

3. La libertad religiosa y la inmunidad tributaria de los templos de cualquier culto

Por Luigi Braga¹

Traducido por: Cynthia Oleynick

Resumen

La Constitución Federal CF de Brasil, sancionada en 1988, establece que “está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: [...] instituir impuestos sobre [...] templos de cualquier culto” (Art. 150, VI, b). Esta absoluta limitación al Poder de Tributar se basa en el derecho a la libertad religiosa y de conciencia, garantizada por la misma carta magna.

Ahora bien, la práctica tributaria y recaudatoria ha dado lugar a un debate en torno al alcance que la Constitución brasileña ha querido brindar a esta exención. De este modo, parte de la jurisprudencia se ha decantado por el establecimiento de ciertos requisitos para que la protección constitucional aplique.

En el presente artículo se debaten esos requisitos y su razonabilidad, para llegar a la conclusión que la exención se ha de aplicar a los templos no importa el culto o la denominación a la que pertenezcan.

Abstract

The Federal Constitution of Brazil, adopted in 1988, states that “it is forbidden to the Union, the States, the Federal District and the municipalities [...] institute taxes on [...] temples of any religion” (Article 150, VI, b). This absolute limitation on the taxation power is based on the right of freedom of religion and conscience guaranteed by the same constitution.

However, the tax practice has led to a debate about the extent to which the Brazilian Constitution wanted to provide this exemption. Thus, some part of the jurisprudence has opted for the establishment of certain requirements for the constitutional protection applies.

In this article, these requirements (and their reasonableness) are discussed, to conclude that the exemption applies to temples no matter the religion or denomination to which they belong.

1 Artículo original: Luigi Braga, “A liberdade religiosa e a imunidade tributária dos templos de qualquer culto”, en *Manual de Liberdade Religiosa, Lélío Maximino Lellis y Carlos Alexandre Hees (organizadores)*, 191-206 (Engenheiro Coelho: UNASPRESS, 2013).

Consideraciones iniciales

El presente tema está directamente ligado a la madurez de una nación. Esto se debe al hecho de que la libertad de culto, en cuanto parte del derecho fundamental de la libertad religiosa, es uno de los elementos más importantes de la democracia, que debe asegurar a los ciudadanos no sólo la libertad política y filosófica, sino también la libertad de ejercicio de cualquier culto. En este sentido, se sigue la principal obra de Thomas More:

Las religiones, en la utopía, no varían sólo de una provincia a otra, sino aún dentro de los muros de la ciudad. Estos adoran el sol, aquellos divinizan la luna u otro planeta cualquiera. Algunos veneran como Dios Supremo a un hombre cuya gloria y virtud brillaron anteriormente con vivo fulgor. Por lo demás, a pesar de la diversidad de sus creencias, todos los utopistas están de acuerdo en una cosa: que hay un ser supremo, al mismo tiempo, Creador y Providencia.²

Los utopistas incluyen, entre sus más antiguas instituciones, la prohibición de perjudicar a una persona por su religión.

¿Qué tiene que ver la inmunidad tributaria con este aspecto? De hecho, todo.

Dado que la inmunidad es una importante expresión de la imposibilidad de intervención del Estado en el funcionamiento y gestión de los templos, puede servir para eliminar los obstáculos a la libertad religiosa. Si no fuera así, cualquier medida fiscal o extra fiscal podría hacer inviable el ejercicio de este o aquel culto.

No sin razón la Carta Magna [de Brasil] garantizó, entre otras prerrogativas, la inmunidad tributaria de los templos de cualquier culto.

Hasta el momento, el texto constitucional no ha llegado a alcanzar la aplicación absoluta que parece emerger de la lectura literal del mismo. Hay corrientes que defienden la necesidad de una religión organizada como la base de la adoración.

El objetivo de este trabajo es analizar el alcance exacto de la expresión “templo de cualquier culto” bajo la égida del principio de igualdad tributaria y constatar, por lo tanto, si la inmunidad tributaria de los templos de cual-

2 Thomas More, *Utopia* (Bauru: Edipro, 1994), 139-143.

quier culto está o no condicionada por la existencia de fondo de una religión organizada.

