

DÉBORA SILVA MOREIRA QUARESMA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CEMITÉRIOS PRIVADOS**

TEÓFILO OTONI - MG  
FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI  
2017

DÉBORA SILVA MOREIRA QUARESMA

## **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CEMITÉRIOS PRIVADOS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito das Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Jordânia Gonçalves

TEÓFILO OTONI - MG

FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI

2017



FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI

NÚCLEO DE TCC / CURSO DE DIREITO

Reconhecido pela Portaria 321 de 28/12/2012 - MEC

## FOLHA DE APROVAÇÃO

A monografia intitulada: *Imunidade tributária dos cemitérios privados*,

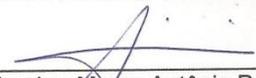
elaborada pela aluna Débora Silva Moreira Quaresma,

foi aprovada por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito das Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito parcial da obtenção do título de

**BACHAREL EM DIREITO.**

Teófilo Otoni, 26 de junho de 2017

  
\_\_\_\_\_  
Professora Orientadora: Jordânia Cláudia de Oliveira Gonçalves

  
\_\_\_\_\_  
Professor Examinador: Marco Antônio Pobel Ministério Filho

  
\_\_\_\_\_  
Professor Examinador: Rodrigo Barbosa Luz

## **AGRADACECIMENTOS**

A Deus, que permitiu que tudo isso acontecesse.

À Nossa Senhora Aparecida, por sua intercessão.

Aos meus pais, Walter e Cida, que refletem a presença de Deus em minha vida. À minha irmã, Babi, pelo companheirismo e afeição.

Ao meu esposo, Thiago, por todo amor e compreensão.

À professora Jordânia, pela orientação, apoio e confiança.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação.

## **ABREVIATURAS E SIGLAS**

CAMEX – Câmara de Comércio Exterior

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966)

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto de Circulação Sobre Mercadorias e Serviços.

CIDE Combustíveis – Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis

DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto Sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

ITR – Imposto territorial Rural

ITBI – O Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos

LTDA – Limitada

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

## RESUMO

A presente monografia intitulada “Imunidade Tributária dos Cemitérios Privados” objetiva analisar se os cemitérios privados são considerados templos de qualquer culto, bem como se dispõem de imunidade tributária religiosa prevista no artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal. Verificou-se como o caso em epígrafe é enfrentado pelos tribunais superiores e pela doutrina. Para tanto, foi utilizado como método para coleta de dados a pesquisa bibliográfica e pela rede mundial de computadores, por meio de leituras sobre vários posicionamentos doutrinários e julgados. Em compêndio, face ao estudo realizado foi averiguado que, apesar de dos cemitérios privados ter como objetivo fins lucrativos, estão recamados de imunidade religiosa.

**Palavras-chave:** Imunidade Religiosa; Limitações; Templos e Culto; Cemitério Privado; Jurisprudência.

## **ABSTRACT**

This monograph titled "Tax Immunity of Private Cemeteries" aims to analyze whether private cemeteries are considered temples of any cult, as well as if they have religious tax immunity provided for in article 150, item VI, letter b, of the Federal Constitution. It has been seen how the above case is faced by higher courts and doctrine. For this purpose, bibliographical research and the worldwide computer network were used as a method for data collection, through readings on various doctrinal and judged positions. In a compendium, in the light of the study, it was ascertained that, although private cemeteries are for profit purposes, they are covered with religious immunity.

**Keywords:** Religious Immunity; Limitations; Temples and Worship; Private Cemetery; Jurisprudence.

## SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....   | 8  |
| <b>1 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR</b> .....                                      | 11 |
| 1.1 ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....   | 12 |
| 1.1.1 Princípio da Legalidade Tributária.....   | 13 |
| 1.1.2 Anterioridade Tributária.....   | 15 |
| 1.1.3 Princípio da Irretroatividade .....   | 16 |
| 1.2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS .....   | 17 |
| <b>2 EVOLUÇÃO HISTÓRIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....  | 19 |
| 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....                                     | 19 |
| 2.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....  | 21 |
| 2.3 PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....                                     | 23 |
| 2.3.1 Imunidade Subjetiva.....  | 23 |
| 2.3.2 Imunidade Objetiva .....  | 24 |
| <b>3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E QUAIS TRIBUTOS SÃO AFETADOS</b> ..... | 27 |
| 3.1 CONCEITO DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO .....   | 29 |
| <b>4 ANÁLISE JURÍDICA-TRIBUTÁRIA DO CEMITÉRIO CONSIDERADO TEMPLO</b> 31                           |    |
| 4.1 CONCEITO E MODALIDADES DE CEMITÉRIO .....   | 31 |
| 4.1.1 Cemitério Público .....   | 31 |
| 4.1.2 Cemitérios Privados e Religiosos.....   | 32 |
| 4.2 NATUREZA JURÍDICA DOS CEMITÉRIOS.....   | 33 |
| <b>5 A PROBLEMATIZAÇÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 544.815 SP</b> .....                             | 35 |
| <b>CONCLUSÃO</b> .....  | 39 |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....  | 42 |

## INTRODUÇÃO

No Brasil, com o advento da Constituição Federal de 1988, institui-se o Estado Democrático de Direito, o qual definiu expressamente regras constitucionais que visam o desenvolvimento do país e asseguram os direitos humanos e as garantias fundamentais.

Neste contexto, o Estado Democrático de Direito, alicerçado nos pilares da democracia e dos direitos fundamentais, surge como fonte garantidora de direitos fundamentais, convívio social organizado e administração da coisa pública.

Desta feita, um dos mecanismos que possibilita o gerenciamento e manutenção do bem público é a receita gerada através do tributo, cuja função é restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social, assim sendo, prevalecendo o interesse social em relação ao individual.

Os tributos são instituídos pelos entes federativos, através da competência tributária, que por sua vez, não é absoluta, isto é, possui algumas limitações, que visam proteger o contribuinte e limitar a invasão patrimonial feita pelo Fisco, sendo intituladas como princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias.

Atualmente, observa-se que o tema imunidade tributária tem se destacado no cenário jurídico brasileiro, considerando o aumento da atividade privada na prestação de serviços essencialmente públicos, gerando questionamentos em relação ao recolhimento de alguns tributos fiscais.

A Constituição Federal, instituiu a imunidade tributária sob os templos de qualquer culto, constante no artigo 150, inciso VI, alínea "b, visando a liberdade religiosa, todavia, não elucida quais entidades estão submetidas à não incidência tributária, tampouco, especifica o que vem a ser um templo de qualquer culto, dificultando o cumprimento do dispositivo legal.

Nesta esteira, os cemitérios públicos, os quais não visam fins lucrativos, são imunes a alguns impostos, entretanto, não se pode afirmar de pronto, o mesmo, em relação aos cemitérios privados, que por sua vez, não visam apenas satisfazer o

interesse público, mas almejam também, fins lucrativos, deixando margem para questionamentos quanto ao direito de imunidade religiosa.

Destarte, face a dificuldade que se enfrenta para definir quais entidades fazem jus à imunidade tributária religiosa, o que se propõe neste trabalho, é trazer conceitos do termo “templos de qualquer culto”, a fim de analisar a aplicabilidade da imunidade tributária religiosa aos cemitérios privados, os quais são produtos de concessão, por parte da Administração Pública, tendo como objetivo o desenvolvimento de atividades de caráter essencialmente público, ou seja, saúde pública e saneamento, contudo, visando fins lucrativos.

O estudo desse tema, justifica-se a medida em que observa-se tamanha relevância social, vez que o cemitério é um local utilizado pelo povo, independentemente de ser público ou privado, e que, o objetivo da imunidade tributária é assegurar a liberdade religiosa.

Assim sendo, no Capítulo um, será feita uma explanação sobre a limitação do poder de tributar, trazendo conceitos e apontamentos doutrinários referentes a alguns princípios constitucionais tributários e uma breve introdução do tema imunidade tributária.

Adiante, no Capítulo dois trará uma breve abordagem histórica da imunidade tributária em âmbito nacional, onde serão apontados os primeiros indícios de imunidade tributária no país, bem como relevantes mudanças a medida em que foram promulgadas algumas das Constituições Federais brasileiras, conceitos e principais classificações doutrinárias das imunidades tributárias.

