a prática do sentimento religioso e de consciência, a doutrina também já possuía entendimento clássico que afirmava que o melhor método a ser aplicado é o teleológico, que permite a interpretação extensiva, inclusive no que diz respeito a sua abrangência para a Maçonaria. Nesse sentido, é a lição do mestre Roque Carraza:

¹⁰ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
III - a dignidade da pessoa humana;

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 (CARRAZA, 2007, págs. 730 e 731).

Nessa toada, o que salta aos olhos no julgamento do RE nº 562.352 é o fato de que o STF deixou de apreciar a questão da liberdade de consciência de forma satisfatória. Dizemos isso porque, em pese o ministro relator tenha apontado, rapidamente, em seu voto vencedor, que essa era uma das opções valorativas que estavam em julgamento¹¹, tanto seu voto, como os debates que se sucederam a ele e até mesmo o voto vencido do Ministro Marco Aurélio, não aprofundaram a reflexão a respeito desse tema.

Como consequência, a Suprema Corte Brasileira deu uma verdadeira guinada no sentido que estava caminhando os julgamentos de casos de imunidade tributária de templos de qualquer culto com base no método teleológico e da interpretação extensiva e, de uma hora para outra, aplicou, supostamente, o método sistemático para dar interpretação restritiva. E o que é pior, o voto vencedor do Ministro Ricardo Lewandowski fixou uma premissa que, ao nosso sentir, está longe de ser a melhor, ao afirmar que:

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, restritivo¹².

Ora, considerando que as imunidades existem como um instrumento de proteção para as liberdades que lhe são subjacentes, é justamente este instrumento que deve ser interpretado extensivamente, com o objetivo de se maximizar os direitos fundamentais que este instituto busca resguardar. Assim, ao contrário do afirmado pelo voto vencedor do RE nº 562.352, ao se interpretar

¹¹ “E qual a razão de a liberdade de consciência não ter sido ”beneficiada” por tal imunidade tributária?”

¹² RE 562.351, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 04.09.2012, Primeira Turma, DJE de 14.12.2012.

restritivamente a imunidade tributária, as liberdades que lhes são subjacentes igualmente ficam sujeitas a restrições, no caso vertente, pela tributação.

Quanto a este efeito nefasto que a tributação está sujeita a ter, nos explica Ricardo Alexandre que, as imunidades tributárias são consideradas como cláusulas pétreas, já que visam resguardar direitos fundamentais previstos no art. 5º, da CF/88, vejamos:

O legislador constituinte originário vê, inserido no poder de tributar, o poder de subjugar. Por isso é que, da mesma forma que a imunidade recíproca protege a autonomia dos entes federados, **a imunidade religiosa impede que o Estado se utilize do poder de tributar como meio de embaraçar o funcionamento das entidades religiosas.**

Como a liberdade de culto é direito individual expressamente consagrado (art. 5º. VI, da CF/1988), e **a imunidade religiosa é uma das garantias que protege tal direito, ambos estão protegidos por cláusula pétrea** (ALEXANDRE, 2010, p. 182).

Frisa-se, outrossim, que o resultado final do processo de interpretação deve ter em vista a pretensão da máxima efetividade dos preceitos constitucionais, principalmente aqueles que prescrevem direitos fundamentais, como é o caso da liberdade de consciência e religiosa. Nesse sentido, foi assertivo o voto vencido do Ministro Marco Aurélio no RE nº 562.352:

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. (...)

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. (...)

A Constituição não restringiu a imunidade à prática de uma religião enquanto tal, mas apenas ao que for reconhecido como templo de qualquer culto¹³.

Dessa forma, quer nos parece que no julgamento do RE 562.351/RS, a interpretação correta seria de fato a teleológica extensiva do dispositivo imunizante do art. 150, VI, “b”, da Constituição, conjugada com o direito à da liberdade de consciência, previsto no art. 5º, VI. Isso porque, quando a constituição falou em templos de qualquer culto, não adjetivou “templo” com religioso, tampouco “culto” com religioso. Assim, seria possível comportar aqui a acomodação hermenêutica, a favorecer

¹³ RE 562.351, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 04.09.2012, Primeira Turma, DJE de 14.12.2012.

a extensão da imunidade a entidades filosóficas como a Maçonaria. Isto devido ao fato de que, como exposto acima, a liberdade de religiosa é corolário da liberdade de consciência, de maneira que um valor que decorre do outro não poderia ser considerado menos relevante dentro do sistema jurídico e, portanto, receber menor proteção constitucional.

Todavia, a Suprema Corte chegou a essa conclusão, sem adentrar na definição do que é religião, bem como dos conceitos de “templo” e “culto” e o que é pior, afirmando que embora às liberdades deve ser dada interpretação ampla, ao um instrumento seu de consagração (a imunidade) deve ser dada interpretação restritiva, sem se dar conta (acredita-se), que restringindo o instrumento, se restringe a própria liberdade.