El ordenamiento brasileño y el reglamento de los cultos

Resulta interesante destacar, de inmediato, que el Estado Brasileño es laico pero no ateo. Esta distinción es importante y deriva de las propias disposiciones constitucionales que aquí serán mencionadas y analizadas. Para Ives Gandra Martins:

Se ha confundido Estado laico con Estado ateo. Estado laico es aquel en que las instituciones religiosas y políticas están separadas, pero no es un Estado en el que sólo los que no tienen religión tienen el derecho de manifestarse. No es un Estado en el que cualquier manifestación religiosa deba ser combatida, para no herir susceptibilidades de aquellos que no creen en Dios.³

Como se dijo, la propia carta magna es una prueba de que el culto está protegido por el Estado brasileño. La evolución de la regulación acerca del tema deja eso bien claro. Sin embargo, en ningún momento se tiene un enfoque en este o aquel culto. Desde el preámbulo, se verifican sesgos de creencia, pero lo más interesante es que la expresión usada (“bajo la protección de Dios”) no define cuál sería ese Dios. Los cristianos dirían que este Dios con letra mayúscula sería el Dios de Abraham, Isaac y Jacob. Los judíos y musulmanes estarían de acuerdo, en el caso de los últimos excluyendo Isaac y Jacob. Pero, los budistas, los hindúes y otros no opinarían lo mismo. Así, la Constitución asegura que fue promulgada bajo la protección de Dios, pero cada creyente coloca allí su propia divinidad. Esta conclusión deriva del mismo preámbulo, que define a la sociedad brasileña como pluralista.

Se ha citado al Preámbulo sólo para ejemplificar la tendencia a la protección de todo y cualquier culto, aunque el Supremo Tribunal Federal (STF) tenga entendido que el “Preámbulo de la Constitución no constituye norma central. La invocación de la protección de Dios no constituye una norma de reproducción obligatoria en la constitución estatal, al carecer de fuerza normativa” (ADI 2.076, DJ 08/08/2003).

3 Ives Gandra Martins, “Estado Laico não é Estado Ateu”, *Folha de Sao Paulo*, 26 de noviembre de 2012.

Otro elemento que sustenta la pluralidad y que consiste en uno de los objetivos fundamentales de la República Federativa del Brasil es el de “promover el bien de todos, sin prejuicio del origen, raza, sexo, color, edad y cualquier otra forma de discriminación”.⁴

La eliminación de cualquier otra forma de discriminación sustenta la base para los demás puntos que aseguran la pluralidad de creencias. El artículo 5º de la Constitución Federal trae otras columnas en las cuales se sostiene la libertad de culto. En este sentido, se destaca el inciso más representativo sobre el tema:

VI.- Es inviolable la libertad de conciencia y de creencia, quedando asegurado el libre ejercicio de los cultos religiosos y garantizada, en la forma de la ley, la protección a los locales de culto y a sus liturgias.

En la misma línea, el Estado reconoce las entidades religiosas como personas jurídicas (sin delimitar cuál denominación) en los límites del art. 44, IV del Código Civil. Y va más allá. El inc. 1ero del mismo artículo garantiza que “son libres la creación, organización, estructuración interna y el funcionamiento de organizaciones religiosas, estando prohibido al poder público negarles el reconocimiento o registro de actos constitutivos y necesarios a su funcionamiento”.

La Constitución Federal equipara la libertad de creencias a otras dos garantías esenciales para la República democrática del derecho: la libertad filosófica y la política. El art. 5º, VIII, establece que nadie podrá ser privado de sus derechos, por motivos de creencia religiosa o convicción filosófica o política. La garantía es amplia y demuestra la imposibilidad de pérdida de derechos debido a la creencia religiosa.

Finalmente, un dispositivo esclarecedor de la Constitución Federal para el reglamento de culto es lo dispuesto en el artículo 19, inciso I:

No está permitido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: I.- Establecer cultos religiosos o iglesias subvencionados, impidiéndoles el funcionamiento o mantener con ellos o sus representantes relaciones de dependencia o alianza, exceptuándose, en la forma de la ley, la colaboración de interés público.

4 Art. 3º, IV, de la Constitución Federal.

Lo que interesa, para este trabajo, es la clara separación entre el culto y la iglesia en el límite establecido al Estado. En esta disposición está la génesis para asegurar la inmunidad tributaria a los templos de cualquier culto, y no solamente a los cultos organizados en iglesias. El propio constituyente amplió la libertad religiosa y no se limitó a modelos de iglesias cristianas o cualquier otro modelo de cualquier denominación o credo.