O Capítulo três, tratará da imunidade tributária dos templo de qualquer culto e quais tributos afetos, serão abordados conceitos doutrinários acerca do termo “templos de qualquer culto”, a fim de se obter a melhor definição para o termo.

Em seguida, no Capítulo quatro, será desenvolvida análise jurídica-tributária do cemitério considerado templo, trazendo conceitos etimológicos e doutrinários do termo “cemitério”, modalidades e natureza jurídica, visando a concretização de posicionamento para a análise pretendida, qual seja, analisar a possibilidade da imunidade tributária alcançar os cemitérios privados, ou seja, se podem ser definidos ou equiparados aos “templos de qualquer culto”.

Por derradeiro, o último capítulo, refere-se à problematização do recurso extraordinário 544.815/SP, polêmica outrora instaurada, referente à imunidade tributária dos cemitérios privados, matéria analisada pela Suprema Corte, que será

explanada nesta pesquisa, através de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Os dois últimos capítulos supracitados, serão de tamanha importância para a pesquisa, vez que, neles será abordado o tema central deste trabalho, que é a imunidade tributária dos cemitérios privados, para isso, serão trazidos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, visando fundamentar a tese em questão.

O método de abordagem será por meio investigação científica, de pesquisa bibliográfica de artigos, jurisprudências, obras doutrinárias, Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

## ■ LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal de 1988<sup>1</sup> trouxe, em seu texto, regras fundamentais alusivas ao Direito Tributário, com vistas voltadas, principalmente, à proteção ao colaborador e à limitação da autoridade de tributar.

As limitações ao poder de tributar são limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo, as quais advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, que se fazem presentes nos artigos 150, 151 e 152 são limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo (SABBAG, 2015, p. 52.).

Concernente às limitações ao poder de tributar, Bernardo Ribeiro de Moraes, citado por Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 139), ensina:

Cabe à Carta magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação.

Neste contexto, Alexandre (2015, p. 103) pontua que Constituição Federal de 1988 “estatuí as principais limitações ao exercício da competência tributária”, todavia, não necessariamente todas.

Ao realizar leitura no artigo 150 da Constituição Federal, observa-se que o legislador deixa claro que se trata de um rol não exaustivo, vez que “o dispositivo inaugura a Seção denominada ‘Das limitações do poder de tributar’”, evidenciando que as garantias estabelecidas no texto constitucional existem, contudo, sem prejuízo de outras (ALEXANDRE, 2015, p. 103).

Ainda nos moldes do entendimento do autor supra as limitações ao poder de tributar são estipuladas até mesmo em tratados em que o Brasil é signatário, conforme trecho abaixo transcrito (ALEXANDRE, 2015, p. 103):

---

<sup>1</sup><[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

Assim, é lícito afirmar que as garantias ali estabelecidas formam um rol não exaustivo, pois existem outras estipuladas em dispositivos diversos da Constituição Federal (art. 5.º, inciso, XXXIV, por exemplo), além daquelas que decorrem do regime e dos princípios adotados pela própria Carta ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Ademais, as limitações ao poder de tributar são preceitos de competência instituídas na Constituição Federal, entre os seus artigos 150 e 152<sup>2</sup>, que presume de forma negativa a tributação deliberada do Estado e relação aos seus contribuintes, seja por caráter jurídico, ou devido a determinados fatos, bens e serviços.

## 1.1 ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários, os quais regulam a tributação, são considerados limitações constitucionais ao poder de tributar, que podem ser encontrados nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal de 1988, “insculpidos à luz de pautas de valores pontualmente prestigiados pelo legislador constituinte” (SABBAG, 2015, p. 56),

Nessa toada, em muitos casos, assevera Sabbag (2015, p. 56), esses princípios servem “como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado”, deste modo, assumindo a postura de limitações constitucionais ao poder de tributar.

O doutrinador Mazza (2015, p. 257) conceitua os princípios tributários como “preceitos fundamentais de observância obrigatória pelo legislador e pelo Fisco”, deste modo, caso haja descumprimento de quaisquer princípios tributários, implicará na nulidade do tributo ou de sua cobrança.

Malgrado a Constituição Federal ter apresentado em seu texto vários princípios constitucionais tributários, tais como Legalidade Tributária, Anterioridade Tributária, Isonomia Tributária, Irretroatividade Tributária, etc., esta pesquisa limita-se à apenas três, quais sejam, Legalidade, Anterioridade e Irretroatividade.

---

<sup>2</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

### 1.1.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 97 do CTN e no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*, “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Compulsando o preceptivo em epígrafe, literalmente, nota-se que lei somente seria necessária nos casos de instituição e majoração do tributo, noutras palavras, o tributo depende da lei para ser instituído e para ser majorado, entretanto, não compila as hipóteses de redução ou extinção (SABBAG, 2015, p. 60). Isto posto, prevalece a vontade do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, senão por intermédio da lei.

Nesse diapasão, asseverou Sabbag (2015, p. 61):

A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando o intérprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de criação e majoração do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação.

(...) as desonerações tributárias, quer no plano da extinção (e.g., isenções, remissões etc.), quer no plano das reduções (v.g., redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido etc.), adstringem--se à reserva de lei (art. 150, § 6º, CF).

Daí se assegurar que o comando previsto no inciso I do art. 150 da CF/88 atrela--se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos instituição-extinção e aumento-redução.

Tem-se que, o integral conteúdo do Princípio da Legalidade depende da leitura associada com o artigo 97 do Código Tributário Nacional, transcrito, a seguir:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I- a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II- a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III- a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV- a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Assim sendo, ao analisar associadamente os preceitos inseridos na Constituição Federal de 1988 e no CTN, de acordo com Mazza (2015, p. 158), verifica-se que “o princípio da legalidade tributária tem o seguinte conteúdo: a Instituição, Majoração, Redução ou Extinção de Tributo sempre dependem de lei”, ou seja, não engloba somente a instituição e a majoração do tributo, mas também, a redução ou extinção deste.

Via de regra, a lei exigida pelo ordenamento jurídico brasileiro para instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributo é a lei ordinária, proveniente da entidade federativa competente para a respectiva exação (MAZZA, 2015, p. 159). Deste modo, a exemplo, sendo o Imposto Territorial Rural (ITR) um tributo federal, a lei utilizada para sua instituição deve ser uma lei ordinária federal.

Cinge-se dizer que, como cediço, toda regra tem sua exceção, neste caso, apenas quatro tributos são instituídos por meio de lei complementar. As exceções à regra da lei ordinária, justificam-se pela simples vontade política do legislador, que optou lei complementar, que possui quórum de aprovação mais rigoroso em relação ao que se exige para aprovação de uma lei ordinária (MAZZA, 2015, p. 159).

Os quatro tributos submetidos à reserva de lei complementar quanto à sua instituição são empréstimos compulsórios (artigo 148, CF/88), imposto sobre grandes fortunas (artigo 153, VII, CF/88), impostos residuais (artigo 154, I, CF/88) e as novas fontes de custeio da seguridade (artigo 195, § 4º, CF/88).

Ressalta-se que os tributos são criados por lei ordinária e disciplinados por lei complementar, contudo, quatro tributos fogem à regra, sendo eles o imposto de importação (II), o imposto de exportação (IE), o imposto sobre operações financeiras (IOF) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), sendo por lei complementar, entretanto, muitos outros, embora instituídos por lei ordinária, têm aspectos do seu regime submetidos constitucionalmente à reserva de lei complementar (MAZZA, 2015, p. 159).

Após a EC 33/2001, o ICMS combustível e o CIDE combustível, passaram a integrar ao rol de exceções ao princípio supra, todavia, podem apenas ser reduzidos ou reestabelecidos.

Destaca-se que há exceções ao Princípio da Legalidade Tributária, como por exemplo, a alteração de alíquotas alteradas por meio de ato normativo do poder executivo, previstas na Constituição Federal de 1988.

