

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE DIREITO**

FELIPE FERNANDES MACEDO PINTO

**TRIBUTAÇÃO DE CEMITÉRIOS PARTICULARES ATRAVÉS DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS**

**FORTALEZA – CEARÁ
2007**

FELIPE FERNANDES MACEDO PINTO

**TRIBUTAÇÃO DOS CEMITÉRIOS PARTICULARES ATRAVÉS DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS**

Monografia apresentada à banca examinadora e à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Ms. Flávio José Moreira Gonçalves

FORTALEZA – CEARÁ

2007

FELIPE FERNANDES MACEDO PINTO

**TRIBUTAÇÃO DOS CEMITÉRIOS PARTICULARES ATRAVÉS DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS**

Monografia apresentada à banca examinadora e à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel.

APROVADA EM:

Fortaleza, ____ / _____ / 2007

Prof. Ms. Flávio José Moreira Gonçalves
Professor Orientador

Prof. Espec. Abimael Clementino F. de Carvalho Neto
Professor Examinador

Prof. Espec. William Paiva Marques Junior
Professor Examinador

AGRADECIMENTOS

A meus pais, por todo o carinho, amor, dedicação e atenção que sempre me devotaram, de modo a auxiliar na melhor formação do meu caráter. Por serem um exemplo de retidão a quem tanto admiro.

A meus irmãos e aos demais familiares, pela convivência imprescindível.

À minha namorada, que sempre me apoiou e me deu forças para superar as adversidades. Por ter tido enorme paciência e compreensão para com minha falta de tempo.

A meus colegas acadêmicos desta Faculdade, por tornar minha experiência ainda mais gratificante e recompensadora.

A todos os professores dos quais fui aluno, pelo esforço em me passar tão úteis conhecimentos.

Aos servidores técnico-administrativos, pela manutenção do bom funcionamento da faculdade e pelo sempre atencioso e preciso atendimento.

Ao Dr. Paulo Quezado, pela oportunidade ímpar de estagiar em seu escritório de advocacia.

Aos Professores Abimael Clementino Ferreira de Carvalho Neto, Marcelo Lima Guerra e William Paiva Marques Junior, pela aceitação em avaliar o presente trabalho e pela honra desmedida de os ter quando da defesa deste.

Ao Professor Flávio José Moreira Gonçalves, por aceitar o desafio de me orientar em um tema tão peculiar. Por toda a atenção a mim dispensada e por todas as valiosas sugestões.

“Show me the manner in which a nation or a community cares for its dead. I will measure exactly the sympathies of its people, their respect for the laws of the land, and their loyalty to high ideals”.

William Ewart Gladstone

RESUMO

Aborda a tributação dos cemitérios particulares através do Imposto Sobre Serviços (ISS), sob a ótica da ética, da moral e da constitucionalidade da cobrança. Analisa os cemitérios como uma atividade peculiar que merece um tratamento privilegiado por parte da legislação, visto que a lei define as atividades cemiteriais como serviços públicos essenciais. Defende incidentalmente a tese da imunidade tributária das necrópoles e a aplica ao Imposto Sobre Serviços.

Palavras-chave: Tributação. Cemitérios. Imposto Sobre Serviços.

ABSTRACT

This study broaches the taxation of private cemeteries through the “Services Tax”, by the analysis of the Ethics, the Morals and the Constitutionality of the referred taxation. It analyzes the cemeteries as a peculiar activity that deserves a privileged treatment on the part of the legislation, since the law defines the cemeterial activities as essential public services. It incidentally defends the thesis of the tax immunity of the necropolises and applies it to the “Services Tax”.

Keywords: Taxation. Cemeteries. Services Tax.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. A MORTE	11
2.1. História Antropológica da Morte	11
2.2. A Morte no Brasil	16
2.2.1. Antigamente	16
2.2.2. Atualmente	17
2.3. Rituais Fúnebres do Brasil Atual	19
2.3.1. Sepultamentos	21
2.3.2. Cremações	21
2.4. O Luto	23
2.5. Despesas Antecedentes e Decorrentes da Morte	24
3. CEMITÉRIOS PARTICULARES	26
3.1. Histórico no Brasil	27
3.2. Natureza Jurídica	28
3.3. Necessidade de Regulamentação Federal	30
3.4. Serviços Prestados	32
3.5. Pagamento de Preço ou de Tarifa	33
4. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	37
4.1. Competência	39
4.2. Função	39
4.3. Fato Gerador	40
4.4. Alíquotas	40
4.5. Base de Cálculo	41
4.6. Contribuinte	42
4.7. Lista de Serviços Anexos à Lei Complementar nº 116/2003	42
5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS	44

5.1. Princípio da Solidariedade Social	44
5.2. Princípio da Isonomia	46
5.3. Princípio da Justiça Fiscal	48
5.4. Princípio da Moralidade	49
6. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS AOS SERVIÇOS CEMITERIAIS PARTICULARES	51
6.1. Aspectos Filosóficos, Éticos e Morais	51
6.2. Critérios de Justiça e de Justiça Fiscal	53
6.3. (In)Constitucionalidade	55
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
8. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	63

1. INTRODUÇÃO

A tributação é o instrumento jurídico através do qual o Estado se apropria de parte do patrimônio de seus administrados para a execução de suas finalidades. No Estado Democrático de Direito em que vivemos, essa intromissão estatal no patrimônio privado obedece a rígidas normas e princípios.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ou, simplesmente, Imposto Sobre Serviços (ISS), foi instituído segundo todos os preceitos legais pertinentes ao tributo, tendo sua validade e sua exigibilidade inquestionáveis.

A referida exação, de competência municipal, é prevista na Constituição Federal e é regulamentada por Lei Complementar. Anexa à Lei Complementar, foi instituída uma lista de serviços sobre os quais incide o imposto. Nessa lista, incluem-se os serviços funerários, que, como gênero, englobam os serviços cemiteriais, que são espécie.

Entretanto, ao referir-se ao gênero funerário e englobar, portanto, as atividades cemiteriais, deixou o legislador de promover uma análise mais detalhada sobre as implicações e a própria validade da cobrança de ISS sobre as atividades das necrópoles.

Como será demonstrado no trabalho, a morte é uma situação única com a qual se depara o ser humano, razão pela qual as atividades dos cemitérios são, indubitavelmente, *sui generis*.

Daí, emergem diversas questões morais e éticas quanto à tributação desse serviço, tão irremediável quanto indesejado. A tributação dos cemitérios particulares ocasiona um aumento no preço dos serviços oferecidos a pessoas que se encontram em um frágil estado físico, psicológico e financeiro. Sendo assim, deve-se questionar, além dos aspectos éticos e morais que envolvem o tema, a própria legalidade desse ato.

O presente trabalho começará, portanto, tentando demonstrar o valor historicamente atribuído pelo homem à morte, para que se possa compreender o quão única é a atividade cemiterial. Passará, então, o estudo a versar sobre os cemitérios particulares, de modo que sua lógica de funcionamento possa ser conhecida, para em seguida, discutir-se a possibilidade de que tenha seus serviços tributados através do Imposto Sobre Serviços. No momento seguinte, cuidará o

estudo de destacar, em linhas gerais, os principais aspectos do tributo mencionado, notadamente aqueles que possam gerar dúvidas quando da sua incidência sobre os serviços cemiteriais. Posteriormente, apresentaremos os princípios constitucionais e tributários de que nos valeremos para embasar nosso posicionamento. Por fim, serão discutidos aspectos filosóficos, éticos, morais e jurídicos atinentes à tributação dos cemitérios particulares através do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, momento no qual esperamos conseguir demonstrar que, além de imoral e antiética, a cobrança do referido tributo sobre os serviços cemiteriais é inconstitucional.

Além dos pontos recém apresentados, este estudo completa-se com essas breves noções propedêuticas e com as singelas considerações finais, tecidas após o desenvolvimento deste trabalho e embasadas em toda a pesquisa bibliográfica, nas entrevistas e visitas realizadas.

2. A MORTE

“**Morte.** [do lat. *Morte*] **S.f.** 1. Ato de morrer, o fim da vida vegetal ou animal. 2. Termo, fim. 3. Destruição, ruína. [...]”¹

A morte é algo particular ao homem e, ao mesmo tempo, comum aos demais animais. A morte, como oposto de vida, é o fim irremediável de todo ser vivo; entretanto, apenas aos homens surge como um fato previsível.

O homem é o único representante dos seres vivos a ter consciência da finitude de sua existência. A sapiência de sua temporalidade o faz dramatizar sua existência e seu final. O homem, ao morrer, não é mais, essencialmente, um ser humano, mas um cadáver, um amontoado de células em decomposição, um corpo destituído de toda e qualquer função volitiva, um algo, e não mais alguém; a morte devolve-o à natureza. A morte, de tão importante, muda, inclusive, os tempos verbais: Ao falar de alguém antes dela, usa-se o presente; após sua nefasta visita, usa-se o pretérito perfeito, findo e acabado.

2.1. História Antropológica da Morte e dos Rituais Fúnebres

Mais do que um evento de conotação meramente biológica, a morte – e o drama humano por ela produzido – é um fato social, religioso, político, ecológico, histórico e jurídico. Dado o caráter elementar deste trabalho, ateremo-nos à morte como fenômeno sociojurídico, o qual será explicado, neste momento, através de uma perspectiva de evolução histórica.

A morte sempre foi uma preocupação extrema do homem em todos os contextos sociais e históricos da humanidade, sendo uma problemática constante em todas as civilizações humanas. Desde as primeiras manifestações escritas da pré-história às músicas de *death metal* da contemporaneidade, o homem sempre teve a morte como uma das temáticas centrais de sua produção artística, intelectual e cultural e como uma de suas maiores preocupações existenciais.

¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004. p. 1362-1363.

O homem pré-histórico, no uso incipiente de sua racionalidade, teve na morte a situação de mais difícil enfrentamento, restando ela como um mistério até os dias de hoje. Nesse sentido, assevera JAMES:

Puesto que de todas las situaciones misteriosas, perturbadoras y difíciles con que el hombre ha tenido que enfrentarse a través de las edades, la muerte parece haber sido la más demoledora y la más desoladora, nada tiene de sorprendente que las más antiguas huellas de creencia religiosa se concentren en torno al culto de los defuntos.²

Apesar de haver manifestações historicamente anteriores, considera-se o homem de Neandertal, no Período Paleolítico Médio, o criador dos primeiros ritos funerários, pois se acredita a ele a primeira feição religiosa dada a esses rituais. Não que o Neandertal já acreditasse no dualismo corpo/alma, em vida eterna ou outros elementos religiosos posteriores, mas já tinha ele a preocupação de tentar manter uma existência material ao defunto.

No Período Paleolítico Superior já há mais dados sobre os rituais fúnebres praticados, sendo freqüente o sepultamento individual e coletivo, dentro e fora de cavernas, sendo várias as orientações e posições dos corpos inumados à época; era comum também a separação dos crânios do restante do corpo. Outra manifestação importante desse período foi o canibalismo, não afastado com o hábito de caça aos animais, pois se acreditava que, praticando-se o antropofagismo, adquiriam-se as qualidades e virtudes do ente devorado.