Por último, resulta importante entender el alerta de Werner Nabiça Coelho sobre el tema:

La Revolución Francesa fue un movimiento que pretendía instaurar la religión de la razón con exclusión de las demás formas de creencia o culto; mientras que el positivismo de Augusto Comte es un subproducto pseudo-filosófico de este proceso. Por momentos, aquel proceso revolucionario presenció el primer movimiento socialista. Especialmente en los tiempos de terror inaugurado por los jacobinos de Robespierre, los primeros terroristas de la historia. En el otro lado del Atlántico, la intuición de los constitucionalistas americanos aseguró a su pueblo la libertad de culto, y consagró la separación del Estado y de la iglesia, ya preconizada como principio social desde que Cristo había ordenado dar a César lo que es de César y a Dios lo que es de Dios. Tal ejemplo de proteger el culto popular, al contrario de las consustanciadas en la primera constitución republicana y democrática en la historia, anteriores cronológicamente (1787), contra la insania revolucionaria francesa fueron tornándose paulatinamente el paradigma de todas las constituciones, incluso en la Declaración Universal del Derecho de los Hombres, de 1948, que en su artículo 18 así proclama: “Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho incluye la libertad de cambiar de religión o de creencia, así como la libertad de manifestar su religión o su creencia, individual y colectivamente, tanto en público como en privado, por la enseñanza, la práctica, el culto y la observancia.”⁵

En Brasil, incluso teniendo en cuenta la peculiar primera constitución que establecía una monarquía parlamentaria como forma de gobierno y declaraba al catolicismo como la religión oficial del Estado, no por eso se dejó de contemplar la especial protección a las libertades ajenas. Conforme informa el doctor Pinho Ferreira,⁶ el artículo 179, inciso n° 5, prescribía: “Nadie puede ser perseguido por motivos de religión, siempre y cuando se respete la

5 Werner Nabiça Coelho, “A Imunidade dos Templos - Breves Considerações”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 48 (2003).

6 *Comentários à Constituição Brasileira*, vol. 1 (São Paulo: Saraiva, 1989), 69.

del Estado y no se ofenda la moral pública”. Este principio ha sido practicado de manera perfeccionada y observado religiosamente por todas las constituciones posteriores y cuyas consecuencias prácticas de la libertad religiosa incluyen la inmunidad de los templos.

Inmunidad tributaria

Aunque el presente trabajo se enfoca en la inmunidad otorgada a los templos de cualquier denominación, previamente es importante abordar el concepto elemental de “inmunidad tributaria” para elaborar el razonamiento. No se buscan aquí elementos nuevos para añadir al tema de la inmunidad tributaria, incluso tampoco caer en el análisis de Paulo de Barros Carvalho, para quien:

A pesar de unos y a placer de otros, creemos que el estudio científico de las inmunidades jurídico-tributarias no encontró todavía una elaboración teórica metodológicamente adecuada al conocimiento de su fenomenología. El fiscal menos impertinente que da coherencia propia a las afirmaciones doctrinales descubrirá desviaciones lógicas de acentuada gravedad en la descripción del instituto, junto con abundantes aportes de índole económica, sociológica, ética, histórica y, en gran profusión, de carácter político. Entre los autores que más hábilmente trataron el asunto, hay pocas discrepancias, reinando cierto equilibrio de conceptos, lo que resulta singular y extraño, en un tema que tendría todo para provocar las más ardientes discusiones académicas.⁷

Las inmunidades son prohibiciones constitucionales a la tributación de determinadas personas u objetos, sea por la naturaleza jurídica que tienen, sea porque persiguen ciertos fines, sea porque están relacionadas con determinados bienes y situaciones. La inmunidad confiere a su destinatario el derecho público subjetivo de no ser tributado. La Constitución Federal, en su artículo 150, inciso VI, dispone algunas situaciones en que el poder público tiene prohibido instituir impuestos.

Aliomar Baleeiro⁸ conceptualiza la inmunidad tributaria como “una exclusión de la competencia tributaria proveniente de la Constitución”. En el

7 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário* (São Paulo: Saraiva, 2005), 170.

8 Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7 ed. (Rio de Janeiro: Forense, 2003), 226.

mismo sentido se expide Hugo de Brito Machado,⁹ para quien la “inmunidad es el obstáculo derivado de una regla de la Constitución, a la incidencia de la norma jurídica de tributación. Lo que es inmune no puede ser tributado”.