Salutar frisar que, a alteração feita, cabe somente quanto às alíquotas, nunca quanto à base de cálculo, conforme disposto no artigo 153, §1º, da Constituição Federal de 1988.

Também, cabe ao Poder Executivo alterar ou modificar, nunca instituir as alíquotas, conforme aduz Mazza (2015, p. 163) “a instituição de alíquotas é tema reservado exclusivamente ao legislador”.

Tal excepcionalidade pode ser feita via Decreto do Presidente da República, nos casos de II, IE, IOF, IPI e Cide/combustíveis (arts. 153, § 1º, e 177, § 4º, I, b, da CF); Portaria do Min. da Fazenda, nos casos do II e IE (art. 153, § 1º), Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex) em relação ao IE (STF: RE 570.680), Convênio interestadual no caso do ICMS/combustíveis (art. 155, § 4º, IV, c, da CF) e Medida provisória: nos casos do IOF, IPI, II, IE e Cide/combustíveis (MAZZA, 2015, p. 165).

Em relação à Medida Provisória, ensina Mazza (2015, p. 165):

Se o Presidente da República editar medida provisória com o objetivo de alterar as alíquotas do IOF, IPI, II, IE ou Cide/combustíveis ela não produzirá os efeitos típicos de uma medida provisória tributária. Na verdade, tal MP deverá ser recebida como um decreto presidencial e não com força de lei. Porque se tal MP fosse recebida como uma típica medida provisória tributária deveria submeter-se à regra prevista no art. 62, § 2º, da CF, e o imposto somente poderia ser exigido no exercício seguinte ao da sua conversão em lei.

Porém, aqui temos uma medida provisória editada com força de decreto presidencial produzindo efeitos imediatos sem sujeitar-se a qualquer anterioridade, nem precisando aguardar a conversão em lei.

Nessa mesma ótica, observa-se que a medida provisória não se sujeitará à anterioridade, tampouco não aguardará sua conversão em lei, produzirá seus efeitos de pronto.

### **1.1.2 Anterioridade Tributária**

O princípio da anterioridade tributária, também conhecido como “princípio da não surpresa” ou da “eficácia diferida”, exige um intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data de sua efetiva exigência. Tem por

finalidade dar um prazo ao contribuinte, a fim de que este possa preparar-se para pagar novos valores ao Fisco, conforme ensina Mazza (2015, p. 167).

Está disposto no artigo 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...) III - cobrar tributos:  
(...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;<sup>3</sup>

Acerca do assunto, o renomado doutrinador Coelho (2010, p. 173) preleciona:

O princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades.

Têm-se o início no Brasil do chamado “exercício fiscal” no dia 1º de janeiro com o término no dia 31 de dezembro (MAZZA, 2015, p. 506).

Deste modo temos o princípio da anterioridade, como já dito anteriormente, ligado ao princípio da não-surpresa, para que os contribuintes tenham tempo de conhecer a nova lei, e programar o seu orçamento para as novas cobranças.

### 1.1.3 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade está previsto na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 150, III, “a”, a seguir:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.<sup>4</sup>

De acordo com Mazza (2015, p. 554):

---

<sup>3</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

O princípio da irretroatividade é um desdobramento garantia de segurança jurídica e tem como objetivo específico impedir que novas leis tributárias alcancem fatos anteriores à data de sua vigência.

Desse modo, a lei publicada hoje vale para o presente (fatos pendentes) e o futuro (fatos futuros), mas não atinge os fatos geradores já ocorridos.

A respeito do assunto, Coelho (2010, p. 221) expõe:

A irretroatividade das Leis, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral do Direito, e não seria necessário sequer o constituinte mencioná-lo na parte ao poder de tributar. Ocorre que, em face de peculiaridade de nossa recente experiência jurídica, fez-se necessária a sua menção expressa no capítulo do Sistema Tributário.

Dessa maneira, à cobrança de tributos sobre os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei, que os houver instituído ou aumentado, fica vedada, como disposto no artigo 150, III, “a” da Constituição de 1988, inicialmente citado.

## 1.2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades, são limitações tributárias tidas como normas constitucionais que distanciam a aplicação de tributos sobre determinados itens ou pessoas (MAZZA, 2015, p. 674). Contidas na Constituição de 1988, as imunidades tributárias, também são vistas como garantias fundamentais do contribuinte, e sobre o tema Mazza (2015, p. 223), profere:

Como as imunidades atuam sistemicamente limitando o alcance das regras constitucionais atribuidoras da competência tributária, as imunidades somente poderiam ocupar o mesmo status hierárquico das normas com as quais interagem, isto é, o nível constitucional.

Daí afirmar-se que as imunidades tributárias são “hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas”, “normas ontologicamente constitucionais”, “fenômenos normativos necessariamente constitucionais.

Tais expressões consagradas na doutrina reconhecem que a imunidade é um instituto necessariamente previsto na Constituição Federal.

Curioso destacar que a natureza da imunidade como norma constitucional prevalece sobre a nomenclatura utilizada pelo constituinte.

Assim, mesmo que o Texto Constitucional empregue nomes como “isenção”, “não incidência”, ou termos correlatos para se referir a exclusão da incidência tributária, o fenômeno será imunidade.

Ante o exposto, observa-se que as imunidades tributárias atuam tão somente na limitação das regras constitucionais atribuidoras da competência tributária, deste modo, ocupam mesmo grau hierárquico dessas normas, ou seja, constitucional.

Ademais, são consideradas como “normas constitucionais de não incidências tributária”, ou até mesmo, “normas ontologicamente constitucionais”, conceito estes consagrados na doutrina.

Outrossim, embora o legislador tenha utilizado o termo “isenção”, em se tratando de hipótese de não incidência tributária prevista na Constituição Federal, será imunidade, conforme veremos posteriormente, em capítulo específico.

## ■ EVOLUÇÃO HISTÓRIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

As Imunidades Tributárias surgiram antes de existir a estrutura do Estado, como de fato é conhecido, atualmente, haja vista a que classe dirigente do Império Romano dispunha de privilégios em relação à cobrança de valores, os quais eram exigidos à toda sociedade, (HARUMI, 2015).

Esta pesquisa, limita-se à historicidade das Imunidades Tributárias no Brasil, com vistas voltadas a Imunidade Tributária sobre os templos de qualquer culto, que é o foco de estudo.

### 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No Brasil, os primeiros indícios de imunidade tributária, surgiram em meados do século XV, após o ano de 1549, face à Carta de Tomé de Sousa, a qual disciplinava matéria administrativa da nova fase colonial e que, para muitos, foi considerada a primeira Carta estrutural do país (HARUMI, 2015)<sup>5</sup>.

Neste sentido, aduz Sousa e Silva (2015)<sup>6</sup>, “em seu âmago trazia uma fortíssima carga valorativa cristã, incluindo em seu preâmbulo a expressão *in Nomine Domini*, ou seja, “em nome do Senhor”, deste modo, deixando evidente a amálgama entre Estado e Igreja Católica.

Outrossim, as imunidades tributárias, neste primeiro ato normativo, eram interpretadas como uma espécie de proteção ao imperativo colonial, desta sorte implicavam a não tributação, visando o êxito da colonização (HARUMI, 2015)<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> <<https://jus.com.br/artigos/35409/imunidade-tributaria-no-ambito-nacional>>.

<sup>6</sup> <<https://www.asjur.com.br/pdfs/artigo-asjur-26022016.pdf>>.

<sup>7</sup> <<https://jus.com.br/artigos/35409/imunidade-tributaria-no-ambito-nacional>>.

Com o advento da Constituição de 1824, a imunidade da classe dominante foi extinta expressamente, ao passo que somente após a promulgação da constituição de 1891, foram inclusas referências explícitas às imunidades (CORTOPASSI, 2014).

De acordo com Cortopassi (2014)<sup>8</sup> os textos constitucionais de 1934, 1937 e 1945, 1946 e 1967, malgrado tratem da imunidade, levaram em consideração as convicções políticas e econômicas de suas épocas.