No Período Mesolítico não houve mudanças significativas em relação às práticas do período anterior, notando-se apenas alguma intensificação do culto aos crânios já difundido no período antecedente.

No Período Neolítico já há uma riqueza maior de dados sobre os rituais fúnebres então praticados. Nesse período há um declínio do culto aos crânios, retornando-se ao costume de sepultarem-se corpos inteiros, individual ou coletivamente, dentro ou fora de cavernas. Nesse período, apesar da predominância da inumação, a destinação dos corpos também poderia ser a cremação, que era vista ora como meio de purificação do morto, ora como meio de transportar mais facilmente os restos mortais. Desse período datam as primeiras construções funerárias significativas acima do solo das quais se tem registro, dentre as quais

² JAMES, Edwin Oliver. **La religion del hombre prehistórico**. Madrid: Ediciones Guadarrama, 1973. p.21.

podemos citar as *cistas*, o *dólmen*, o *meio-dólmen*, o *menhir* e o *cromlech*. Iniciou-se nesse período o costume de homenagear os mortos, seja através da construção das chamadas construções *megalíticas* ou através de uma produção artística não observada quando da homenagem aos vivos.

Chegada a Idade do Bronze, a inumação, sempre predominante, passa a dar lugar à cremação; as grandes construções megalíticas diminuem em tamanho e quantidade, até caírem em desuso, e; disseminam-se os *campos de urnas*, locais destinados à inumação das urnas de cerâmica que continham as cinzas do defunto cremado.

Na Grécia Antiga e na Roma Antiga havia a forte crença na sobrevivência *post mortem* do corpo e da alma humana, existindo em ambas as civilizações complexos cerimoniais funerários, sendo comum a essas duas culturas o sepultamento, juntamente ao corpo falecido, dos objetos que julgavam serem necessários a saciar as necessidades do corpo e alma destinados a viver na sepultura ou em um plano metafísico. Desta época datam o velório como cerimônia de pranto funerário, o epitáfio, o hábito de cerrar os olhos do falecido, a utilização de carpideiras e de cortejo fúnebre. É importante ressaltar também que, em ambas as civilizações eram aceitas tanto a inumação quanto a cremação como modalidades de disposição final de corpos.

A morte de um ente querido sempre representou um momento de grande dor, agonia e tristeza. Tanto assim que a legislação de Sólon buscou coibir excessos sentimentais durante as cerimônias de despedida, proibindo, por exemplo, explosões violentas de dor, golpes à cabeça ou ao tórax do ente sobrevivente ou do ente *de cujus successione agitur*.

Durante o primeiro milênio de nossa Era, foram usados diversos métodos de dispor os cadáveres, variando esses métodos de acordo com a época e com o local. Variava desde o abandono dos mortos ao ar livre para serem devorados por aves de rapina, como acontecia com os persas, até a já tradicional cremação, entre os anglos, saxões e escandinavos, e a inumação, entre os povos adeptos do Cristianismo.

Com o crescimento do Cristianismo – e sua intrínseca preocupação com a vida eterna –, os sepultamentos passaram a ter caráter quase que totalmente

religioso, conseguindo a Igreja Católica, no Século IV, o monopólio na organização de inumações nas comunidades cristãs. Com isso, temos o advento da chamada visão da *morte domada*, que, em contraponto à visão até então existente, aproximava os vivos dos mortos. A percepção então dominante tinha os falecidos como entes que poderiam voltar à vida e “assombrar” os vivos, haja vista quase sempre não ser reconhecida a separação entre o corpo e a alma, enquanto a visão cristã dividia definitivamente o corpo e a alma, reconhecendo que apenas esta ressuscita, e, ainda, em um plano metafísico, desconstituindo o medo dos mortos até então existente. Com isso, houve uma aproximação das necrópoles dos centros urbanos, sendo os sepultamentos realizados em igrejas e em suas imediações. Esse movimento de se realizarem inumações no perímetro urbano ia, inclusive, de encontro à legislação romana.

Crescia ainda nessa época idéia existente desde os tempos de Antígona de que o sepultamento perto de mártires traria grandes benefícios à salvação da alma. Desse modo, iniciou-se a mercantilização de sepultamentos, pois, apenas aqueles que mais contribuíssem (financeiramente) com a Igreja, teriam sepultura garantida perto dos santos e mártires, dentro do interior das igrejas, ao passo que, aqueles que não contribuíssem seriam inumados fora das igrejas, portanto, longe dos mártires e da salvação. Essa situação, vale ressaltar, foi alvo de diversas críticas de Santo Agostinho e, séculos depois, de Lutero. É de se notar que nessa época houve, inclusive, êxodo de corpos dos cemitérios bárbaros e merovíngios para serem sepultados em igrejas ou em suas proximidades.

Nesse período as inscrições nas sepulturas tomavam maior contorno social e religioso, havendo inscrições religiosas e outras que traziam o nome do falecido, situação familiar, estado civil, profissão, trazendo, comumente, retratos e medalhões. Intensificou-se a idéia de sepultura como local de culto à memória do falecido, daí advindo o porquê de nos referirmos à sepultura como um *memorial*. Essa situação perdurou até o Século V, quando então esses costumes entraram em desuso e observou-se o crescimento dos sepulcros anônimos, reaparecendo as inscrições sepulcrais apenas no Século XII, no *Cimetière Saint-Marcel*, em Paris.

Para a criação de um cemitério, tinha-se como condição necessária a criação de uma igreja, de modo que, já no início do segundo milênio depois de Cristo, a maioria das cidades desenvolvera-se ao redor de igrejas, e,

conseqüentemente, de cemitérios. Com isso, a integração entre a vida dos vivos e o culto aos mortos era quase total. À época, a construção de igrejas incluía necessariamente, além da nave e do campanário, o cemitério que as rodeava. Por volta do Século XIV, disseminou-se o costume de se exumar os restos mortais sepultados nas igrejas, acondicionando-os em locais próprios na igreja, chamados *carneiros*, e liberando o espaço antes utilizado para o sepultamento de outra pessoa. Os pobres, no entanto, não eram sepultados no interior da igreja e sim em grandes valas comuns, que chegavam a hospedar até 1.500 cadáveres, sendo comum o vilipêndio dos cadáveres por lobos ou ladrões. O uso dessas grandes valas coletivas remonta ao Século XV e foi impulsionado pelas grandes epidemias ocorridas nesse século.

Finda a Idade Média, ocorreram diversas mudanças políticas, econômicas e, sobretudo, culturais. Dentre as mudanças culturais, podemos citar o crescimento do número de hospitais e da importância destas instituições no tocante ao local da morte. Com o advento da Idade Moderna e, posteriormente, da Idade Contemporânea, os hospitais passaram a ser o local da morte. Deu-se um movimento contrário ao observado na Idade Média: buscou-se, nesses períodos, afastar os mortos do convívio com os vivos. Nesse sentido, as casas deixaram de ser o local onde se morria, os funerais tornaram-se menos pomposos e passaram a ter caráter de menor publicidade; a morte passa a ser escondida, a ser mascarada.

A própria evolução da ciência tratou de descaracterizar a morte, ao inventar métodos de adiá-la e, em alguns casos, mantendo artificialmente a vida. Evita-se o contato com a morte e nela não há mais consolo ou redenção. A morte, mais que um fenômeno social, torna-se um fenômeno técnico-científico caracterizado pela falência de determinados órgãos, funções ou sistemas, sendo essa caracterização mutável de acordo com o panorama temporal e espacial analisado.³ A morte da consciência e da respiração muitas vezes são eventos distintos, sendo difícil precisar qual é realmente a verdadeira morte. O luto passa a ser abominado e a tristeza evitada.

Esse cenário de racionalidade, entretanto, não afastou completamente a dor advinda da perda. Ao contrário, ao serem evitadas demonstrações públicas de

³ No Brasil, atualmente, a “definição” legal de morte consta da Lei nº 9.434/97, que, em seu artigo 3º, estabelece, como critério de aferição de morte, a falência das funções encefálicas.

tristeza, internalizaram-se os sentimentos de desolação e pesar, o luto tornou-se um processo mais complicado, graças a essa repressão de sentimentos. Tal panorama favoreceu o aumento dos casos de depressão advindos da perda de entes queridos. A morte, hoje, é um assunto “mal resolvido” entre os vivos.

2.2. A Morte no Brasil

O Brasil, visto como território uno, é de formação recente, mal tendo cinco séculos completos. Antes, o que hoje consideramos como território brasileiro era uma grande faixa territorial que compreendia os mais diversos grupos indígenas, sem que entre estes houvesse qualquer sentimento de identidade nacional. Assim, é impossível falar-se de um sentido de morte comum ao povo brasileiro pré-colonial; qualquer abordagem tomada nesse sentido focaria apenas a visão e os costumes de um ou uns grupos indígenas em particular. Por isso, neste trabalho, dar-se-á ênfase aos costumes e à percepção da morte advindas da colonização europeia em nossas terras. Pelo caráter elementar desta obra não serão abordadas todas as variações de funerais e percepções da morte observadas durante todos os períodos por todos os grupos sociais; serão apresentadas apenas as representações mais significativas de grupos relevantes dentro de seu contexto histórico.

É importante ressaltar, contudo, que a reprodução dos costumes funerários europeus, notadamente os portugueses, não se deu de maneira perfeita no Brasil. Pelo contrário, sofreu forte influência de índios, negros e outros povos europeus, conferindo aos costumes brasileiros feições peculiares.

2.2.1. A Morte Antigamente

Assim como ocorria na Europa durante a Idade Média, os sepultamentos ocorridos no Brasil, entre os Séculos XVI e XIX, geralmente tinham lugar nas Igrejas ou nos arredores destas, dependendo do prestígio econômico e social de que

gozava o falecido. A visão de morte no sentido católico era dominante e a administração dos cemitérios era exclusividade da Igreja.

Havia, entretanto, sutis diferenças nos rituais fúnebres em relação à Europa Católica, como o sepultamento em túmulos peculiares erguidos acima da terra, sepultamentos, por vezes, sem féretro etc.

Nesse tempo, ainda não havia a separação entre a Igreja e o Estado, restando as ações de uma instituição e outra coordenadas. Nesse sentido, temos que no início do Século XIX, o Príncipe Regente, ordenou aos governadores das províncias brasileiras, em conjunto com os bispos das respectivas dioceses, providenciar a construção de cemitérios fora dos perímetros urbanos. Isso se deu graças a informações obtidas pelo Príncipe de que o tipo de sepultura predominante no Brasil deixava escapar os gases oriundos da decomposição humana, causando malefícios à saúde da população. Proibiu-se a inumação em Igrejas e instituíram-se as inumações em sepulcros individuais. Criou-se, inclusive, um impasse curioso, visto que não era raro que pessoas ricas doassem faixas de terra para a construção de igrejas, com a condição de, no interior dessas igrejas, serem-lhes cravada a sepultura. Outra situação curiosa ocorreu em Salvador, quando, ao contrário do que fizeram a quase totalidade dos municípios brasileiros, tentou o referido município dar cumprimento à Ordem Régia citada. A Câmara Municipal de Salvador, cumprindo o disposto pelo Príncipe, concedeu a uma Companhia Particular o direito de construir e administrar um cemitério, gerando uma sublevação popular conhecida com *Cemiterada*.