La caracterización del templo de cualquier culto y religión

Como no todo lector está acostumbrado a los conceptos que involucran el tema, es importante aclarar algunas cuestiones para lograr adecuadamente el objetivo del presente trabajo.

El primero de ellos, árido por excelencia, no recibirá un tratamiento teológico, porque la línea teológica utilizada podría comprometer la imparcialidad orientadora del trabajo jurídico.

La religión, etimológicamente, proviene del latín *religare*, que significa religar. El significado comúnmente aceptado es: la forma en que el ser humano se reconecta con la divinidad. Es un hecho notorio la existencia de muchas creencias y filosofías diferentes. Sin embargo, hay un factor común: lo sobrenatural.

Se puede adoptar una definición todavía más amplia de la religión que prescinde de la necesidad de tener deidades (donde los propios seres humanos pueden ser objeto de veneración), destacando sólo el carácter social que también es un punto común a toda religión. Los diccionarios contienen una amplia gama de significados para el término religión.

En el Diccionario de la Lengua Portuguesa, el término religión está definido como:

[Del lat. Religione.] S.F. 1. Creencia en la existencia de una fuerza o fuerzas sobrenaturales, considerada (s) como creadora (s) del Universo, y como tal debe (n) ser adorada (s) y obedecida (s). 2. La manifestación de tal creencia a través de una doctrina y ritual propios, que involucran, por lo general, preceptos éticos. 3. Restr. Virtud del hombre que ofrece a Dios la adoración que le es debida. 4. Reverencia a las cosas sagradas. 5. Ferviente creencia, devoción, piedad.¹⁰

9 Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 20 ed. (São Paulo: Malheiros, 2002), 241.

10 Aurélio Buarque de Hollanda Ferreira, *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* (Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1995), 1480.

Queda claro entonces que el propio concepto de religión da lugar a toda y a cualquier manifestación espiritual, ética, axiológica y social, con el fin de describir al movimiento religioso.

El culto, a su vez, viene del latín *cultu*: la ceremonia que se realiza en los templos. En el diccionario se pueden encontrar definiciones como las siguientes:

1. Adoración u homenaje a la divinidad en cualquiera de sus formas y en cualquier religión: el culto de la Santísima Trinidad; el culto de las fuerzas de la naturaleza. 2. Modo o sistema para exteriorizar el culto (1): ritual, el culto cristiano; el culto budista. 3. Ceremonia de Culto (2) protestante. 4. V. religión (3). 5. Fig. Adoración, veneración, reverencia.¹¹

Debido a que son similares, muchos hasta confunden los conceptos, pero los dos son completamente diferentes. La religión es la configuración de la creencia, el culto es la adoración de uno o más seres en los que se cree. Mientras la religión establece una doctrina y dogmas, el culto puede valerse de una o más religiones/doctrinas para existir.

Hay algunas ceremonias en las que se invita a personas de diferentes religiones a participar del culto. Incluso hay capillas destinadas a los cultos ecuménicos en varias partes del mundo. El culto no puede ser limitado por una religión, a menos que así lo deseen los creyentes que participan en el culto.

Se define seguidamente el elemento físico de la discusión, es decir, el templo:

Templo: [Lat. templu] 1. Edificio público destinado al culto religioso. 2. Templo cristiano; iglesia. 3. Lugar descubierta y elevado que en Roma fue consagrado por los augures. 4. Sala donde se realizan las sesiones de masonería. 5. Orden militar y religiosa fundada en Jerusalén, en 1123, por Hugo de Payns, con el fin de proteger a los peregrinos, y suprimida por el Papa en 1312. 6. Fig. Lugar misterioso y respetable. 7. Recuerdo eterno de las acciones memorables.¹²

A partir de este concepto, es evidente que la Constitución Federal no se limitó al mismo. Amplió el significado de templo y lo extendió cubriendo el patrimonio, la renta y los servicios relacionados con los propósitos esencia-

11 de Hollanda Ferreira, *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, 1480.

12 *Ibíd.*

les de los templos de cualquier culto,¹³ y apoyando una amplia protección e incentivo para el ejercicio de la creencia, sea cual fuere, con el inequívoco objetivo de proteger la libertad religiosa.

La inmunidad tributaria de los templos de cualquier culto

Bajo este ítem se constata el fin, dentro de la Constitución, de los dispositivos que operan para garantizar la libertad de creencia. Este ítem incide directamente en la mantención de la inmunidad tributaria para los templos de cualquier culto. El objetivo no es otro si no el de alejar cualquier tipo de intervención fiscal o extrafiscal del Estado en los fines y organización de los templos.