Ademais, após a promulgação da Constituição Federal de 1967, foram ampliadas as imunidades tributárias estabelecidas anteriormente, conforme explica Harumi (2015), a seguir:

Com o advento da Constituição Federal de 1967, ampliou-se as imunidades tributárias estabelecidas na Constituição anterior, sobre o imposto de renda incidente sobre a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; à incidência de outros tributos sobre as mesmas operações; sobre os direitos de garantia no imposto de transmissão a qualquer título de bens imóveis ou de direitos reais sobre imóveis; sobre impostos de qualquer dos entes da federação incidentes sobre a transferência de propriedade decorrente de desapropriação de imóvel rural; do imposto de transmissão da incorporação de bens e direitos na realização de capital, ou transmissão decorrente na fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica; no imposto sobre a circulação de mercadorias incidente sobre produtos industrializados para o exterior; a não-inclusão do imposto sobre produto industrializado quando configure a incidência deste e do imposto sobre circulação de mercadorias.<sup>9</sup>

Por derradeiro, a Carta Magna de 1988, trouxe em seu texto outras espécies de imunidades, estando as principais contidas no artigo 150, VI, *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.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> <<https://carolinecortopassi.jusbrasil.com.br/artigos/136066631/imunidade-tributaria>>.

<sup>9</sup> <<https://jus.com.br/artigos/35409/imunidade-tributaria-no-ambito-nacional>>.

<sup>10</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

Ademais, salienta-se que as imunidades há muito integram o nosso ordenamento jurídico, ao passo que, ao longo dos anos, sofreram diversas evoluções, tendo como finalidade a proteção de entes, os quais são de suma importância para sociedade, vez que exercem um papel social fundamental.

Neste contexto, Costa (2006), citada por Costa (2015), assevera:

Desse breve retrospecto histórico podemos concluir que, ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou – se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade -, positivando-se, cada vez mais, a ideia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para a sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portanto devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação. No Brasil tal tendência, como visto, se fez sentir a partir da democrática Constituição de 1964, texto na qual as imunidades tributárias ganharam destaque e perfil normativo semelhantes aos que ora ostentam.<sup>11</sup>

Após leitura do trecho acima, observa-se que o Estado não aperfeiçoou sua organização política, mas também valorizou a imunidade, positivando-se cada vez mais, principalmente a partir da Constituição Federal de 1964.

## 2.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Encontram-se posicionamentos diferente em relação aos conceitos da imunidade tributária, sob o ângulo desta ser uma limitação ao poder de tributar. Segundo a procuradora Vespero, “A palavra imunidade, em sua acepção etimológica, vem do latim *immunitas*, *immunitatis*, com o *ablativo immunitate*, de onde veio ao português como imunidade”<sup>12</sup>.

A significação do vocábulo é “ser ou estar livre de”, “dispensado de”, “resguardado de” ou “contra”, “isento”, “incólume”, “liberado”, etc. Assim, o vocábulo imunidade, aplicado especificamente ao Direito Tributário, significa que pessoas, bens, coisas, fatos ou situações deixam de ser alcançados pela tributação”.

---

<sup>11</sup> <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>

<sup>12</sup> <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista53/imunidade.htm>>

As imunidades tributárias são impedimentos constitucionais em relação à tributação deliberada de coisa e pessoas, seja por caráter jurídico ou devido a determinados fatos, bens ou serviços.

Ocorre essa divergência, vez que, algumas doutrinas trazem a concepção de que a imunidade elimina a incidência de tributos sobre pessoas ou determinadas circunstâncias, não existe um vínculo tributário, desse modo não têm que se dizer em limitação de competência tributária, apenas, pela mesma nem encontrar-se.

De acordo entendimento de Carrazza (2008), citado por Costa (2015):

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.<sup>13</sup>

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Costa (2006), citado por Costa (2015) acredita que:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.<sup>14</sup>

Nessa percepção Ichihara (2001), citado por Costa (2015) instrui que:

A imunidade não proíbe o legislador de exercer sua competência tributária, uma vez que a Constituição, ao delimitar negativamente, retira do legislador o fundamento de validade para instituir tributos no campo abrangido pela imunidade. Cria, na realidade, um campo de incompetência, o que não se confunde juridicamente com a vedação ou proibição. Não resta dúvida que a imunidade limita o campo tributário, mas trata-se de uma categoria jurídica à parte e não se confunde, em termos de abrangência ou de natureza jurídica, com as limitações constitucionais ao poder de tributar.<sup>15</sup>

Contrário a isso, o doutrinador Machado (2010) citado por Costa (2015) fala que:

---

<sup>13</sup> <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>

<sup>14</sup> *Ibidem.*

<sup>15</sup> *Ibidem.*

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição a 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.<sup>16</sup>

Então, pode-se dizer que de acordo com os doutrinadores acima citados, a Imunidade Tributária pode ser vista como uma incompetência das entidades tributantes quando à cobrança de alguns impostos, sobre determinados bens e serviços consideráveis essenciais para a sociedade. Ou até mesmo, como uma limitação ao poder de tributar, que visa beneficiar a relação Estado e Cidadão, um forma de proteção dos direitos de quem é atingido pelas imunidades tributárias, conferindo a eles a liberdade de atingir seus objetivos sem barreiras impostas pelo Estado.

## 2.3 PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

São estabelecidos alguns critérios básicos para determinar os diferentes tipos de classificação das imunidades tributárias, pois, elas dependem da forma utilizada para sua classificação deixando mais simples seu modo de compreensão e utilização. Esta classificação contemplam as imunidades objetivas, subjetivas e mista.

### 2.3.1 Imunidade Subjetiva

Apesar de, em última análise, toda imunidade seja concedida em benefício de pessoas, existe uma modalidade de imunidade em que terão como escopo a proteção de pessoas, ao invés da tutela de itens, atos ou fatos, a qual é classificada como imunidade subjetiva (MAZZA, 2015, p. 229).

Nessa esteira, têm-se como exemplo, a imunidade religiosa, prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal, transcrito a seguir:

---

<sup>16</sup> <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>.

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;** (Grifo nosso)

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.<sup>17</sup>

Salutar dizer que, apesar do Texto Constitucional mencionar os “templos de qualquer culto”, a imunidade não afasta apenas os impostos sobre o local onde a cerimônia religiosa é realizada, a bem da verdade, protege instituições religiosas como um todo, em se tratando de incidência de impostos, diga de passagem, qualquer imposto (MAZZA, 2015, p. 229).

Ademais, enquadram-se como imunidades subjetivas a imunidade das entidades federativas, previstas no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal de 1988 e a imunidade dos partidos políticos, entidades de classe e instituições assistenciais, prevista no mesmo diploma, contudo, na alínea “c” (MAZZA, 2015, p. 229).

### 2.3.2 Imunidade Objetiva

A imunidade objetiva é aquela cujo escopo é a proteção, não de pessoas, como na imunidade subjetiva, mas de produtos ou itens determinados, destarte, enseja repelir a incidência de impostos sobre produtos, e não sobre as pessoas (MAZZA, 2015, p. 229).

É o caso, por exemplo, da imunidade de imprensa, a qual está prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988, *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:

<sup>17</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

- 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;<sup>18</sup>
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.**  
(Grifo nosso)

Nesse diapasão, Mazza (2015, p. 229) esclarece que “a imunidade de imprensa não é dirigida à proteção imediata das pessoas que produzem ou vendem livros, jornais e periódicos, mas para a proteção direta de tais itens”, assim sendo, mesmo que o proprietário de uma gráfica, por exemplo, não venha pagar determinado tributo sobre um jornal de sua produção, a imunidade será inerente ao jornal, não à sua pessoa.

Ademais, a principal característica da imunidade objetiva é que ela não afasta todos os impostos, mas, tão somente aqueles que incidem diretamente sobre o item protegido, neste contexto, Mazza (2015, p. 229) explana:

Assim, um livro, por exemplo, não sofre tributação de IPI no processo de sua fabricação, ICMS na venda ou IE na exportação porque tais impostos incidem diretamente sobre o item protegido pela imunidade. Porém, a editora que produziu tal livro e a livraria responsável por sua comercialização têm que recolher todos os impostos pessoais, como IR, IPTU ou IPVA, já que estes não guardam qualquer relação com o livro.