A Cemiterada foi vitoriosa e serviu, portanto, para frear o avanço da chamada *Reforma Cemiterial*, que, sob a defesa de médicos sanitaristas e higienistas, buscava afastar os cemitérios das agremiações humanas e dar um caráter secular às necrópoles. Serviu, ainda, para que tal Reforma fosse feita com diversas concessões à população religiosa, tais como a não proibição de cortejos fúnebres dentro das cidades, a possibilidade de realização de velórios no próprio cemitério e, principalmente, a construção de capelas dentro dos cemitérios.

Apenas com o advento da República conseguiu-se efetivar a laicização dos cemitérios no Brasil e efetuar as políticas sanitaristas propostas ainda no Período Imperial. Com isso, os rituais fúnebres passaram a ter contornos mais parecidos com os funerais atuais.

2.2.2. A Morte Atualmente

Verificado o esvaziamento da autoridade religiosa sobre os funerais, o mesmo aconteceu com o senso religioso dessa prática. Os funerais passaram a ser, muito mais que um acontecimento religioso, um evento social.

Os rituais fúnebres passaram a ter, atualmente, se comparados a outros tempos, caráter de extrema superficialidade. Tal ocorre, pois na sociedade mercantil contemporânea, o homem fechou-se em seu individualismo e em sua luta capitalista pelo enriquecimento. Nos dizeres de ZIEGLER:

O homem-objeto vê a morte como uma troca de posições aritméticas na rede referencial. Todo conteúdo semântico autônomo da morte desapareceu. Ela já não é destino. Só existe em relação a um sistema de produção, de troca e de consumo de mercadorias. A morte, *status* previsto pelo sistema, mesmo o mais discriminado possível, tornou-se o estado da não-consumação, da não-produção. O morto é o desaparecido.⁴

O fenômeno do esvaziamento dos funerais verificado no Brasil, como já dito, deveu-se, em grande parte, ao crescimento do capitalismo moderno e dos valores dele advindos. É de se impressionar, inclusive, a semelhança entre o fenômeno observado no Brasil e a realidade verificada na França, conforme nos narra BAYARD sobre a realidade francesa:

As casas residenciais, de áreas reduzidas, já não permitem que as pessoas da família cuidem de modo adequado do moribundo, o qual morre na sala anômala de um hospital, e não mais em casa, ao lado da família. Os ritos de luto são observados discretamente e, em uma sociedade voltada para o lucro, a família já não tem tempo para ritos considerados secundários. As representações da morte são evitadas, o corpo é enterrado ou incinerado o mais rapidamente possível; os cemitérios, antigamente no centro da cidade, mas a mais de cem metros das casas, são cada vez mais distanciados porque ocupam terrenos de alto valor comercial. Evita-se o luto, inclusive a faixa crepe em torno do braço.⁵

⁴ ZIEGLER, Jean. **Os vivos e a morte**: Uma “sociologia da morte” no Ocidente e na diáspora africana no Brasil, e seus mecanismos culturais. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1977. p. 147.

⁵ BAYARD, Jean-Pierre. **Sentido oculto dos ritos funerários**: Morrer é morrer? São Paulo: Paulus, 1996. p. 190.

O menoscabo social pelas cerimônias fúnebres evidencia-se, inclusive, na confecção de regras de etiqueta acerca de como se comportar em um funeral, deixando explícito o caráter artificial de que se revestem as condutas dos convidados às cerimônias de despedida. Como prova disso, RIBEIRO:

É de bom tom, ao chegar-se ao velório, apresentar os pêsames apenas aos viúvos, pais, filhos, irmãos, avós e netos do falecido. O espaço em volta do caixão é privativo dos familiares que ali recebem os pêsames. Levantar o lenço sobre o rosto do defunto é indiscrição. Amigos costumam sentar-se perto da pessoa mais chegada ao morto, mas deve ser dada a oportunidade para que outros o façam também. Se a (o) viúva (o) estiver numa sala reservada, respeita-se esse recolhimento não indo até lá.⁶

É importante ressaltar, contudo, que embora o esvaziamento dos funerais seja, primordialmente, um fenômeno social, não conseguiu a lógica capitalista devastar, da mesma maneira, os sentimentos individuais quando da perda de um ente querido. Muito embora observemos a censura às demonstrações de tristeza e pesar pelo falecimento de um ente querido, não foi a pressão social capaz de extinguir a dor causada pela morte, como se verá adiante, na seção que tratará do luto.

2.3. Rituais Fúnebres do Brasil Atual

O Brasil, como país de dimensões continentais e dotado de alto grau de miscigenação, possui uma diversidade notável de ritos funerários; limitamo-nos, entretanto, a aqui expor apenas as práticas mais difundidas na sociedade brasileira.

Ocorrido o óbito, a primeira providência observada é a ligação para a funerária e para o cemitério ou crematório. Concomitantemente, verifica-se a comunicação pessoal ou através de telefonema aos parentes e amigos mais próximos do falecido, que tratam de disseminar a notícia. São comuns também, as chamadas *participações*, convites fúnebres anunciados em jornais. Nas cidades

⁶ RIBEIRO, Célia. **Etiqueta na prática**: Um guia moderno para as boas maneiras. 23. ed. Porto Alegre: L&PM, 1997. p. 131.

menores, é costume efetuar-se o convite para os funerais através de impressos que são distribuídos de casa em casa ou afixados em lugares públicos.

O defunto, após devidamente lavado, penteado, maquiado e, em alguns casos, após sofrer embalsamamento ou tanatopraxia, é vestido e colocado no caixão, com os olhos cerrados, sendo levado, em seguida para o velório.

Os velórios no Brasil costumavam ser realizados na casa do próprio falecido, sendo observado, inclusive, o curioso costume de sempre ter o lado do esquife que continha os pés do falecido apontado para a porta. Esse costume entrou em desuso, porém ainda é mantido em cidades do interior e entre famílias de baixa renda das grandes cidades, tendo sido deixado de lado em detrimento das cerimônias realizadas em casas de velório, funerárias ou nos próprios cemitérios ou crematórios. O crescimento dos velórios realizados fora da residência do falecido ou de seus familiares é mais uma representação do fenômeno de afastamento entre o homem e a morte.

O costume moderno é de velar o falecido por menos de vinte e quatro horas, sendo esse prazo alargado, normalmente, somente em casos de familiares que moram em outras cidades, estados ou países que assim o requerem de modo a poderem estar presentes aos rituais funerários. Durante o velório são comuns as vigílias e orações.

Após o velório, tem lugar a cerimônia de despedida da religião do falecido ou de sua família. Em nosso país, por ser católica a maior parte da população, a cerimônia mais observada é a chamada missa de corpo presente ou missa de réquiem de corpo presente. As missas normalmente ocorrem em capelas nas casas de velório, nas funerárias ou nos cemitérios ou crematórios.

Tendo sido a cerimônia religiosa ou, na ausência desta, o velório realizado em local diverso do cemitério ou do crematório, acontece então o cortejo ou saimento. Quando o velório acontece no próprio cemitério, há um evento semelhante, que é o acompanhamento do caixão da sala de velório até o local de sepultamento. Essa cerimônia apresenta grande variância de acordo com os costumes locais, com a distância a ser percorrida e com o *status* social do falecido. Em trajetos curtos é possível que seja feito a pé, mas o mais comum é o cortejo realizado com o acompanhamento de automóveis. Em qualquer dos casos, o ataúde

segue na frente, sendo sucedido pelos acompanhantes, sempre em marcha lenta. Os acompanhantes devem observar estrita reverência e não devem trajar roupas coloridas.

Ultimado o cortejo, o corpo segue para sua destinação final: será sepultado ou cremado.

2.3.1. Sepultamentos

No Brasil, os sepultamentos são popularmente chamados de enterros. Historicamente é a forma mais usual de disposição final do corpo utilizada no país. Consiste na colocação do caixão em uma sepultura. O tipo de sepultura varia de acordo com o tipo de cemitério e com os costumes regionais. Dentre os modelos mais utilizados temos o sepultamento em “caixas” de concreto, com uma ou mais “gavetas”, sepultura essa cravada em cemitérios horizontais, principalmente os cemitérios tipo “parque”; o sepultamento realizado em “covas rasas”, efetuados diretamente no solo, muito comum em cemitérios horizontais públicos e em cemitérios, mesmo particulares, de pequenas cidades do interior; sepultamentos em mausoléus, como nos cemitérios tradicionais, sobretudo os eclesiásticos, e; sepultamentos em “gavetas” erguidas acima do solo, como nos cemitérios verticais.

Apenas para exemplificar cada modelo citado, em Fortaleza podemos observar o primeiro modelo em cemitérios como o Jardim Metropolitano, o Parque da Paz e o Parque da Saudade; o segundo modelo é utilizado em boa parte dos cemitérios públicos, como o Cemitério Público de Messejana e o Cemitério Parque Bom Jardim; o terceiro modelo é adotado no Cemitério São João Batista e no Cemitério São Vicente de Paula (Cemitério do Mucuripe), e; o quarto modelo é utilizado no Memorial Cred Urna.

O Sepultamento encerra, pois, a relação dos vivos com o corpo do falecido.

2.3.2. Cremações

O Brasil, por ser um país majoritariamente católico, por muito tempo proibiu as cremações. Em todo o período no qual Estado e Igreja eram ligados, tal procedimento, por causa do Direito Canônico então vigente, não era permitido. Com a laicização do Estado, tal proibição sumiu, restando às municipalidades legislarem sobre o assunto. Entretanto, como o costume católico se mantinha entre a população, nenhum crematório foi construído no Brasil até 1974, quando, então, foi construído o Crematório Municipal da Vila Alpina, na cidade de São Paulo.

É importante notar, contudo, que tal construção somente foi realizada após a realização do Concílio Vaticano II, em 1962, que passou a admitir a cremação entre os católicos, embora fortemente recomendasse o sepultamento. Isso demonstra que, apenas com a liberação da cremação pela Igreja Católica, mostrou-se viável a instalação de crematórios no território nacional.

Atualmente, a cremação no Brasil ainda apresenta números pouco significativos se comparados aos de sepultamentos. Entretanto, é uma prática que vem crescendo, notadamente entre intelectuais. Os motivos para a escolha da cremação vão desde costumes religiosos, para os não católicos e cristãos em geral, a preocupações com questões sanitárias e de saúde pública.

Em Fortaleza, a título novamente de ilustração, existe apenas um crematório, localizado no Cemitério Jardim Metropolitano. Esse crematório é o único empresarial do Nordeste, existindo apenas mais um forno crematório nessa região, localizado em Salvador, contudo, por mais paradoxal que pareça, este último é um crematório eclesiástico católico.