En este enfoque, es importante el análisis de Claudio Carneiro que hace énfasis en la comprensión de Ricardo Lobo Torres, cuando señala la diferencia entre el concepto de inmunidad en el Estado patrimonial y el Estado fiscal:

A propósito, hay que destacar la profunda diferencia existente, según Ricardo Lobo Torres, entre el concepto de inmunidad en el Estado patrimonial y en el Estado fiscal. Antes, en la Edad Media y en la sociedad feudal, no existía propiamente inmunidad. La iglesia y los señores se constituían en fuentes autónomas de fiscalidad, sin subordinación al poder real.¹⁴

Durante el Estado Patrimonial (s. XIII hasta el s. XIX), desde el surgimiento del feudalismo hasta el advenimiento del Estado de derecho, el autor dice que

Las inmunidades fiscales eran una forma de limitación del poder de la realeza y consistían en la imposibilidad absoluta de incidencia tributaria sobre los bienes de los señores y de la iglesia, era un homenaje a los derechos memoriales persistentes en la organización estatal y la transferencia del poder fiscal de aquellos estamentos del rey.¹⁵

Por otro lado, todavía en la fase final del patrimonialismo, que es el Estado de Policía (mediados del s. XVIII hasta la tercera década del s. XIX),

13 § 4° del Art. 150 de la Constitución Federal.

14 Cláudio Carneiro Coelho, "A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto", *Seleções Jurídicas* (2003).

15 *Ibíd.*

la inmunidad de la iglesia sufrió algunas transformaciones, pero persistió la falta de tributación absoluta de una única religión, la Católica, que solo desapareció con el liberalismo, y la extensión de la inmunidad a cualquier culto. Sobre la conceptualización de inmunidad a la luz del Estado fiscal que se consolidó, como ha quedado dicho, por las grandes revoluciones del siglo XIX, Ricardo Lobo Torres agrega que

con las grandes revoluciones del s. XVIII, se consolida el Estado Fiscal, configuración específica del Estado de Derecho y se transforma radicalmente el concepto de inmunidad tributaria. Deja de ser una forma de limitación del poder del rey por la iglesia y por la nobleza para transformarse en limitación del poder tributario del Estado por los derechos persistentes del individuo.¹⁶

No tiene sentido, después de la evolución histórica de la humanidad, condicionar la inmunidad a este o aquel templo, en base al tipo de culto que se presenta. La inmunidad del templo de cualquier culto tiene eficacia absoluta y no está sujeta siquiera a la legislación infra-constitucional.

Según Werner Nabiça Coelho:

Si hacemos una paráfrasis del Texto Mayor Patrio, inquiriendo los fundamentos de la inmunidad de los templos, resultará así: Nosotros, representantes del pueblo brasileño, instituímos este Estado Democrático para asegurar el ejercicio de los derechos sociales e individuales en una sociedad fraterna, pluralista y sin prejuicios bajo la protección de Dios. Es una república constituida como Estado democrático de derecho y fundada, entre otras cosas, en la dignidad humana, pues todo el poder emana del pueblo ejercida por medio de representantes electos. En este Estado de Brasil, todos son iguales ante la ley, por eso que es un Estado de Derecho, en el que es inviolable la vida, la libertad, la igualdad, la seguridad y la propiedad de los residentes, ya sea nacional o extranjero. Libre es la manifestación de pensamiento e inviolable la libertad de conciencia y creencia. Nadie podrá ser privado de sus derechos por motivos de creencia religiosa o convicción filosófica o política. En vista de tales protecciones irrevocables, inmutables, existen ciertas limitaciones al poder tributar. En particular, a las entidades federales no compete instituir impuestos sobre templos de cualquier culto, y aún más, tal prohibición incluye el patrimonio, la renta y los servicios relacionados con los fines esenciales

16 Coelho, "A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto".

referidos al templo (Constitución Federal de 1988: Preámbulo y sus artículos 1º, III y párrafo único, 5º, IV, VI y VIII, 150, VI, b, § 4º).¹⁷

No es un asunto menor que a los templos les haya sido otorgada inmunidad de eficacia plena por la Constitución Federal. Más clara aún es la expresión “cualquier culto”.

El objetivo es evidente: alejar la predominancia de un credo en detrimento de otro. Una vez más, queda alejado cualquier condicionamiento.