Conforme o trecho acima, mesmo que a editora tenha uma não incidência dos impostos IPI, ICMS e IE, deverá, contudo, recolher outros impostos que não estão ligados diretamente à produção ou comercialização do livro, no caso, o IR, IPTU ou IPVA.

### **2.3.3 Imunidade Mista**

Vislumbra-se a modalidade de imunidade mista, quando esta aventar aspectos subjetivos e objetivos, ou seja, apresentar características tanto da imunidade subjetiva quanto da objetiva, a exemplo (ALEXANDRE, 2015, p. 167).

---

<sup>18</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

Um exemplo de imunidade mista é a hipótese em que ocorre a não incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (CF/88, art. 153, § 4.º, II).

Nessa linha, Alexandre (2015, p. 167) elucida que “tal imunidade é mista porque depende de aspectos subjetivos (o proprietário possuir apenas um imóvel) e objetivos (a área da pequena gleba estar dentro dos limites da lei)”, ou seja, o fato do proprietário possuir apenas um imóvel é necessário tanto quando a área da pequena gleba estar dentro dos limites da lei, haja vista que sem essas duas peculiaridades, não há o que se falar de imunidade, a exemplo, ao invés de o proprietário possuir um imóvel, possuir dois.

## IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E QUAIS TRIBUTOS SÃO AFETADOS

O Brasil é um país laico, em outras palavras, não possui uma religião oficial, assim sendo, o legislador constituinte da CF/88<sup>19</sup>, certificou-se de que a liberdade de culto de todas as religiões fosse mantida, o que antes não era possível, visto que o objetivo era preservar, de acordo com seus próprios interesses políticos e sociais, o exercício dos cultos religiosos a serem praticados.

Nessa toada, Sabbag (2015, p.376-377) explana a respeito do tema:

Voltando à temática da desoneração da imunidade, diz-se que esta prevê a intributabilidade das religiões como um direito e garantia fundamental da pessoa, afastando dos templos os impostos, independentemente da *extensão da igreja* ou do seu *número de adeptos*.

Por derradeiro, frise-se que o elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se à **liberdade religiosa** (art. 5º, VI ao VIII, CF) e à postura de “*neutralidade ou não identificação do Estado com qualquer religião*” (art. 19, I, CF). A liberdade religiosa significa que o cidadão poderá professar a fé, no culto e templo que lhe aprouverem, ou, ainda, não devotar preces a nenhuma religião, em livre escolha. Para demonstrar a dimensão da liberdade religiosa no Brasil, tenho-me valido de uma máxima, em paráfrase, com certo tom jocoso: “*Entre nós, brasileiros: crer ou não crer... eis a opção!*” É nesse contexto que exsurge a regra imunitória, constante do art. 150, VI, “b”, CF, à luz da laicidade, cujo teor prevê a desoneração de impostos dos templos de qualquer culto”.

Fica vedado, de acordo com a Constituição Federal de 1988, especificamente em seu art.150, inciso VI, alínea “b”, a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre os templos de qualquer culto<sup>20</sup>. Sendo assim, não se pode cobrar impostos que recaiam sobre as organizações religiosas em seu aspecto patrimonial, bens e serviços prestados, afim de não prejudicar sua finalidade essencial.

Vale ressaltar, que essa imunidade não recai sobre todos os tributos, somente em relação há alguns impostos, como o IPTU, ISS, IR, entre outros. Lembrando que

<sup>19</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

os produtos consumidos pelos templos de qualquer culto, nos quais o imposto já vem embutido no valor, são pagos pela igreja, a qual, não é imune de pagar pelos produtos que consome, assim como o IPTU, quando o prédio for alugado e não pertencer a própria igreja. Do mesmo modo se dá as taxas de melhorias, entre outras, que devem ser devidamente quitadas pela igreja, conforme esclarece Mazza (2015, p. 236):

Como se trata de imunidade subjetiva, ou seja, instituída para proteger as instituições religiosas, a norma imunizante tem o poder de afastar todos os impostos que seriam devidos pela pessoa jurídica. Assim, instituições religiosas não pagam nenhum imposto cujo fato gerador pudesse ser a elas atribuído. Trata-se de imunidade total. Portanto, se é certo que não recolhem IPTU e ITR sobre o templo de sua propriedade, também não pagam IPVA sobre seus carros, IR sobre suas rendas e ofertas recebidas, ICMS sobre itens vendidos aos fieis. Nenhum imposto é devido. No entanto, por força do art. 150, VI, da CF, a imunidade só vale para impostos, razão pela qual taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente.

Uma vez que a lei a isenta de recolher impostos, mas não a isenta de pagar taxas ou contribuições. Independentemente de serem imunes ao pagamento de impostos, a igreja deve mostrar anualmente a Receita Federal sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica conhecida como DIPJ.

A respeito das imunidades sobre os templos religiosos preleciona Carrazza (2001) citado por Dantas (2014):

São igualmente imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto, conforme estipula o art. 150, VI, “b”, da CF. Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja. Em razão disso, é o caso de, aqui, perguntarmos: que impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto se inexistisse este dispositivo constitucional?

Vários impostos, apressamo-nos em responder. Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano (IPTU); sobre o serviço religioso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc.), o imposto sobre a transmissão “inter vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); e assim avante.<sup>21</sup>

Pode-se constatar que, após uma análise do Art. 150, inciso VI, alínea b, da CF/88, que ambos, legislador e Constituição Federal, visaram necessariamente, proteger e assegurar os templos de qualquer culto quanto a incidência de impostos,

---

<sup>21</sup> <<https://jus.com.br/artigos/33742/imunidade-tributaria-dos-templos-religiosos>>.

por acreditarem que sua finalidade onerosa viesse a prejudicar a efetividade dos serviços prestados pelas entidades religiosas, prezando assim não diminuir seu patrimônio, sendo esse utilizado para fins eclesiásticos. Sobre o assunto é válido ressaltar que imunidade e isenção são distintas entre si, como explana Mazza (2015, p. 224):

Como visto nos itens anteriores, a imunidade é uma norma constitucional que limita a competência tributária, afastando a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas. Assim, a imunidade opera no plano constitucional interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra. A isenção é um benefício legal concedido pelo legislador que, excluindo o crédito tributário (art. 175 do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador. Costuma-se dizer que enquanto a imunidade é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

A imunidade tributária é distinta da isenção tributária, pois, a imunidade não prevê competência para questões tributária, uma vez que, nem mesmo o legislador poderá abranger coisas imunes, já a isenção tributária pode ser avaliada pelo legislador que tem competência para definir a não obrigatoriedade do tributo.

### 3.1 CONCEITO DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A Constituição Federal usa o termo “templos de qualquer culto” em sua redação, contudo, há algumas interpretações divergentes sobre sua real definição. O termo “templos de qualquer culto” é observado no Art. 150, inciso VI, alínea b da constituição federal:

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.<sup>22</sup>

Deste modo, deve-se compreender o real sentido de templos de qualquer culto para identificar-se a que se refere a alínea “b”. Segundo Sabbag (2015, p. 378):

<sup>22</sup> <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.

Para a compreensão exata do alcance da imunidade religiosa, deve o estudioso, preliminarmente, perpassar pelos conceitos de *culto* e *templo*. Em breve incursão conceitual, seria possível afirmar que **culto** é a *manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional*.

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado.

Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune. Portanto, não se protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário. Vale dizer, nesse passo, que “cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”.

De outra banda, o conceito de **templo** (do latim *templu*) detém larga amplitude semântica. A doutrina tem enfrentado dificuldades em reduzi-lo a planos cartesianos, e a prática tem mostrado uma inaudita expansão das igrejas pelo mundo, frustrando a tentativa de precisa definição do papel que tais entidades vêm ocupando na realidade hodierna.

Entende-se que a palavra culto está ligada a um tipo de cerimônia, uma reunião com pessoas que tem um objetivo em comum que é o fim religioso, onde participam constantemente por questões de sua religião e fé. Tem-se como templo, um lugar ou edificação destinado ao culto religioso, lugar onde em que se visa o fim religioso.