Realizada a cremação, cabe à família decidir qual destino dar às cinzas. Normalmente tal destino é comunicado em vida pelo falecido, ocupando-se a família em dar cumprimento aos desejos de seu ente querido. Não há, entretanto, uniformidade nas destinações dadas às cinzas. Contudo, mais recorrentemente observa-se o espargimento das cinzas ao mar, em bosques, florestas ou quaisquer outros lugares de afeição do falecido; o depósito das cinzas em compartimento próprio – cinerário – no próprio crematório; a guarda das cinzas na residência do cônjuge sobrevivente ou de um ou todos os filhos etc. Existem ainda destinos mais

exóticos para as cinzas, como o envio para o espaço através de sondas da NASA e a sintetização das cinzas em diamante para a feitura de jóias.

2.4. O Luto

Luto é um estágio da pessoa, no qual perdura o nojo em decorrência da perda de um ente querido. O luto não pode ser conceituado, já que resulta num somatório de atitudes e comportamentos por parte da família do falecido após a sua morte, que varia, não só em função de classes sociais, do tempo e do espaço, como também no que diz respeito aos atos que praticam ou não.⁷

Como visto na definição acima, o luto é um processo pessoal através do qual as pessoas exprimem sua dor pela perda do ente querido e buscam lentamente superar o grande sofrimento trazido por essa perda.⁸

A dor da perda, entretanto, na sociedade moderna, vem sendo reprimida, com isso, a exteriorização de sentimentos diminui e internaliza-se todo sentimento de culpa e pesar. É cada vez mais difícil encontrar suporte em outra pessoa, pois o luto prolongado é socialmente mal visto. Nesse panorama, vêm crescendo os grupos de tanatologia especialmente voltados para o tratamento com enlutados.

Em Fortaleza, apenas para ilustrar, temos um grande estudioso no tema, o Prof. Aroldo Escudeiro, coordenador da Rede Nacional de Tanatologia. Esse professor, dentre outras atividades relacionadas ao tema, já desenvolveu um grupo de atendimento aos parentes de pessoas sepultadas no Cemitério Jardim Metropolitano, em Eusébio-CE. Durante esse trabalho, constatou o Professor Aroldo Escudeiro a imensa dificuldade de abertura dos pacientes, haja vista a intensa pressão social para que fossem fortes e superassem rapidamente suas perdas.

No mesmo sentido, temos a lição de PINCUS:

⁷ SILVA, Justino Adriano Farias da. **Tratado de Direito Funerário**: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário, tomo I. São Paulo: Método, 2000. p. 755.

⁸ Sobre o luto como processo de lenta e complicada superação, cf. TROIS Couleurs: Bleu. Direção: Krzysztof Kieslowski. Produção: Marin Karmitz. Intérpretes: Juliette Binoche, Benoît Régent e outros. Roteiro: Krzysztof Kieslowski e Krzysztof Piesiewicz. [S.l.]: MK2 Productions; France 3 Cinéma; Eurimages, 1993. 1 DVD (100 min), widescreen, son., color.

A perda por morte, sobretudo a perda do marido ou da esposa, constitui uma mudança importante na vida adulta com o mesmo potencial de maturidade e regressão. Aqui, contudo, o poderoso elemento regressivo é ignorado em nossa cultura, e sua expressão por meio do pesar e do luto não só não é encorajada como é ativamente desencorajadora. Espera-se que a pessoa que sofre uma perda seja corajosa, comporte-se de maneira digna e não embarace os outros com seu pesar. Pois, ao contrário das simpatias despertadas pelos amantes, a perda de uma pessoa amada reativa nas pessoas os pesadelos mais dolorosos, os medos e pânico mais infantis, a angústia do abandono e o terror de ser deixado só, de ter perdido o amor. O bebê experimenta a perda da mãe como uma ameaça à sua existência, e esse medo primordial é reativado pela perda de uma pessoa mais íntima. Toda morte significativa pode em algum sentido levar a uma repetição dessa ansiedade.

.....

A recuperação do ferimento do pesar tem sido comparada à recuperação de um ferimento físico. Os médicos podem aliviar a dor e reforçar os poderes naturais de cura dos ferimentos físicos, mas nos casos de ferimentos causados pela perda de uma pessoa amada há uma grande incerteza em nossa época e em nossa cultura quanto ao tempo e à forma de ajuda. Na solidão e no isolamento da sociedade moderna, todo enlutado necessita da simpatia e do apoio especiais das pessoas a sua volta.⁹

Na sociedade contemporânea, portanto, o esfriamento das relações interpessoais é especialmente cruel para com os enlutados que, não tendo com quem compartilhar sua dor, internalizam-na, causando-lhes, muitas vezes, graves estados depressivos.

2.5. Despesas Antecedentes e Decorrentes da Morte

Morrer custa caro. As tentativas de adiar a morte e de fazer o ente querido morrer em condições mais dignas e menos dolorosas, além da organização do funeral trazem diversas despesas para a família do moribundo.

O tratamento de doenças e as internações em hospitais são medidas cada vez mais freqüentes e intensivas. Com isso o dispêndio financeiro anterior a morte é cada vez maior. Gasta-se mais de modo a postergar o inevitável.

⁹ PINCUS, Lily. **A Família e a Morte**: Como enfrentar o luto. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1989. p. 44-45.

Não são unicamente as despesas médico-hospitalares que consomem recursos à véspera da morte, muitas famílias gastam dinheiro com advogados de modo a facilitar e a desembaraçar a eminente partilha dos bens, além de outras orientações jurídicas que variam de caso a caso, sendo as mais comuns as relativas a benefícios da seguridade social e as relativas a seguros de vida.

É comum, ainda, principalmente àqueles que ainda hoje preferem morrer em casa, gastos com enfermeiros.

Verificado o óbito, passa a familiar a arcar com as despesas funerárias propriamente ditas.

Dentre as despesas mais recorrentes temos aquelas com a aquisição de urna funerária e de jazigo ou título de cremação (se já não tiverem sido comprados antecipadamente), além do pagamento de taxas de remoção, maquiagem e vestimenta, ornamentação, velório, cerimônia religiosa, sepultamento etc. Para funerais mais sofisticados, pode-se adicionar serviço de Buffet, acompanhamento musical, transmissão via internet do velório, apresentações de mensagens e vídeos familiares etc.

Assim, alia-se ao quadro já analisado do luto e sofrimento ocasionado pela perda os imensos gastos antecedentes e decorrentes da morte, razão pela qual acreditamos que a matéria da tributação dos serviços funerários mereça atenção especial.

3. CEMITÉRIOS PARTICULARES

Para que possamos definir um cemitério particular, diferenciando-o de um cemitério público, cabe-nos, primeiramente, definir cemitério, o que o faremos com ajuda de FERREIRA: “**Cemitério.** [Do gr. Koimetérion, ‘dormitório’, pelo lat. Coemeteriu.] **S. m. 1.** Recinto onde se enterram e guardam os mortos. [Sin., alguns pop.: *bali, campo-santo, carneiro, cidade dos pés juntos, necrópole, sepulcrário, última morada.*]”.¹⁰

Embasados na definição geral de cemitérios, podemos agora destacar o objeto deste estudo – cemitérios particulares – o que o fazemos no esteio da lição de FARIAS:

[...] Os [cemitérios] públicos são aqueles de propriedade dos Municípios, administrados pela própria comuna, por entidade autárquica com poderes administrativos para tal ou até mesmo por particulares, mediante concessão ou permissão de serviço público [...]

Os particulares ou privados são aqueles de propriedade de pessoas de existência natural ou ideal (estas, não públicas) com administração própria ou contratada, mas com fiscalização do Poder Público, no exercício do seu *poder de polícia mortuária*.¹¹

Como observado, o critério doutrinariamente utilizado para a classificação de um cemitério como público ou particular é o da natureza jurídica de seu proprietário: se for ente público, público será o cemitério; se particular, particular será a necrópole.

Tal observação é importante para que limitemos o objeto de nosso presente estudo, pois não estarão aqui incluídos estudos sobre os cemitérios vulgarmente tidos como “privatizados”, porquanto sejam estes cemitérios públicos de administração exercida por particulares. Essa espécie de cemitério, por sua natureza jurídica de bem público, o sujeita a um regime administrativo e tributário próprio que não será abordado neste trabalho.

¹⁰ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004. p. 437.

¹¹ SILVA, Justino Adriano Farias da. **Tratado de Direito Funerário: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário**, tomo II. São Paulo: Método, 2000. p. 143.

Cumpra ainda ressaltar que boa parte da doutrina divide os cemitérios particulares em cemitérios sem fins lucrativos, como os eclesiásticos e de associações beneficentes, e os cemitérios com fins lucrativos, aqueles administrados por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado cujo objetivo é gerar lucro.

Filiando-nos à corrente doutrinária que faz essa distinção entre as espécies de cemitérios particulares e, por haver extensa discussão doutrinária acerca da tributação dos cemitérios eclesiásticos e de entidades sem fins lucrativos, que fugiria ao objetivo deste trabalho, limitamo-nos a desenvolver o presente estudo apenas quanto aos cemitérios com fins lucrativos.

3.1. Histórico no Brasil

Como já dito neste trabalho, durante muito tempo as necrópoles, por causa da estreita ligação entre Estado e Igreja, estiveram confiadas à administração religiosa.

Apenas no final do Século XIX, com o crescimento da pressão de higienistas e sanitaristas, passamos a ter cemitérios municipais, afastados dos perímetros urbanos. É importante ressaltar que o movimento municipalista terminou por proibir o funcionamento dos cemitérios particulares – aí incluídas as necrópoles religiosas –, os quais passaram alguns para o domínio municipal, através de desapropriação, compra e venda etc., e os outros, que não passaram para o Poder Público, ficaram proibidos de realizar sepultamentos e ainda ficariam sob o poder de polícia da autoridade municipal competente.¹²

Nesse sentido, colacionamos um acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, datado de 23 de novembro de 1943: “As associações religiosas não poderão manter cemitérios particulares, de vez que o texto constitucional declara expressamente que os cemitérios serão administrados pela autoridade municipal”.¹³

¹² Nesse sentido, temos o artigo 72, §5º da Constituição de 1891: “Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis”, e; o artigo 122, §5º da Constituição de 1937: “Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal”.

¹³ **Revista Forense**, n. XCVIII, p. 192-193, abr./jun. 1944.

A partir de 1946, com a edição de nova Constituição, voltou-se a admitir a administração de cemitérios por associações religiosas. É importante ressaltar que, no breve período em que vigorou, a Constituição de 1934 também permitiu às associações religiosas administrarem cemitérios, desde que não recusassem sepultura à pessoas de outras crenças, em locais onde não houvesse cemitérios seculares.¹⁴

A Constituição seguinte, de 1967, profundamente alterada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, nada tratou sobre o assunto. Os constitucionalistas entenderam que tal omissão foi proposital, servindo para revogar tacitamente as disposições constitucionais anteriores, com o resguardo dos direitos então adquiridos. Assim, não havendo norma constitucional proibitiva, tornou-se lícito a particulares, e agora não somente às associações religiosas, a criação e administração de novos cemitérios.