El principio de la igualdad tributaria

El propio término “principio” puede generar divergencias, pero como en este trabajo los elementos secundarios han sido escogidos en su significado pacífico, se adoptarán dos líneas. Primero, la de Celso Antonio Bandeira de Melo, para quien principio es: “El mandamiento nuclear que se irradia sobre diferentes normas componiéndoles el espíritu y sirviendo de criterio para su exacta comprensión e inteligencia”.¹⁸

Y la de Geraldo Ataliba, para quien:

Los principios son líneas maestras, los grandes nortes, las directrices magnas del sistema jurídico. Señalan los rumbos a seguir por toda la sociedad y son perseguidos obligatoriamente por los organismos gubernamentales (poderes constituidos).¹⁹

Basados en esta comprensión, la presentación de Aliomar Whaler sobre la igualdad es la que más encaja en la propuesta:

El concepto de igualdad se ha estudiado desde Aristóteles y difunde la idea de que los individuos pueden agruparse según notas comunes y separarse por sus diferencias. De este modo, el principio de igualdad formal es una norma que impone la igualdad de trato a los iguales y otra a los desiguales.²⁰

En cuanto al principio de la igualdad, la conclusión relevante de la profesora Lily Emerique: “El principio de igualdad es de suma importancia en el

17 Coelho, “A Imunidade dos Templos - Breves Considerações”.

18 Celso Antônio Bandeira de Melo, *Curso de Direito Administrativo*, 8 ed. (São Paulo: Malheiros, 1996), 545-46.

19 Geraldo Ataliba, *República e Constituição*, 2 ed. (São Paulo: Malheiros, 2001), 34.

20 Baleiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 378.79.80.

ordenamiento jurídico y por eso, no debe descuidarse de ninguna forma. No se puede tratar la igualdad de manera absoluta, porque existen desigualdades naturales. Pero no es posible admitir desigualdades infundadas.²¹ Como ya ha sido demostrado, hay una evolución en las disposiciones constitucionales en lo atinente a la libertad de creencia. Estas disposiciones tienden a garantizar la libertad religiosa. La igualdad tributaria en este tema es la columna de apoyo de la libertad republicana. Geraldo Ataliba dice:

El principio constitucional fundamental, inmediatamente consecuente del republicano, es el de la equidad o igualdad ante la ley, antes que de los actos infra legales, o de todas las manifestaciones de poder, que se traduzca en normas, o se exprese en actos concretos.²²

En el caso de los templos de cualquier culto, es interesante destacar que tanto la igualdad formal como la igualdad material confirman el impedimento de cualquier clase de cuestionamiento al tipo de culto que se practica en los templos como condición para disfrutar de la inmunidad tributaria.

Sobre este punto, resulta interesante la doctrina de Celso Ribeiro Bastos,²³ para quien el ordenamiento brasileño sigue el modelo occidental, que busca la igualdad de todos ante la ley. Se trata de una igualdad formal, que no puede impedir que ocurran las desigualdades de hecho, provenientes de la diferencia de habilidades de cada uno (art. 5° de la CF). Igualdad material es aquella que postula un tratamiento uniforme de todos los hombres ante los bienes de la vida (art. 3°, III de la Constitución Federal CF).

La igualdad tributaria aplicada a los templos constituye una garantía. Como se verificó, la inmunidad es para todo y cualquier templo en que se verifique el culto, siendo inconcebible la determinación de la naturaleza del culto como condicionante.

21 Lílian Márcia Balmant Emerique, "Igualdade e o Mínimo Existencial: Um Estudo na Constituição de 1988", 18; disponible en <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1272654726.pdf>

22 Ataliba, *República e Constituição*, 158.

23 Celso Ribeiro Bastos, "Princípio da Igualdade", en *Dicionário de Direito Constitucional* (São Paulo: Saraiva, 1994), 161.

Casuística vinculada a inmunidad de los templos de cualquier culto bajo la égida de la igualdad tributaria

Para ilustrar lo presentado hasta aquí, es indispensable revisar dos posturas del Supremo Tribunal Federal.

Se trata de dos casos emblemáticos para el tema. Uno deriva de una interpretación amplia y el otro de una interpretación restrictiva.