Diante do entendimento do termo “templo de qualquer culto”, compreende-se que a Constituição Federal no que tange o art. 150, inciso VI, alínea ‘b’, visa a proteção dos direitos fundamentais assegurando a liberdade de crença e religião.

## ANÁLISE JURÍDICA-TRIBUTÁRIA DO CEMITÉRIO CONSIDERADO TEMPLO

No tocante aos cemitérios, não seria esdrúxulo ouvir que estes fazem parte das entidades que possuem imunidade tributária, vez que neles estão presentes as características do templo religioso.

Todavia, parte da doutrina e da jurisprudência divergem em relação à imunidade dos cemitérios religiosos e privados, assim sendo ora é reconhecida à extensão da imunidade a estes dois tipos de cemitérios, ora não.

### 4.1 CONCEITO E MODALIDADES DE CEMITÉRIO

Conforme o dicionário Infopédia<sup>23</sup>, a palavra cemitério deriva tanto do latim, quanto do grego, deste último, o termo *koimetérion*, que significa, dormitório, já do latim, *coemiterim*, que significa cemitério ou dormitório.

Neste sentido, Costa (2015) define cemitério em sentido estrito como “local onde é dada a sepultura, por inumação, por enterramento no solo”<sup>24</sup>. Deste modo, pode-se dizer que o cemitério é o local onde são ou foram inumados mortos, sendo composto por duas ou mais sepulturas.

#### 4.1.1 Cemitério Público

Vislumbra-se a modalidade de cemitério público quando o serviço de sepultamento prestado advém da Administração Pública, ou seja, quando preencher

---

<sup>23</sup> <<https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/cemitério>>.

<sup>24</sup> <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>.

características essenciais públicas, cuja regulamentação é exercida pela própria Administração Pública, ademais, em consonância com este entendimento, explica Meireles (2006) citado por Costa(2008):

(...) é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controle estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado.<sup>25</sup>

Nesse diapasão, em se tratando de característica do cemitério público, ensina Campana (2007) citado por Bravo (2015), que “as sepulturas tem regime jurídico de direito real de uso pelos titulares de direito, já que a propriedade dos terrenos pertence ao município”.

Ainda Nessa toada, Christian Bezerra Costa (2008) diz que o cemitério é público quando “este, como bem público de uso especial, instalado em terreno público, é administrado diretamente pelo Município ou explorado por terceiros por delegação, neste caso; concessão”<sup>26</sup>, isto é, será público tanto quando for administrado diretamente pela Administração Pública, ou quando for objeto de concessão.

Outrossim, pode-se afirmar que os cemitérios estão relacionados à saúde pública, vez que, embora tenham cunho religioso, não deixam de exercer função de aterros sanitários públicos especiais, os quais carecem de fiscalização oriunda da administração, manutenção, etc.

#### **4.1.2 Cemitérios Privados e Religiosos**

Os cemitérios privados, são aqueles cuja finalidade é a exploração comercial, ou seja, embora conferem ao indevido possibilidade de exercício de seu direito ao sepultamento, seu intuito é obter lucros.

Malgrado possuírem finalidade comercial de obtenção de lucros, são suscetíveis as normas municipais, ao passo que, também serão fiscalizados pelo

---

<sup>25</sup> <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=4134](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4134)>.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

ente público, e deverão, neste caso, obter autorização do Município para exercer suas atividades, conforme legislação local, a este respeito, esclarece Costa (2015):

Os cemitérios privados, deverão ser regidos pelo ordenamento jurídico de seus respectivos municípios, sempre observando a Lei Orgânica, as leis locais e todos os atos normativos específicos, devendo ainda observar e adequar a exploração da atividade as normas estabelecidas pela União e pelos Estados, nas suas devidas competências.<sup>27</sup>

Destaca-se que, nesta modalidade de cemitério, figuram os cemitérios de cunho religioso, os quais pertencem as instituições religiosas, como dito no início deste capítulo, tal classe de cemitério é objeto de constante debate entre os doutrinadores.

É cediço que os templos de qualquer culto possuem imunidade tributária, o embate é a respeito do cemitério privado e religioso ser ou não extensão do templo religioso.

#### 4.2 NATUREZA JURÍDICA DOS CEMITÉRIOS

No tocante à natureza jurídica dos cemitérios, Meireles citado por Derbly (2003), aduz “...são eles bens imóveis, públicos ou privados, de uso especial, destinados ao sepultamento dos cadáveres ou restos mortais, sob o poder de polícia mortuária do município”.

Partilhando o mesmo entendimento, Costa (2015) explica:

Os cemitérios são bens imóveis, públicos ou privados, de uso especial, destinados ao sepultamento dos cadáveres ou restos mortais, sob o poder de polícia mortuária do município, podendo ser classificados como públicos, áreas do domínio público, ou privados que são estabelecidos em terrenos de domínio particular, embora estejam também sob o domínio do Estado devido uma série de aspectos que tem relação entre outros, com a higiene e saúde públicas.<sup>28</sup>

Observa-se que os cemitérios são bens imóveis que podem ser privados ou públicos, os quais são fiscalizados pelo poder municipal, ademais, não visam

---

<sup>27</sup> <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

somente o sepultamento do morto e questões religiosas, mas também questões higiênicas e referentes à saúde pública.

Malgrado serem os cemitérios considerados local para sepultamento e meio manutenção da higiene e saúde, há quem siga linha de pensamento diferente, conforme explicação de Costa (2015), que entende que “o cemitério vai muito além de um local reservado ao depósito de restos mortais”, visto que muitos o considera como local sagrado, desta feita, utilizado para diversos tipos de culto, variando de acordo a fé e a crença religiosa, assim sendo, atribuindo aos cemitérios características de templos de qualquer culto.

Ademais, segundo o Ministro Ayres Britto, no julgamento do Recurso Extraordinário 578.562-9/BA:

“E eu tendo, também, a compreender os cemitérios como uma espécie, cada um deles, de templo heterodoxo. Por que heterodoxo? Porque a céu aberto, mas sem deixar de ser um local de culto aos nossos mortos [...] é o reino do amorfo, mas que nem por isso deixa de se ligar aos vivos por um vínculo de forte crença. Tanto assim que nós chamamos, e a imprensa chama, os cemitérios de “campo santo”. Não é à toa esse nome de campo santo. E nele, no cemitério, há como que todos os cultos reunidos, vale dizer, há uma ambiência, um clima, uma atmosfera de todas as religiosidades.<sup>29</sup>

Perfilhando o entendimento acima, percebe-se que o cemitério enquadra-se como um templo de qualquer culto, vez que elenca características pertinentes de um templo tendo como escopo práticas religiosas, deste modo, enquadrando-se em hipótese de não incidência tributária, qual seja, imunidade religiosa, entretanto, cabe analisar se a imunidade de tributos fiscais aos cemitérios privados que visam lucro, é a vasta garantia da liberdade religiosa.

---

<sup>29</sup> <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28578562%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ze72otd>>.

## ■ A PROBLEMATIZAÇÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 544.815 SP

Recentemente, houve relevante discussão no STF<sup>30</sup> acerca da imunidade de IPTU, concernente à propriedade particular de um terreno no qual se localizava o cemitério particular “Cemitério Santo André S/C Ltda.”, sediada na cidade de Santo André, estado de São Paulo.

Proprietária do cemitério, interpôs recurso extraordinário (RE n. 544.815), com fulcro no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, contra acórdão do Primeiro Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo, no qual foi rechaçada a pretensão da Recorrente de se ver exonerada do pagamento de IPTU, o qual foi exigido pelo Recorrido, o município de Santo André, no estado de São Paulo.

Em seu recurso, A Recorrente alegou violação ao artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal, que dispõe sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Nas razões recursais<sup>31</sup>, a autora sustentou que o imóvel particular em questão trata-se de um templo de qualquer culto, vez que diante dos túmulos são realizadas homenagens e ritos, tais condutas, para a autora, configurariam culto previsto no texto constitucional, ou seja, o termo “templos” deveria ser interpretado extensivamente a fim de abarcar o cemitério em questão.