A Constituição de 1988, apesar das várias emendas apresentadas no sentido de se nortear a regulamentação do tema, nada dispôs sobre cemitérios, mantendo, tacitamente, a liberdade aos particulares para a instituição de cemitérios.

Dessa forma, existem atualmente no Brasil cemitérios públicos e privados, não havendo, pois, a nível federal, nenhum proibitivo para a abertura de novas necrópoles, independentemente de sua natureza jurídica.

3.2. Natureza Jurídica

Embora sejam bens de propriedade de particulares, muitos autores há que entendem que os cemitérios particulares, por conservarem o caráter de serviço público, ao obterem as licenças necessárias e ao entrarem em funcionamento, passariam à órbita dos bens públicos.

¹⁴ Assim dispunha a Constituição de 1934 em seu artigo 113, §7º: “Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, sendo livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes. As associações religiosas poderão manter cemitérios particulares, sujeitos, porém, à fiscalização das autoridades competentes. É lhes proibida a recusa de sepultura onde não houver cemitério secular”. Em sentido semelhante, temos o artigo 141, §10 da Constituição de 1946: “Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal. É permitido a todas as confissões religiosas praticar neles os seus ritos. As associações religiosas poderão, na forma da lei, manter cemitérios particulares”.

Tal é o entendimento de MELO FILHO:

Não padece hoje qualquer sombra de dúvida sobre o caráter eminentemente público de que se revestem os terrenos destinados ao sepultamento de mortos. São tais imóveis, em face de sua destinação, sob o prisma dos princípios constitucionais vigentes, ou à luz dos dispositivos contidos na legislação ordinária, e, também, no conceito da doutrina, CEMITÉRIOS PÚBLICOS. Pouco importa que o próprio domínio do terreno pertença originariamente a particulares – associações ou pessoas físicas –, nunca se concretizando a titularização para a entidade pública, nos termos da lei, isto é, através da inscrição no Registro Geral de Imóveis: os terrenos dos cemitérios serão sempre bens do domínio público, de uso especial.

Externando este convencimento, teremos obrigatoriamente que a relação jurídica, qualquer que seja, desde que pertinente a cemitérios, será sempre regida pelo Direito Administrativo, porque se constitui um instituto de direito público e não de direito privado. Sobre os terrenos destinados a cemitérios, deixa de existir, após essa destinação, qualquer direito de propriedade, porque as necrópoles são bens de uso comum e pertencem, tão somente, ao domínio público.¹⁵

Pedimos vênias para discordarmos dessa corrente doutrinária por acreditarmos que a simples aprovação do projeto pela autoridade administrativa e a entrada em funcionamento do cemitério não tem o condão de transferir a propriedade do bem para o Poder Público; a uma, por não haver qualquer disposição legal nesse sentido e; a duas, por simplesmente haver diversas outras atividades de caráter público exercidas por particulares, e em nenhuma dessas atividades cogita-se da transferência automática e gratuita dos bens privados para o Estado.

No sentido de nosso entendimento temos: José Carlos Moreira Alves, José Carlos de Moraes Salles, Keila Camargo P. Alves, Miguel S. Marienhoff e Justino Adriano Farias da Silva.

Nos dizeres desse último jurista, que muito bem sintetiza nosso pensamento:

A questão [da natureza jurídica dos cemitérios] deve ser colocada, olhando-se a titularidade do domínio. Por isso, examinando-se os cemitérios do ponto de vista do titular do domínio sobre seu solo, pode-se dizer que os

¹⁵ MELO FILHO, Urbano Vitalino de. Em torno da problemática municipalista: direito de sepultura. **Revista da Secretaria de Assuntos Jurídicos (da Prefeitura Municipal de Recife)**, Recife, v. II, n. 2, p. 83-84, jan. 1974. Embora faça referência aos princípios constitucionais então vigentes, tal posicionamento não foi atingido pela edição da Carta Magna de 1988, que em nada diferiu da anterior sobre o tema.

mesmos classificam-se em *cemitérios públicos* e *cemitérios particulares*. *Públicos* são aqueles que estiverem localizados em imóvel do domínio público, seja ele qual for. *Aliter*, cemitério *privado*, é todo aquele situado em imóvel de titularidade privada.¹⁶

Muito embora conserve sua natureza privada, o terreno aonde é erguido o cemitério passa a sofrer diversas limitações legais, constituindo um domínio privado limitadíssimo. Os poderes inerentes à propriedade são restringidos sobremaneira, pois não só incide o peso de serviço público sobre o imóvel, como também devem ser respeitadas todos os direitos relativos ao *jus sepulchri*. Assim, o uso e o gozo do imóvel resta condicionado aos fins a que foi construído, devendo ser mantido o *status quo* do empreendimento, a menos que seja totalmente desocupado, única ocasião na qual, poderá ser pleiteada sua desvinculação do serviço público a que foi concebido.

O cemitério particular, é bom frisar, embora não pertença ao patrimônio público, deve ser considerado como um instrumento de serviço público, razão pela qual seu funcionamento não fica condicionado ao livre arbítrio do proprietário do terreno, sujeitando-se, pois, às normas legais atinentes à espécie.

De forma a resumir o que foi dito: Uma vez sepultado o primeiro corpo, o cemitério deverá continuar como cemitério enquanto lá houver corpos, sendo a destinação do terreno imutável, podendo ser alterada apenas a partir do momento em que o cemitério deixe de sê-lo: quando não mais abrigar corpos em seu interior.

3.3. Necessidade de Regulamentação Federal

A legislação brasileira é profundamente omissa à questão da regulamentação das atividades cemiteriais.

A omissão começa em sede constitucional, pois a Carta Magna de 1988 nada dispôs sobre o assunto, ao contrário do que fizeram algumas das Constituições anteriores, como a de 1891, 1934, 1937 e 1946, que estabeleceram parâmetros para a regulamentação do tema.

¹⁶ SILVA, Justino Adriano Farias da. **Tratado de Direito Funerário**: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário, tomo II. São Paulo: Método, 2000. p. 352.

Os defensores da omissão constitucional argumentam que a regulamentação das atividades de cemitérios não é da seara constitucional. Tal entendimento é perfeitamente compreensível, mas, com a devida *vênia*, acreditamos que a Constituição deveria ao menos, como as mais antigas retro mencionadas, definir a política a ser adotada na questão, tratando a legislação infra-constitucional de regulamentar em termos específicos o tema.

O próprio entendimento que os cemitérios são assuntos passíveis à regulamentação municipal partiu não de disposição expressa em lei, mas sim do entendimento doutrinário acerca do artigo 30, I, da Constituição Federal, que atribui aos municípios a competência de legislar sobre assuntos de interesse local.

Coube, portanto, aos doutrinadores, através de uma análise histórica da legislação pátria, conferir aos municípios legitimidade para legislar sobre o assunto.

Acontece que, inexistindo qualquer legislação a nível federal que sirva de balizamento às legislações municipais, observa-se todo tipo de disparidade entre as legislações municipais, isso para não mencionar as omissões e os absurdos eventualmente observados.¹⁷

A própria discussão já suscitada acerca da natureza jurídica dos cemitérios poderia ser resolvida ou atenuada caso o legislador pronunciasse uma visão oficial do Estado sobre a matéria.

A única produção legislativa a nível federal que contempla diretamente os cemitérios são resoluções do CONAMA que estabelecem critérios ambientais a serem observados para o licenciamento e instalação de cemitérios. É importante citar, contudo, que tais resoluções são alvo de acirrado debate acerca de sua constitucionalidade.

Um claro demonstrativo da utilidade de regulamentação federal da matéria diz respeito à uniformidade nos regimes de utilização da sepultura, que recebem diversas denominações ao longo do país, tais como: cessão perpétua de sepultura, cessão de uso perpétuo de jazigo, concessão perpétua de sepultura, compra e venda de jazigo, arrendamento perpétuo de jazigo, locação perpétua de

¹⁷ Cf. *É Proibido Morrer em Biritiba-Mirim*. **Diário de Notícias Online**, Lisboa, 12 dez. 2005. Disponível em: <http://dn.sapo.pt/2005/12/12/sociedade/e_proibido_morrer_biritibamirim.html>. Acesso em: 20 maio 2007.

sepultura etc. Muitas dessas expressões significam, na prática a mesma coisa e, sua diversidade, por falta de disciplina legal, apenas serve para obscurecer o tema.

Fica aqui, portanto, registrado nosso protesto quanto à necessidade de regulamentação da matéria através de legislação federal, de modo a esclarecer e a padronizar assunto tão complexo, diverso e importante.

3.4. Serviços Prestados

Os cemitérios particulares passaram, com o tempo, a não restringirem sua atuação apenas ao sepultamento de corpos. Primeiramente ocuparam-se de ofertar salas de velórios e capelas para a realização de cerimônias religiosas. Depois passaram a ofertar serviços de lanchonete e restaurante, floricultura, funerária e, modernamente, até de *cyber-café*.

Cabe, entretanto, para efeitos desse estudo, diferenciar as atividades cemiteriais propriamente ditas das demais. Cumpre ainda ressaltar que, embora as atividades cemiteriais sejam atividades funerárias *lato sensu*, não se confundem com as atividades funerárias *stricto sensu*, que são as relativas às funerárias e aos demais órgãos incumbidos da realização do funeral até o sepultamento.

Nesse sentido, entendemos como atividades essencialmente cemiteriais os sepultamentos (e cremações, onde houver), traslados internos e externos de corpos e realização de exumações. As demais atividades, como o aluguel de salas de velório e de capelas para cerimônias religiosas, consideramos de cunho funerário *stricto sensu* e outras, como a atividade de floricultura e de lanchonete, como não funerárias *lato sensu*. Essas duas últimas modalidades de atividades não se enquadram na discussão levantada neste trabalho – por não serem essencialmente cemiteriais –, sendo, por conseguinte, excluídas de nosso campo de estudo.

3.5. Pagamento de Preço Público ou de Tarifa

Conforme já demonstrado em nosso breve esforço histórico a administração cemiterial no Brasil foi, até o fim do Século XIX, primordialmente eclesiástica; passou em um segundo momento a ser exercida exclusivamente pelas municipalidades e; com a Constituição de 1967 – e Emenda Constitucional nº 1 de 1969 – e com a Carta Magna de 1988 deixou o tema de ser tratado em sede constitucional.

Inegável é que, na prática, as atividades cemiteriais são desenvolvidas atualmente pelos municípios e pelos particulares – entidades religiosas, empresas, associações etc.

Sendo atividades desenvolvidas pelo Estado, cabe esclarecer se os serviços cemiteriais são serviços públicos ou meras atividades econômicas desenvolvidas pelo Poder Público.

Acreditamos serem os serviços cemiteriais serviços públicos e, mais do que isso, serem serviços públicos de caráter essencial. Explica-se:

O que caracteriza um serviço como público, e não como mera atividade econômica desenvolvida pelo Estado, reside no atendimento não apenas do interesse governamental, mas no bem-estar da população, através do atendimento direto de necessidades ou utilidades públicas.