El primer caso²⁴ se refiere a la declaración de inmunidad adquirida por un cementerio. La causa de la solicitud es la declaración de inmunidad al cementerio que está situado contiguo al templo de una denominación religiosa y que, por ser parte de un templo de cualquier culto, merece tener la inmunidad reconocida. No se hace aquí cuestionamiento alguno en cuanto a la naturaleza del culto, si no a la existencia del mismo y hasta el cementerio como elemento componente del culto. Si hay un culto en el cementerio, el mismo es entendido como un todo: un templo. He aquí el sumario de la decisión:

SUMARIO: RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL. INMUNIDAD TRIBUTARIA. IPTU.²⁵ ARTÍCULO 150, VI, "B", CB / 88. CEMENTERIO. EXTENSIÓN DE ENTIDAD DE CARÁCTER RELIGIOSO.

1. Los cementerios que constituyen extensiones de entidades de carácter religioso están cubiertos por la garantía contemplada en el artículo 150 de la Constitución de Brasil. Imposibilidad de incidencia de IPTU en relación a ellos.

2. La inmunidad a los tributos de que gozan los templos de cualquier culto se proyecta a partir de la interpretación de la totalidad que el texto de la Constitución es, principalmente de lo dispuesto en los artículos 5º, VI, 19, I y 150, VI, "b".

3. Las áreas de incidencia y de la inmunidad tributaria son antípodas. Recurso extraordinario previsto.

24 Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n.578.562-9, Informe de acuerdos: Ministro Eros Grau, Brasília, DF, 21 de mayo de 2008, *Diário da Justiça eletrônico*, 11 de septiembre de 2008.

25 NdT: IPTU es el impuesto sobre bienes inmuebles en Brasil.

El segundo caso²⁶ va en el sentido opuesto. Condiciona la inmunidad de una logia masónica a la necesidad de profesar una religión. Se exigió más que un culto. Se exigió la declaración de una religión en que estuviera basado el culto. El hecho de que la masonería no exija de sus miembros esta o aquella religión (aunque exige la creencia en Dios), acabó por perjudicar el reconocimiento de la inmunidad. Esto incluso con la realización de cultos al “Gran Arquitecto del Universo (GADU)” en la logia en cuestión.

La Logia Masónica probó la realización de cultos a una divinidad, sin embargo, el STF no reconoció la inmunidad. Aclaró su vínculo con varias religiones, pero no logró el reconocimiento de la garantía constitucional. Comprobó la realización de un culto religioso, pero no enfocado en una u otra religión. Llegó a presentar la expresión clara de su vinculación a religiones en los siguientes términos:

La bibliografía masónica es vasta en todo el mundo. Su estudio mostrará que la masonería, en la noche de los tiempos más remotos o más próximos, siempre estuvo ligada a las religiones, desde la Mesopotamia, las religiones egipcias, los Templarios, a los Monasterios que albergaban los monjes constructores, las asociaciones de constructores de catedrales (gremios). (pp. 188-189 del proceso).

La Procuraduría General de la República opinó por el conocimiento parcial del recurso y, en esta parte, por su otorgamiento (pp. 258-263 del proceso), pero no recibió la atención del STF, generando el siguiente sumario:

RE. MASONERÍA. INMUNIDAD DE IPTU. TEMPLO Y CULTO. IMPLICACIONES.

1. Aun cuando no se reconozca a la Masonería (Grande Oriente do Rio Grande do Sul) como una religión, no es menos cierto que sus edificios son verdaderos templos, donde se realizan rituales y cultos, sobre la protección de Dios, el Gran Arquitecto del Universo, con el objetivo de elevar la espiritualidad del hombre, la ética, la justicia, la fraternidad y la paz universal.
2. Sus templos tienen derecho a la inmunidad de tributos, conforme al art. 150, inc. VI, letra “b” de la Constitución Federal “(Pág. 258).

26 Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 562.351/RS, informe del Ministro Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, 4 de septiembre de 2012, *Diário da Justiça eletrônico*, 14 de diciembre de 2012.

Sigue el resumen:

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINARIO. INMUNIDAD TRIBUTARIA. ART. 150, VI, C, DE LA CARTA FEDERAL. NECESIDAD DE REEXAMEN DEL CONJUNTO FÁCTICO PROBATORIO. SÚMULA 279 DEL STF. ART. 150, VI, B, DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA.

ALCANCE DEL TÉRMINO “TEMPLOS DE CUALQUIER CULTO”. MASONERÍA. NO CONFIGURACIÓN. RECURSO EXTRAORDINARIO CONOCIDO EN PARTE Y, EN LO QUE CONOCIDO, DESPROVISTO.