Por seu turno, o Ministro Relator do referido recurso, Joaquim Barbosa, proferiu o voto pelo não provimento do recurso por não reconhecer que o cemitério particular seria um templo religioso, ademais, compulsou a questão e destacou que, a propriedade imóvel a qual sustentava imunidade, pertencia a uma pessoa natural e laica, e não a uma entidade eclesiástica, ademais, a propriedade foi alugada por uma empresa privada, cuja finalidade não vinculava atividades e finalidades de entidade eclesiástica, e por fim, era empregada em atividade econômico-lucrativa, em que o dinheiro arrecadado não era destinado à manutenção de atividades

---

<sup>30</sup> <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm>>.

<sup>31</sup> *Ibidem*.

institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa, isto é, o terreno era utilizado por uma entidade privada e que, esta, não desenvolvia atividade voltada para os fins eclesiais, (STF - RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008).

Nesse ínterim, o Ministro Relator entendeu que não seria correto assegurar ao cemitério em questão tal espécie de imunidade, vez que a propriedade pertence a uma pessoa natural, ao invés de uma entidade religiosa, ademais, ressalta:

Também é inequívoco que o produto arrecadado com o pagamento dos alugueres da propriedade imóvel ou mesmo com o produto da venda ou cessão dos jazigos não se destina precipuamente a manutenção de atividades essenciais de entidade religiosa. Pelo contrário, o produto da exploração do imóvel visa ao acréscimo patrimonial do proprietário do terreno e de quem mais o explore economicamente.<sup>32</sup>

Ainda, o relator considerou incoerente coligir que, terrenos cuja exploração comercial advém de entidade não eclesial, que tenham por escopo fins não afetos à expressão da crença, sejam considerados templos, assim sendo, entendeu não haver qualquer imunidade religiosa (STF - RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008)

Outrossim, o Ministro Joaquim Barbosa, na oportunidade, salientou que a propriedade imóvel em análise seria destinada à prestação de atividades de interesse público, quais sejam, serviços funerários e de sepultamento, já que configuram serviços voltados à saúde pública e ao saneamento, deste modo, não se enquadraria em hipótese de questão de índole religiosa, elucidando da seguinte maneira:

É inequívoco que o produto arrecadado com o pagamento dos alugueres da propriedade imóvel ou mesmo com o produto da venda ou cessão dos jazigos não se destina precipuamente à manutenção de atividades essenciais de entidade religiosa. Pelo contrário, o produto da exploração do imóvel visa ao acréscimo patrimonial do proprietário do terreno e de quem mais o explore economicamente.<sup>33</sup>

Aduziu o ínclito julgador que, para que houvesse a reforma do acórdão recorrido, seria mister que a pessoa que explora o terreno se dedicasse exclusivamente à prática de ritos religiosos fúnebres, o que a seu ver, não restou comprovado nos autos, destarte, coube ao julgador presumir que a execução de

---

<sup>32</sup> RE 544.815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

ritos religiosos não seria obrigatória, visto que o cemitério não seria tão somente destinado ao sepultamento de fiéis de uma ou outra religião.

Por derradeiro, o egrégio Ministro concluiu que o caso apreciado não apresenta sequer um dos requisitos indispensáveis à hipótese de não incidência tributária, tanto objetivos, isto é, o imóvel não pertence a entidade eclesiástica, tampouco é utilizado por entidade eclesiástica ou em favor desta, visto que “o sepultamento é questão de índole sanitária”, quanto subjetivos, conforme relata o Ministro Joaquim Barbosa:

A pessoa natural titular do domínio do terreno demonstra capacidade contributiva por explorar economicamente o terreno. A pessoa jurídica, que também explora economicamente o terreno com a comercialização de jazigos, também demonstra capacidade contributiva e finalidade não religiosa e, por fim, a não tributação implica risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia.<sup>34</sup>

Face ao trecho acima, note-se que os requisitos subjetivos não estão presentes para o julgador, vez que, tanto a pessoa natural quanto a pessoa jurídica que promove a exploração do imóvel, possui capacidade contributiva, ademais, a tributação não traz risco à liberdade de culto.

Após o voto do Relator Ministro Joaquim Barbosa, a Ministra Cármen Lúcia e os Ministros Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Marco Aurélio acompanharam o voto do relator, optando pelo não provimento do recurso.

Em sentido contrário, defendendo a necessidade de prevalência da imunidade tributária, o Ministro Ayres Britto, argumentou que os cemitérios estão revestidos de religiosidade, entendendo que não se deve tributar um nobre “dever”, que é o de sepultar os mortos, conforme trecho do seu voto, *in verbis*:

Os cemitérios estão recamados de religiosidade, de um sentimento puro, além do mais, enterrar os seus mortos é um dever e paga-se ainda para enterrar e manter guardado ali o seu morto com um tributo, IPTU.<sup>35</sup>

Argumenta o Ministro Ayres Britto que não se deve ser conivente com “a fúria arrecadadora”, em que o poder público sequer respeita “a última morada do indivíduo”, além disso, considera que “o local do culto vale por si mesmo”, desde

---

<sup>34</sup> RE 544.815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008.

<sup>35</sup> Ayres Britto, STF - RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008.

modo, independentemente de qual entidade o vitalize, eclesiástica ou não, reconhecendo a existência de religiosidade independentemente do cemitério ser privado ou público.

O eminente Ministro<sup>36</sup> considerou, ainda, que cabe à Constituição Federal favorecer e proteger o local de culto “caracterizador de uma liberdade que a Constituição tem por inviolável”.

Nesta linha, a Constituição, consagrou a imunidade aos templos, diga-se, locais, espaços físicos utilizados para realização de qualquer culto, ao passo que o termo “qualquer” amplo, alcançando a maior abrangência possível, alcançando o cemitério, mais uma vez, independentemente de ser público ou privado, deste modo, o sentimento religioso sobrepõe o fim econômico, (Ayres Britto, STF - RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008)

---

<sup>36</sup> *Ibidem.*

## CONCLUSÃO

Este trabalho teve como escopo pontuar e discutir os aspectos referentes à imunidade tributária dos cemitérios, em particular, analisar a possibilidade ou não da incidência da imunidade tributária sobre os cemitérios privados, vez que estes devem ser vistos como templo religioso.

Inicialmente, foi realizada uma breve explanação acerca da limitação constitucional ao poder de tributar, enquanto proteção ao contribuinte e limitação ao legislador de inserir no ordenamento jurídico novas regras tributárias, tendo a Constituição Federal como principal embasamento.

Em seguida, discorreu-se a respeito dos princípios constitucionais, enumerando três deles, quais sejam, Legalidade Tributária, Anterioridade Tributária e Irretroatividade, os quais são vistos como garantias constitucionais do contribuinte face à força tributária estatal.

Posteriormente, no segundo capítulo, esmiuçou-se imunidades tributárias, realizando uma abordagem histórica em âmbito nacional, destacando os primeiros indícios de imunidade no Brasil, datados a partir do século XV, ainda na fase do Brasil Colônia. Ato contínuo, evidenciou-se que a partir da Constituição Federal de 1891, foram incluídas, explicitamente, referências às imunidades, entretanto, somente após o advento da Constituição de 1967 é que houve considerável ampliação das imunidades tributárias sobre diversos impostos, a exemplo, o imposto de renda incidente sobre a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, dentre outros mencionados posteriormente.

Ademais, a Constituição Federal de 1988 contemplou outras espécies de imunidade, estando as principais contidas no artigo 150, inciso VI. Note-se que após breve retrospecto histórico, conclui-se que ao longo dos anos, as imunidades tributárias sofreram diversas evoluções, positivando-se cada vez mais no ordenamento jurídico brasileiro, tendo por escopo a proteção de pessoas e bens, levando em consideração sua natureza jurídica ou importância social.

Ainda no segundo capítulo, foram abordados os principais conceitos de imunidade tributária, concluindo que se trata de uma limitação ao poder de tributar, cujo intuito é a proteção dos direitos do contribuinte, também, foram elencadas as principais classificações de imunidade tributária, podendo esta ser subjetiva, objetiva ou até mesmo, mista, a depender da sua destinação.