Nesse sentido, encontramos diversas lições doutrinárias, como a de ARAGÃO, após análise dos artigos 145, II e 175 da Constituição Federal:

Serviços Públicos são as atividades de prestação de utilidades econômicas a indivíduos determinados, colocadas pela Constituição ou pela Lei a cargo do Estado, com ou sem reserva de titularidade, e por ele desempenhadas diretamente ou por seus delegatários, gratuita ou remuneradamente, com vistas ao bem-estar da coletividade.¹⁸

É inegável que as atividades cemiteriais se enquadram nessa conceituação, pois são atividades econômicas, de competência municipal, que podem ser prestadas diretamente ou através de concessionários ou permissionários a indivíduos determinados, realizadas gratuita ou remuneradamente, com vistas ao bem-estar da coletividade.

¹⁸ ARAGÃO, Alexandre Santos. **Direito dos Serviços Públicos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 157.

De maneira semelhante a nosso entendimento, SILVA:

Assim, determinado cemitério, mesmo privado porque integrante do patrimônio de pessoa de direito privado, deve ser considerado como instrumento de um serviço público, razão pela qual seu funcionamento não fica ao livre arbítrio do titular do domínio.¹⁹

Arrematada a questão quanto à natureza pública do serviço cemiterial, independente da natureza jurídica do ente que o presta, examinemos o caráter essencial do serviço.

A Lei da Greve – Lei nº 7.783/89 –, em seu artigo 10 disponibiliza um rol dos serviços considerados essenciais. Nesse rol, destacamos o inciso IV, que insere os serviços funerários – gênero do qual serviços cemiteriais é espécie – dentre esses serviços de caráter essencial.

Demonstrado o caráter público, independente de sua titularidade, e essencial dos cemitérios, urge estabelecer, face ao artigo 175, parágrafo único, inciso III da Carta Magna, qual o tipo de política tarifária é aplicável à espécie.

Os serviços públicos, quando exercidos por particulares, têm sua delegação efetivada através de concessão ou permissão. Desse modo, concessionárias e permissionárias de serviço público submetem-se ao mesmo regime de cobrança pelos serviços prestados que o Estado, quando este o presta diretamente.

Dúvida surge, pois, quando confrontamos o artigo 145, II da Constituição²⁰ com o artigo 175, parágrafo único, inciso III do mesmo diploma legal²¹. Enquanto o primeiro dispositivo dá a entender que os serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte devem ser cobrados através de taxas, o segundo dispositivo remete-nos ao entendimento que o seriam através de tarifas.

¹⁹ SILVA, Justino Adriano Farias da. **Tratado de Direito Funerário: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário**, tomo II. São Paulo: Método, 2000. p. 400.

²⁰ Dispõe o referido dispositivo: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

²¹ Assim dispõe o mencionado dispositivo: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: III – política tarifária”.

Acreditamos que deve ter prevalência, às concessionárias e às permissionárias de serviços públicos, o disposto no segundo dispositivo retro citado, pois os incisos do parágrafo único do artigo 175 dirigem-se, de maneira especial e de modo a excepcionar o artigo 145, aos serviços públicos prestados por concessionárias ou permissionárias. O mesmo se depreende da leitura do artigo 9º, *caput* e §1º, da Lei nº 8.987/95²², que regula as concessões e permissões de serviços públicos.

O Capítulo V da Lei das Concessões e Permissões de Serviços públicos abre espaço para que a cobrança de tarifa não seja totalmente regulada pelo Estado, possibilitando relativa liberdade de preços de acordo com a realidade do serviço concedido ou permitido.

Nesse sentido, ARAGÃO:

Busca-se, com intensidade variante de acordo com o setor, diminuir a imposição dos preços dos serviços públicos pela Administração Pública. O que se pretende é que os preços sejam o máximo possível determinados pela livre concorrência entre os diversos agentes econômicos prestadores de uma determinada atividade, razão pela qual a arena para essa maior liberdade de preços é a dos serviços em que também houver, ao menos parcialmente, liberdade de entrada.²³

Note-se que tal é o cenário no ramo de cemitérios, pois é raríssima a obstrução governamental à abertura de novas necrópoles. Entende a maioria dos governos municipais serem os cemitérios empreendimentos que, sob a administração pública, têm sustentabilidade econômica limitadíssima. Tal entendimento explica, pois, os pouquíssimos investimentos públicos no setor e o grande estímulo à participação privada no ramo. Desse modo, o quadro geral observado no Brasil é o de que os cemitérios municipais servem, principalmente, à população de baixíssima renda, pois normalmente desenvolvem a tarifa mais baixa e oferecem as piores condições aos usuários; já os cemitérios privados, por outro lado, são incentivados pelos municípios a funcionar e oferecer diversas opções de sofisticação em seus serviços.

²² Assim a aludida lei dispõe: “A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta lei, no edital e no contrato. § 1º A tarifa não será subordinada à legislação específica anterior”.

²³ ARAGÃO, Alexandre Santos. **Direito dos Serviços Públicos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. pp. 431-432.

Analisando o quadro dos cemitérios a nível nacional, é praticamente inexistente o controle governamental sobre as tarifas praticadas pelos cemitérios particulares. Tal é compreensível, pois o governo oferece diretamente os serviços com tarifa baixíssima ou de maneira gratuita; assim, ajudado pela abertura por ele mesmo propiciada no setor, não necessita impor tarifas baixas aos particulares que explorem a atividade. Dessa maneira, os usuários passam a dispor de diversas alternativas em cemitérios particulares, com a cobrança de tarifas dos mais variados preços, de acordo com a sofisticação do cemitério escolhido; entretanto, caso o usuário esteja insatisfeito com as opções de necrópoles privadas disponíveis ou não possuir recursos para arcar com as despesas nesses tipos de cemitérios sempre poderá valer-se dos cemitérios operados diretamente pelo Estado.

Outro mecanismo corrente no País em relação à tarifação de serviços em cemitérios particulares é a liberdade de fixação de tarifas por parte do concessionário ou do permissionário, com a contrapartida de, em sendo o usuário reconhecidamente pobre, conforme atestado devidamente pela municipalidade, passa a ser dever do concessionário ou do permissionário oferecer-lhe o serviço gratuitamente ou com o pagamento de “tarifas sociais”. Essa opção, entretanto deve ser prevista na lei que conceda ou permita a operacionalização do cemitério e devidamente quantificada no contrato firmado entre o particular e a municipalidade. Pode-se observar que essa modalidade de exploração praticamente zera as despesas do município com cemitérios, pois os reconhecidamente pobres poderão ter um sepultamento digno em cemitério particular, gratuitamente; acabando, pois, com a necessidade de abertura de cemitérios operados diretamente pelo município.

4. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Inicialmente, é importante fazer uma análise retrospectiva da tributação da prestação de serviços no Brasil.

A tributação dos serviços na Constituição de 1934, era feita em relação às diversões públicas²⁴, sendo cobrado imposto de competência municipal, porém bastante distinto do sistema atual. No plano estadual, alguns serviços foram tributados através do Imposto de Vendas e Consignações (IVC) e alguns outros serviços através do Imposto de Indústrias e Profissões²⁵.

Com o advento da Constituição de 1937, os Estados continuaram a tributar certos serviços por meio do IVC (por força do artigo 23, I, *d*) ou por meio do imposto de indústria e de profissões (por assim dispor o artigo 23, I, *f*). O Município, igualmente, continuava com o imposto sobre diversões públicas (artigo 28, III).

Na Constituição Federal de 1946, os Estados-Membros continuaram a tributar os serviços através do Imposto de Vendas e Consignações (artigo 19, IV), enquanto o Imposto de Indústrias e Profissões passou a ser de competência municipal (artigo 29, III). O Imposto sobre Diversões Públicas continuou sob a competência municipal (artigo 29, IV).

Após o advento da Revolução de 1964, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que modificou o sistema tributário brasileiro. Essa Emenda suprimiu os três impostos anteriormente citados e instituiu o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, municipal (artigo 15), e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, estadual (artigo 12). Com essa emenda passou a existir um imposto somente para serviços, enquanto que nos dispositivos anteriores, um mesmo imposto poderia englobar serviços e outras atividades produtivas, além de haver mais de uma exação para a tributação de serviços.

²⁴ Era o disposto no artigo 13, §2º, III, da Carta Magna de 1934: “Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: III – o imposto sobre diversões públicas”.

²⁵ Tal era o entendimento com base no artigo 8º, I, *e* e *g*: “Também compete privativamente aos Estados: I – decretar impostos sobre: (...) e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; (...) g) indústrias e profissões”.

No entanto, conforme dispunha expressamente seu artigo 15, parágrafo único, essa emenda não era auto-executável, dependendo, portanto, de regulamentação. A referida regulamentação veio com a promulgação do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, em 25 de outubro de 1966, que versa sobre as normas gerais de Direito Tributário, bem como sobre os tributos em espécie, dentre eles o ISSQN. Diante dessa regulamentação, o primeiro município a instituir a cobrança do ISSQN foi o de Fortaleza, no Ceará, através da Lei Municipal nº 3.330, de 30 de novembro de 1966, passando, a partir do ano de 1967, o imposto a ser cobrado em diversos outros municípios do país.

A Constituição de 1967 previa o ISSQN em seu artigo 25, inciso II: “Compete aos municípios decretar imposto sobre: (...) II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados definidos em lei complementar”.²⁶

Assim, passa a ser exigida a edição de Lei Complementar, para definir quais eram os serviços passíveis de serem tributados pelo ISSQN.

Posteriormente foi editado o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis aos Impostos Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Serviços de Qualquer Natureza e que revogou todas as disposições sobre ISSQN e ICM existentes no Código Tributário Nacional.

As profundas alterações sofridas pela Carta Magna em 1969 não mudaram a sistemática do ISSQN, exceto quanto à possibilidade de fixação de alíquota máxima por lei complementar.

A Constituição Federal de 1988 manteve a competência dos Municípios e a fixação de alíquota máxima, determinando, contudo, pequenas alterações.

Por fim, adveio a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que passou a regulamentar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, revogando os diplomas infra-constitucionais anteriores e estabelecendo, de maneira a complementar o disposto na Constituição, as normas gerais a serem observadas pelos municípios quanto à implantação da cobrança de ISS.

²⁶ BRASIL. Constituição (1967). **Constituição do Brasil**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1967.

4.1. Competência

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou simplesmente Imposto Sobre Serviços (ISS) é um tributo de competência municipal, de acordo com o estabelecido na Carta Magna, em seu artigo 156, III.

Com a Reforma Tributária de 1965, passou a substituir o antigo Imposto de Indústrias e Profissões como principal receita tributária dos municípios.

De modo a sabermos a qual município é devido o imposto, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 3º, estabeleceu que é devido ao município no qual se localiza o estabelecimento do prestador, ou, na falta deste, no município de domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Para fins de cobrança, considera-se estabelecimento do prestador o local no qual o contribuinte desenvolve a atividade prestadora de serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo o uso de denominações como sede, filial, sucursal, subsidiária etc.