I - El reconocimiento de la inmunidad tributaria prevista en el art. 150, VI, c, de la Constitución Federal exige el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley.

II - Así, para arribar a la conclusión de si el recurrente cumple con los requisitos de la ley para tener derecho a la inmunidad prevista en este dispositivo, sería necesario el reexamen del conjunto fáctico-probatorio que consta en los autos. Incide, en la especie, el contenido del Sumario 279 del STF. Precedentes.

III - La inmunidad tributaria conferida por el art. 150, VI, b, es restricta a los templos de cualquier culto religioso, no se aplican a la masonería, cuyas logias no profesan religión alguna.

IV - Recurso extraordinario parcialmente conocido, y desprovisto en la parte conocida.

Consideraciones finales

En el presente trabajo se hizo referencia específicamente a la igualdad tributaria para demostrar que ningún tipo de templo de culto, en los moldes de la Constitución Federal, puede ser removido de su condición de inmune ante la falta de una vinculación específica a esta o aquella religión, bajo pena de contrariar el principio de igualdad tributaria y de reducir la libertad religiosa.

Acerca del principio de igualdad tributaria, el pensamiento de Aliomar Baleeiro es aquí conclusivo. Deja en claro que no se puede lesionar la igualdad tributaria con imposición de condiciones, cuando la Constitución no lo hizo. Especialmente en cuanto a la inmunidad de los templos de cualquier culto. Es razonable que cualquier culto esté alcanzado y no sólo los vinculados a las religiones reconocidas:

Las actividades idénticas ubicadas tienen que merecer, sin excepción, el mismo tratamiento en los impuestos, en los incentivos, en los premios y en las exenciones. Cualquier criterio de tratamiento de igualdad para las personas iguales jamás podrá ser arbitrario, sino que de ello se debe poder equiparar razonabilidad.²⁷

En el ámbito tributario, no hay lugar para cualquier análisis subjetivo a favor de este o aquel templo de cualquier culto. Lo que se necesita comprobar es la existencia o no del culto religioso. Aunque este culto pueda provenir de muchas religiones o estar de acuerdo con muchas religiones, no compete al Estado hacer este análisis cuando la Constitución es enfática en la expresión del templo de cualquier culto.

Es inconcebible declarar una inmunidad que no alcance a otros que se encuentran en las mismas condiciones jurídicas. Concluye, no específicamente, pero en la misma idea, Roque Antonio Carrazza:

El tributo, aunque establecido por medio de la ley, publicado por la persona política competente, no puede alcanzar sólo a uno o a algunos contribuyentes, dejando a otro, salvo que se compruebe que no se encuentran en las mismas condiciones.²⁸

Además, se verificó que al negar el reconocimiento de la inmunidad tributaria a un templo, cualquiera que sea el culto que se realiza en él, el Estado se torna cercenador de la libertad religiosa, que fue establecida por la Constitución como fundamento a la existencia de la aludida inmunidad. En este sentido, Alexandre de Moraes²⁹ recuerda que la inmunidad tributaria de los templos de cualquier culto es la garantía instrumental de la libertad de creencias y cultos religiosos prevista en el art. 5º, VI, del texto constitucional, cuya finalidad es impedir la creación de obstáculos económicos –por medio de impuestos– a la realización de cultos religiosos.

27 Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 381.

28 Roque Antônio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 12 ed. (São Paulo: Malheiros, 1998), 474.

29 Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil interpretada* (São Paulo: Atlas, 2002), 1703.

Bibliografía

- Ataliba, Geraldo. *República e Constituição*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- Balmant Emerique, Lilian Márcia “Igualdade e o Mínimo Existencial: Um Estudo na Constituição de 1988”, 18. Disponible en <http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1272654726.pdf>
- Bastos, Celso Ribeiro. “Princípio da Igualdade”. *Dicionário de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1994
- Carrazza, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- Coelho, Cláudio Carneiro. “A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto”. *Seleções Jurídicas* (2003).
- Comentários à Constituição Brasileira*. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1989.
- de Melo, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 8 ed. São Paulo Malheiros, 1996.
- de Moraes, Alexandre. *Constituição do Brasil interpretada*. São Paulo: Atlas, 2002.
- Gandra Martins, Ives. “Estado Laico não é Estado Ateu”. *Folha de Sao Paulo*, 26 de noviembre de 2012.
- Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1995.
- Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- More, Thomas. *Utopia*. Bauru: Edipro, 1994.