Adiante, o terceiro capítulo deu espaço a uma espécie de imunidade tributária, a qual foi o foco do trabalho, imunidade dos templos de qualquer culto, sendo apresentados os tributos afetos à não incidência tributária, ressaltando-se tal imunidade é válida apenas para alguns tributos, tais como IPTU, ISS, IR, etc.

Foi apontado o conceito de templos de qualquer culto, o que é de suma importância para conferir quais entidades serão contempladas por tal imunidade, vez que há controvérsia em relação ao local considerado templo, visto que, para alguns, templo é apenas o local cujo objetivo é a celebração do culto, ao passo que para outros, templo é tudo viabiliza o culto, independentemente se será direta ou indiretamente, deste modo, leva-se em consideração seus anexos, os quais são considerados extensão do templo.

Nessa esteira, observou-se que templo é um local ou edificação destinado ao culto religioso, feito através de ritos e cerimônias.

Em continuidade aos estudos, no quarto capítulo, o presente trabalho apresentou uma análise jurídica-tributária do cemitério considerado templo, trazendo definições e apontamentos, evidenciando três modalidades de cemitério, sendo estas o cemitério público, o privado e o religioso.

Com base no que foi descrito no citado capítulo, observa-se que há um embate sobre a aplicação da imunidade religiosa aos cemitérios em geral, devido às características comuns entre estes e os templos de qualquer culto, mais ainda, a respeito do cemitério privado e religioso ser considerado extensão do templo religioso, vez que sua finalidade, a priori, é a exploração comercial.

Compulsando o que foi exposto, cemitério vai muito além de uma simples edificação reservada ao depósito de *de cuius*, tendo em vista sua essência, conforme entendimento do Ministro Ayres Britto, de “campo sagrado”, em que se aclara a utilização deste para diferentes tipos de culto, cuja variação ocorre conforme a crença ou religião do indivíduo.

Cinge-se dizer que este capítulo foi crucial para caracterização da imunidade tributária das três modalidades de cemitério, o público por ser um bem público e

fazer jus à imunidade recíproca, tem-se também a imunidade religiosa uma vez que guarda características de templos de qualquer culto assim como o religioso e o privado.

Por derradeiro, no ultimo capítulo, explanou-se a respeito do tema central de estudo, em que se discute a possibilidade de não incidência tributária sobre os cemitérios privados que visam lucros, caracterizando a garantia da liberdade religiosa.

Isto posto, arguiu-se a respeito da problematização do Recurso Extraordinário 544.815, no qual se instaurou discussão concernente à possibilidade de imunidade tributária a um cemitério particular, em que Ministro Relator, Joaquim Barbosa, considerou incoerente o reconhecimento de imunidade tributária ao cemitério público, alegando que o intuito da imunidade refere-se à manutenção da garantia de não de intervenção do Estado na liberdade de culto e fé, que no caso apreciado, o cemitério não é utilizado por entidade eclesiástica, tampouco para atividade de cunho religioso, que este não possui requisitos necessários à imunidade tributária, pois, trata-se tão somente de questão sanitária, asseverando que não era caso de proteção religiosa, sendo seu voto acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Marco Aurélio.

Contudo, a tese desenvolvida neste trabalho, perfilha entendimento diverso, o qual é compartilhado pelo Ministro Ayres Britto, cujo voto foi contrário ao dos demais ministros supracitados, entendendo que os cemitérios, independentemente de sua finalidade, seja religiosa ou econômica, estão revestidos de religiosidade, ademais, trazem consigo características genuínas de templo de qualquer culto, além de que, a própria Constituição Federal proclama proteção ao local de culto, caracterizando este, um direito constitucional fundamental.

Desta feita, após o exposto, os cemitérios privados, uma vez considerados como templos, visto que em seu interior são desenvolvidas atividades de cunho religioso, possuem requisitos necessários para caracterização da imunidade tributária religiosa, não devendo incidir impostos sobre o local, devido ao fato de possuírem características de templos de qualquer culto.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 9. Ed., São Paulo: Método, 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, Vide Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)> Acesso em 23 out 2016;

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 24 out 2016.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: ANGHER, Anne Joyce (Org.). *Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel*. 24. ed. São Paulo: Rideel, 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. QUESTÃO DE ORDEM. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EXECUSÃO FISCAL. EXAÇÃO PROCEDENTE. RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE SE FUNDA A AÇÃO. PLANO DO DIREITO MATERIAL. RESOLUÇÃO DO MÉRITO DA CAUSA. ART. 269, V.CPC. POSSÍVEL A QUALQUER TEMPO NO PROCESSO, INCLUSIVE DEPOIS DE INICIADO O JULGAMENTO. (STF – RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo507.htm>>. Acesso em: 10 mai 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. (STF – RE 5785629, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, 21.5.2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28578562>>

%2ENUME%2E+OU+578562%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://ti  
nyurl.com/ze72otd>. Acesso em 10 mai 2017.

BRADBURY, Leonardo Cacau Santos La. *Estados, liberal e democrático de direito*, 2006. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/9241/estados-liberal-social-e-democratico-de-direito/2>>. Acesso em 12 mai 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio; COSTA, Klécio Emmanuel da Cruz. *Imunidade Tributária Dos Cemitérios Privados*, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>> Acesso em 10 abr 2017.

\_\_\_\_\_. DANTAS, Brígida Morais Dantas. *Imunidade Tributária dos Templos Religiosos*, 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33742/imunidade-tributaria-dos-templos-religiosos>> Acesso em 10 abr 2017.

*Cemitério* in Dicionário Infopédia da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico [em linha]. Porto: Porto Editora, 2017. Disponível em: <<https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/cemitério>> Acesso em 24 abr 2017

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010.

CORTOPASSI, Caroline. *Imunidade Tributária*, 2014. Disponível em: <<https://carolinecortopassi.jusbrasil.com.br/artigos/136066631/imunidade-tributaria>> Acesso em 09 abr 2017.

COSTA, Christian Bezerra. *Comentários sobre cemitérios públicos concessionados*. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=4134](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=4134)>. Acesso em 24 abr 2017.

COSTA, Klécio Emmanuel da Cruz. *Imunidade Tributária Dos Cemitérios Privados*, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>. Acesso em 10 abr 2017.

COSTA, Regina Helena; COSTA, Klécio Emmanuel da Cruz. *Imunidade Tributária Dos Cemitérios Privados*, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40185/imunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>. Acesso em 10 abr 2017.

DUARTE, Felipe Barbosa. *Imunidade Religiosa e a Jurisprudência do STF*, 2016. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-religiosa-e-a-jurisprudencia-do-stf,55380.html>>. Acesso em 12 mai 2017.

HARUMI, Débora. *Imunidade Tributária No Âmbito Nacional*, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35409/immunidade-tributaria-no-ambito-nacional>>. Acesso em 09 abr 2017.

ICHIHARA, Yosshioki; COSTA, Klécio Emmanuel da Cruz. *Imunidade Tributária Dos Cemitérios Privados*, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40185/immunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>. Acesso em 10 abr 2017.

MACHADO, Hugo de Brito; COSTA, Klécio Emmanuel da Cruz. *Imunidade Tributária Dos Cemitérios Privados*, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/40185/immunidade-tributaria-dos-cemiterios-privados>>. Acesso em 10 abr 2017.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOARES, Igor Alves Noberto. *Brevíssimas considerações sobre a formação do estado democrático de direito*, 2013. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,brevissimas-consideracoes-sobre-a-formacao-do-estado-democratico-de-direito,43814.html>>. Acesso em 10 mai 2017.

SOUSA E SILVA, Luís Felipe de. *Evolução Histórica das Imunidades Tributárias no Mundo e no Brasil*, 2015. Disponível em:<<https://www.asjur.com.br/pdfs/artigo-asjur-26022016.pdf>> Acesso em 09 abr 2017.

VESPERO, Regina Celi Pedrotti. *A Imunidade Tributária Do Artigo 150, VI, "D" da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico*. Disponível em:<<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista53/immunidade.htm>> Acesso em 10 abr 2017.

VIOL, Andreia Lemgruber. *A Finalidade de Tributação e sua Difusão na Sociedade*. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 9 mai 2017.