4.2. Função

O ISS tem função predominantemente arrecadatória, sendo a principal fonte de renda tributária dos municípios brasileiros.

Muito embora possua alíquotas diferenciadas de acordo com o tipo de serviço, não se pode afirmar ser o ISS um imposto seletivo, haja vista as alíquotas serem fixadas por motivos meramente políticos, não possuindo, portanto, o ISSQN função extrafiscal de maior importância.

É importante ressaltar, entretanto, que, embora seja a maior receita tributária dos municípios brasileiros, muitos dos municípios de nosso país não o

recolhem por falta de aparato logístico e de condições administrativas de manter uma cobrança regular em funcionamento.

4.3. Fato Gerador

A Constituição, em seu artigo 156, III, coloca no âmbito do Imposto Sobre Serviços aqueles de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual e definidos em lei complementar. Cabe, portanto, à Lei complementar estabelecer normas gerais a respeito do fato gerador do ISS.

A Lei Complementar nº 116/2003 dispôs que o ISS tem como fato gerador a prestação de quaisquer dos serviços constantes da lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador. Ainda nos termos da referida lei, temos que o ISS incide inclusive sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens ou serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

O fato gerador do ISS deve sempre ser definido em lei municipal, contudo, esta deve obedecer à Lei Complementar e a Constituição.

Os serviços tributáveis, portanto, devem ser aqueles constantes da lista anexa à Lei Complementar, não podendo a lei municipal ampliar esse rol, pois caso o fizesse estaria adentrando em esfera de competência que não lhe é própria.

Os serviços funerários e, portanto, os serviços cemiteriais, encontram-se no rol da referida lista sob o item 25 e subitens.

4.4. Alíquotas

A Constituição Federal dispôs que compete aos municípios a fixação das alíquotas do ISS para cada tipo de serviço, mas que pode a União fixar, através de Lei Complementar, as alíquotas máximas e mínimas para esse imposto.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 8º, fixa em 5,0% a alíquota máxima do ISS. É importante destacar, também, que o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, limita a 2,0% a alíquota mínima do ISS.

As alíquotas incidentes sobre os serviços funerários variam da alíquota mínima à máxima, dependendo da política tributária local. Em Fortaleza, por força do disposto na Lei Complementar municipal nº 14/2003, os serviços funerários tem alíquota de 5,0%.

4.5. Base de Cálculo

A Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 7º, estatui que a base de cálculo para a cobrança do ISSQN é o preço do serviço. É importante salientar que, devido à Lei Complementar supra mencionada não ter revogado o artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, as sociedades uniprofissionais e os autônomos que prestem serviços sobre a forma de trabalho pessoal possuem tratamento diferenciado, sendo-lhes cobrado o ISS em um valor fixo específico para cada tipo de atividade profissional. O valor total do imposto devido pela empresa será, portanto, esse valor fixo estabelecido pelo município multiplicado pelo número de profissionais que integrem à organização.

Em se tratando da prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, sujeito esse fornecimento ao ICMS, do valor da operação é deduzido o preço das mercadorias que serviu de base de cálculo do imposto de competência estadual. Trata-se de uma questão de competência tributária que visa separar a base de cálculo do ISS da base de cálculo do ICMS.

É importante mencionar, ainda, que o fato gerador do ISS é a prestação do serviço e não sua contratação; assim, deve-se atentar aos casos de subempreitadas, as quais devem ter seu valor excluído da base de cálculo do imposto incidente nas empreitadas.

No caso dos cemitérios, não há dificuldades em se apurar a base de cálculo do ISS, haja vista serem os preços de cada serviço facilmente identificáveis.

4.6. Contribuinte

O artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que o contribuinte é o prestador do serviço. Não são contribuintes de ISS, por sobre eles não incidir tal imposto, os empregados, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos de sociedades e fundações, sócios-gerentes e gerentes-delegados, membros de Conselhos de Administração de Sociedades Anônimas etc.

Ressalte-se que o trabalhador autônomo é contribuinte do ISS, enquanto o trabalhador avulso não o é.

É observado em alguns municípios, amparados no artigo 128 do Código Tributário Nacional, a instituição da figura do responsável tributário, pessoas para as quais os serviços tenham sido prestados e tenham a obrigação de fazer a retenção e o recolhimento do ISSQN.

É importante notar que, embora o ISS seja um imposto, em regra, devido pelo prestador do serviço, ao adotar-se uma análise mais cuidadosa, verificar-se-á que o contribuinte efetivo do imposto é sempre o consumidor, haja vista só haver a prestação do serviço e a conseqüente cobrança do imposto, quando o serviço é contratado e pago pelo consumidor. Dessa maneira, os prestadores de serviço, ao calcularem o preço de seus serviços, já embutem o valor de ISS a ser pago após a realização da operação. Conclui-se, portanto, que o ISS, assim como os demais impostos, ao aumentar os custos do prestador de serviços, ocasiona o aumento dos preços, transferindo (faticamente, mas não juridicamente) o ônus do pagamento do imposto para o consumidor final e entravando uma oferta mais disseminada do serviço.

4.7. Lista de Serviços Anexa à Lei nº 116/2003

Grande disputa doutrinária há acerca do caráter taxativo ou exemplificativo da referida lista.

Entendem os defensores da taxatividade da lista, como o Prof. Hugo de Brito Machado, que tal lista tem o condão de definir quais os fatos geradores do tributo, não podendo, em decorrência do princípio da legalidade tributária, haver qualquer interpretação ampliativa ou utilização de analogia para incluir serviços não nela incluídos.

Já os defensores do caráter exemplificativo da lista argumentam que a referida lista, caso fosse aceita como taxativa, invadiria a competência municipal de regulamentação dos fatos geradores de ISS.

Melhor razão assiste à primeira corrente, pois a Constituição condiciona o exercício da citada competência municipal à definição de serviços dada em lei complementar. A lista foi, portanto, a maneira que o legislador encontrou para melhor delimitar a amplitude do conceito de serviço.

Assim, de modo a arrematar o tema, colacionamos a valiosa lição de MACHADO:

Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a *lei complementar* à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos.

A nosso ver, em face da norma acima transcrita [artigo 156 da Constituição Federal], é indubitoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar *defina*. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.²⁷

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 411.

5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS

5.1. Princípio da Solidariedade Social

A Solidariedade Social, com a Constituição de 1988, deixou de ser mero ideal distante ao povo brasileiro e adquiriu contornos de verdadeiro princípio constitucional.

Preceitua o artigo 3º, I, da Carta Magna que constituem objetivos fundamentais de nossa República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Essa disposição, acreditamos, deve servir de norte para toda e qualquer atuação estatal, não podendo o Estado agir de maneira a se afastar de seus objetivos constitucionalmente definidos.

A Solidariedade Social é, portanto, o princípio que, dentre outras funções, analisa, no tocante à construção de uma sociedade solidária, a legitimidade do ato administrativo *lato sensu*.

A tributação, portanto, assim como todas as políticas governamentais, devem servir para, mesmo que em última análise, promover a solidariedade e a justiça social. Deve, portanto, precipuamente, ter a tributação o objetivo de distribuir renda, diminuindo as desigualdades e abrindo condições para um desenvolvimento justo da Nação.

E aí, pedimos, desde logo, *vênia* para discordar da opinião de abalizada corrente doutrinária e afirmar que a Solidariedade Social deve sim, como objetivo de nossa República, limitar o poder de tributar do Estado, quando este não esteja visando promover os objetivos elencados no artigo 3º da Lei Maior.

Aos defensores extremos da legalidade como princípio maior constitucional tributário, deve a solidariedade incidir essencialmente nos gastos públicos. Discordamos, pois a legalidade, como modo de limitação do poder de tributar não é um fim em si, mas apenas um meio para que a tributação atinja seus fins. A própria tributação não deve ser, igualmente, um fim em si mesma, deve ser mero instrumento propiciador de atividades estatais que busquem proporcionar o bem-estar da coletividade. O atingimento desse bem-estar passa, indiscutivelmente,

pela distribuição de renda, que diminui as desigualdades e a violência, além de favorecer o crescimento econômico.

Atualmente, observamos a tributação atingir patamares elevadíssimos, mas sem que praticamente nenhum benefício advindo dessa arrecadação por parte do Estado seja revertido em prol dos contribuintes. O fenômeno observado nos dias de hoje é o do agigantescamento infundado do Estado. A máquina estatal é extremamente burocrática e ineficiente. São extremamente comuns os desvios de verbas públicas através da corrupção. Acreditamos, portanto, que limitar a esfera de incidência de solidariedade social apenas às saídas de dinheiro do governo, ao invés de dirigir-lhe também às entradas, é medida inócua, face a nossa realidade.

Deve-se pensar até que ponto a tributação tem alcançado seus objetivos de espalhar justiça social, ao invés de servir apenas para a manutenção de uma máquina estatal burocrática e ineficaz. Aí reside nossa diferença de pensamento da maioria dos doutrinadores: Não vislumbramos a solidariedade social como um meio de aumentar a ingerência estatal arbitrária sobre a população, mas, ao contrário, de limitar ainda mais sua atuação. O Estado não é um fim, é meio para que a população, de forma organizada e coletiva promova seu próprio bem estar. Não deve atuar, pois, para, em detrimento de sua função social, manter sua existência de uma maneira que não atenda sua finalidade.

A Solidariedade Social, acreditamos, é um instrumento deveras poderoso, que nos possibilita avaliar qual o custo benefício das políticas do Estado e, em última análise, do Estado em si. A realidade brasileira nos conduz cada dia mais a acreditar que a existência do Estado, face à ausência quase total de benefícios que o Estado disponibiliza à população, é quase que desnecessário, servindo apenas para alimentar a si próprio (e aqui nos referimos à máquina e suas mazelas, dentre as quais nunca podemos nos furtar a mencionar a corrupção absurda existente em nosso país) e manter um mínimo de paz social, de modo que o *status quo* seja mantido.

O que observamos é que, de maneira muito mais disseminada que as boas políticas governamentais, o Estado governa em causa própria, os governantes não têm compromisso algum com a população nem com o atingimento dos fins teoricamente representativos da vontade geral da nação, constantes do artigo 3º da Constituição Federal.

Deve-se, como atitude da mais lúdima cidadania, questionar a finalidade da tributação, se cumpre ela os anseios sociais. É inegável que os possa cumprir, mas essa não é a realidade no Brasil há tempos. Deve-se, pois, de modo a estancar essa imoral deturpação estatal, encurtar caminhos, favorecer a solidariedade social sem que devam os recursos passar pela mão grande e suja do Estado. Ao invés de cobrar tributos da população para então, devolvê-lo após sofrer os devidos desfalques da manutenção da máquina estatal e da corrupção, devem-se implementar medidas que busquem o atendimento mais rápido e eficaz dos anseios da população, deve-se buscar um modelo onde mais pessoas ganhem e menos pessoas percam, ao contrário do modelo observado hoje.