Assim, parece claro que a opção valorativa feita pelo STF foi no sentido de privilegiar a liberdade religiosa com a aplicação da imunidade, em detrimento da liberdade de consciência que ficou sem essa salvaguarda constitucional. Essa opção por atribuir maior relevância a um valor do que outro se explica pelo fato de os valores serem um elo de conexão entre o intérprete, construtor da norma individual e concreta, e o objeto cognoscente. Tal escolha valorativa está adstrita aos limites culturais do intérprete, dado que o Direito é um objeto cultural.

Como consequência, o julgamento do RE 562.351 não atingiu a finalidade última do Poder Judiciário que é pacificar os conflitos. Isso porque, anos após esse julgamento, foi impetrado o Mando de Injunção nº 7.069, contra Congresso Nacional, o qual teve por finalidade suprir a omissão legislativa quanto a regulamentação da imunidade tributária dos “templos de qualquer culto”, prevista na alínea “b”, inciso VI, do artigo 150, da CF/88.

Embora tal ação mandamental não tenha logrado êxito, ficou claro que a sua impetração demonstrou a irrisignação quanto aos fundamentos utilizados no acórdão preferido no julgamento do RE 562.351, o qual, ao nosso sentir, não guardou consistência metodológica e sequer justificação interna.

Nesse contexto, é importante recordar que, a Maçonaria, na década de 1930, em plena época de ascensão da Alemanha nazista, foi alvo de intensa perseguição por aquele regime totalitário, pois Hitler a considerava “um complô judaico pela dominação do mundo”.

Frisa-se que, inicialmente, a Maçonaria foi reprimida por intensa tributação de seus templos, o que lhe fazia fechar as portas. Da mesma forma, a perseguição aos judeus começou com a tributação das Sinagogas. Com o contínuo crescimento do sentimento antissemita, a Maçonaria foi objeto de intensa propaganda intimidatória e difamatória, até que todas as Lojas foram obrigadas a serem dissolvidas¹⁴.

Portanto, defender a liberdade de consciência como direito fundamental que deve ser resguardado pela imunidade tributária é essencial, pois pensar em aplicar a liberdade de consciência ao direito tributário das imunidades é respeitar o ser humano enquanto indivíduo em sua dimensão íntima.

Sendo assim, considerando que a Maçonaria é uma entidade que objetiva trabalhar a liberdade de consciência de forma coletiva, organizada e em deferência a uma entidade sobrenatural, seus edifícios poderiam ser enquadrados no conceito de “templos de qualquer culto”, para fins da imunidade em comento, ainda que ela não seja uma religião, dado que valor “liberdade de consciência” é que permitiu existir, historicamente, o valor “liberdade religiosa”.

CONCLUSÃO

A problemática relatada demonstrou que o resultado dado no julgamento do RE 562.351 foi um exemplo do uso seletivo dos métodos de interpretação, posto que foi diverso de todos os julgamentos que abordaram a temática da imunidade de templos de qualquer culto. Por assim dizer, o STF, no caso em comento, adotou alegadamente o método da interpretação teleológica e sistemático ao seu modo, como forma de justificar a interpretação restritiva da imunidade dos templos de qualquer culto, somente a entidades religiosas, considerando que a Maçonaria não seria uma religião.

Todavia, a Suprema Corte chegou a essa conclusão, sem adentrar na definição do que é religião, bem como dos conceitos de “templo” e “culto” e o que é mais controverso, a afirmar que, embora às liberdades deve ser dada interpretação ampla,

¹⁴ MUSEU DO HOLOCAUSTO – <https://www.ushmm.org/wlc/en/article.php?ModuleId=10007187> – Acesso em 04 de novembro de 2020.

ao um instrumento seu de consagração (a imunidade) deve ser dada interpretação restritiva, sem se dar conta (acredita-se), que restringindo o instrumento, se restringe a própria liberdade.

Dessa forma, podemos concluir que, em nossa visão, para chegar à conclusão que os templos maçônicos não gozam da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto, em realidade, o STF fez uma opção por atribuir maior valor à liberdade de crença religiosa, em detrimento da liberdade de consciência, em que pese a primeira ser corolário da segunda. Tal valoração permeia a construção da norma individual e concreta, por meio da conexão entre o intérprete e o objeto cognoscente, conforme aborda o método do Constructivismo Lógico-Semântico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquemático, 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luiz Roberto. Legitimidade da Recusa de Transfusão de Sangue por Testemunhas de Jeová. Dignidade Humana, Liberdade religiosa e escolhas existenciais. Rio de Janeiro. Parecer de 05 de abril de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 578.562 Relator Eros Grau. 21.05.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 325.822 Relator Ilmar Galvão. 18.12.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Recurso Extraordinário 562.351. Relator Ricardo Lewandowski. 04.09.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 754.917. Relator Dias Toffoli. 05.08.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 759.244. Relator Edson Fachin. 12.02.2020.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Felipe Augusto Lopes. Objeção de consciência e novas formas de casamento: igualdade, liberdade de consciência e discriminação. Curitiba: Juruá, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito, Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97, *in* Imposto de Renda: alterações fundamentais, v. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Comentários à Constituição do Brasil, 6º Volume, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

MENDES, Gilmar Ferreira, Curso de Direito Constitucional, 3. ed. Ver. e atual, Saraiva, Rio de Janeiro, 2008.