É aí que, de modo já a nos anteciparmos um pouco ao que exploraremos no capítulo seguinte, acreditamos não ser devida a tributação de cemitérios através de ISS, por, entre outros motivos, ter este imposto pretensão meramente arrecadatória e não conseguir o Estado, após a arrecadação, devolver benefícios satisfatórios em prol da população.

Acreditamos em um modelo, que inclusive já foi citado anteriormente neste trabalho, que consiste na isenção de impostos municipais sobre os cemitérios, devendo estes, em contrapartida, assegurar o sepultamento digno dos munícipes mais necessitados. É um exemplo excepcional de como se promover a solidariedade social sem a cobrança de impostos (logo, sem as mazelas daí decorrentes); é um modelo onde todos ganham: sai mais barato para as necrópoles manter sepultamentos sociais do que pagar impostos, a população mais pobre passa a ter acesso ao serviço particular, de melhor qualidade, o Estado deixa de acumular déficits com a manutenção de cemitérios, diminui o seu tamanho, se tornando um ente mais econômico e sustentável e podendo direcionar suas forças para atividades em que a participação particular não lhe pode auxiliar.

5.2. Princípio da Isonomia

A Isonomia, como princípio constitucional expresso notadamente no *caput* do artigo 5º da Carta Magna²⁸, não deve ser entendida como uma igualdade irrestrita, na qual todas as pessoas são iguais e mereçam tratamento semelhante, independente de suas condições e particularidades.

Já dizia Ortega y Gasset: “Eu sou eu e minhas circunstâncias”.²⁹

É nesse sentido a isonomia apregoada na Constituição. Deve-se observar o cidadão e, conseqüentemente, o contribuinte, na totalidade de sua subjetividade, analisando-se o contexto histórico, social e geográfico em que se insere, de modo que a atuação estatal possa alcançar seu fim último, a Justiça.

A Isonomia é um instrumento da Justiça e, enquanto perfizer suas finalidades, deve ser estimulada e ampliada, por isso, acreditamos que a isonomia pode e deve ter aplicações mais amplas no âmbito tributário.

Basicamente, os instrumentos da Isonomia observados na tributação são a seletividade e a progressividade de alguns impostos e os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade.

A seletividade tem atuação muito tímida, vez que decorre basicamente de interesses políticos do governo. Prova disso temos os constantes subsídios de Impostos Sobre Produtos Industrializados concedidos a bens supérfluos ou desnecessários e a aplicação de alíquotas altas a produtos essenciais. Deixa a desejar ainda a aplicação desse instrumento, pois lhe seria possível ser aplicado ao Imposto Sobre Serviços e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, mas ante o silêncio constitucional e por lhe ser mais favorável, não ousa o governo atribuir alíquotas seletivas às mercadorias em circulação e aos serviços em função da essencialidade do produto serviço. É inegável que a posição proposta seria altamente benéfica aos contribuintes, pois estariam eles susceptíveis a adquirir produtos e serviços que lhes são mais essenciais a preços mais baixos.

A progressividade é outro instrumento de aplicação muito tímida, mas que poderia ser de grande utilidade se aplicado em maior escala e estabelecido com critérios adequados. É visto no Imposto de Renda e no IPTU e ITR, nestes últimos

²⁸ Assim dispõe o *caput* do artigo 5º da Constituição de 1988: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”.

²⁹ ORTEGA Y GASSET, José. **Meditações do Quixote**. São Paulo: Iberoamericana, 1967. p. 52.

como medida sancionatória. Consiste em estabelecer alíquotas progressivas em razão do aumento da base de cálculo – no caso do IR – e em razão da persistência de descumprimento de mandamento legal relativo ao imóvel – no caso do IPTU e do ITR. Poderia ser mais bem aproveitado, caso expandido a contribuições como o PIS e o COFINS e aplicado através de tabelas mais eficientes.

O princípio da capacidade contributiva, como decorrente do princípio da pessoalidade, visa aferir as condições pessoais de possibilidade de o cidadão pagar tributo. Preceitua que, por razões de solidariedade e de justiça social, se alguém pode contribuir mais, que o faça e o faça proporcionalmente mais. É freqüentemente mal aplicado por ser visto fora do contexto econômico total; como já explicado anteriormente, muitas vezes utiliza-se esse princípio para onerar grandes empresas, mas ao fazer isso, na verdade, o Estado está a onerar os consumidores dessa empresa, que, invariavelmente passará a eles qualquer aumento em seus custos. Se o governo recebe da empresa, que, por sua vez, recebe do consumidor, não é difícil compreender que o governo, na realidade tributa indiretamente o consumo. Deve-se, portanto, abandonar o descaso ou a ingenuidade imperante e exigir do governo medidas que não onerem o consumo, pois este é a base de toda a atividade econômica nacional.

5.3. Princípio da Justiça Fiscal

O princípio da Justiça Fiscal é de difícil conceituação. Basicamente é a subsunção da idéia de Justiça ao campo tributário. Isso se dá, primeiramente, com a observação pela atividade tributária dos objetivos fundamentais do país, e, em seguida, com a instituição de objetivos e políticas específicas na área que visem a efetivar os objetivos gerais da nação.

Desse modo, entendemos como Justiça Fiscal a atuação do Estado no campo tributário que procure, acima do mero ímpeto arrecadatório, efetivar os objetivos da Nação.

Os tributos, historicamente, têm tido duas funções básicas: sustentar o funcionamento do Estado e promover o bem estar coletivo, através da utilização do

produto arrecadado em atividades de necessidade, utilidade e interesse público. O papel do Estado deve ser o de gestor, de modo que arrecade da população em quantidades individuais pequenas e devolva à população grandes benefícios possibilitados pela soma das contribuições individuais, consumindo o Estado o mínimo possível nessa operação.

Atualmente, no Estado brasileiro, a realidade é muito distante desse ideal. O governo tributa para si e não para devolver benefícios à população de maneira que proporcione o bem-estar coletivo. Prova irrefutável disso é que, apesar de nossa carga tributária figurar entre as maiores do mundo, os serviços públicos oferecidos diretamente pelo governo, em sua maioria, são de péssima qualidade. Como dito, não o são por falta de recursos, pois o Estado brasileiro é um dos que percentualmente mais arrecada no planeta, e sua arrecadação é crescente.³⁰

Já os serviços públicos exercidos diretamente pelo governo só caem de qualidade, o que nos leva à conclusão óbvia de que o dinheiro arrecadado serve apenas para manter o governo funcionando, sendo apenas uma parte ínfima dos Orçamentos destinados a investimentos. Assim, o governo deixa de ser um gestor que atua para servir ao povo e passa a ser um ente que serve apenas para sugar os recursos da população sem lhe proporcionar qualquer retorno. Um governo desse tipo é totalmente questionável, devendo-se perquirir sua legitimidade enquanto força supra-individual voltada ao bem estar da coletividade. No modelo observado no Brasil, o Estado é um fim em si mesmo. É Estado para ser Estado e não para proporcionar o bem-estar coletivo. É um grande cabide de empregos de eficiência deplorável e necessidade discutível.

5.4. Princípio da Moralidade

³⁰ Nesse sentido, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário calculou, em 2006, uma arrecadação total no Brasil de R\$815,07 bilhões, enquanto no ano anterior a arrecadação foi de R\$732,87 bilhões. Percentualmente, a carga tributária passou de 37,78%, em 2005, para 38,8%, em 2006.

In **2006 – Carga Tributária Brasileira**. Documento disponível em <www.ibpt.com.br>. Acesso em: 23 maio 2007.

A Moralidade é um princípio que deve ser aplicado em toda a Administração Pública. A Tributação, atividade da Administração que é, deve, portanto, obedecer a este princípio.

A Moralidade prescreve que o Administrador, em sua atividade pública, deve respeitar, além da estrita legalidade de seus atos, os princípios éticos de razoabilidade e justiça, posto que a observância à Moralidade constitui, de acordo com a Carta Magna, pressuposto de validade de todo ato da administração pública.

Nesse sentido, trazemos à baila a doutrina de DI PIETRO:

Não é preciso penetrar na intenção do agente, porque do próprio objeto resulta a imoralidade. Isto decorre quando o conteúdo de determinado ato contrariar o senso comum de honestidade, retidão, equilíbrio, justiça, respeito à dignidade do ser humano, à boa fé, ao trabalho, à ética das instituições. A moralidade exige proporcionalidade entre os meios e os fins a atingir; entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos; entre as vantagens usufruídas pelas autoridades públicas e os encargos impostos à maioria dos cidadãos. Por isso mesmo, a imoralidade salta aos olhos quando a Administração Pública é pródiga em despesas legais, porém inúteis, como propaganda ou mordomia, quando a população precisa de assistência médica, alimentação, moradia, segurança, educação, isso sem falar no mínimo indispensável à existência digna. Não é preciso, para invalidar despesas desse tipo, entrar na difícil análise dos fins que inspiraram a autoridade; o ato em si, o seu objeto, o seu conteúdo, contraria a ética da instituição, afronta a norma de conduta aceita como legítima pela coletividade administrativa. Na aferição da imoralidade administrativa, é essencial o princípio da razoabilidade.³¹

Tal entendimento coaduna-se perfeitamente com o nosso. Levamo-o além, ao questionar a moralidade não somente de atos administrativos isolados, mas de atividades administrativas em conjunto.

Acreditamos que a quase totalidade das atividades administrativas, da maneira em que são exercidas atualmente, são imorais. Isso decorre do notório desequilíbrio entre os fins perseguidos e os meios utilizados para a persecução desses fins.

Atendo-nos à matéria tributária, tal desproporcionalidade é evidenciada, como já repetido exaustivamente, pela discrepância entre o nível de tributação a que os brasileiros são submetidos e as contraprestações a eles fornecidas pelo Estado.

³¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991. p. 111.

6. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA AOS SERVIÇOS CEMITERIAIS PARTICULARES

Apresentados os pressupostos de nossos posicionamentos, passemos agora a expor nossas opiniões acerca do tema central deste trabalho. Partiremos, gradativamente, de uma abordagem destituída de maior preocupação jurídico-positiva até uma abordagem que buscará analisar o plano jurídico-positivo do problema em questão.

6.1. Aspectos Filosóficos, Éticos e Morais

Como tentamos demonstrar ao longo do trabalho, notadamente em seu princípio, a atividade cemiterial é *sui generis*. Mexe com o medo mais profundo do ser humano – a morte –, objeto de seu desconhecimento e impossível de ser explorado. Os cemitérios, sempre contiveram, portanto, um caráter místico, sendo o local onde dividia-se geograficamente a área dos vivos da área dos mortos. Mesmo durante a Idade Média, quando houve uma integração maior entre vivos e mortos, sempre houve separações. Esse processo simbólico de separação, que ocorre nos cemitérios é, embora inevitável, extremamente traumático, pois marca brusca mudança no estado humano – passa de ser vivo e humano a um ser morto e em decomposição – e o conduz a um grande drama. Além da perda do outro, o homem passa a ver a morte como algo que também lhe irá acontecer; o drama, portanto, reside na perda do outro e no medo de morrer.

Entendemos que o homem, nesse estado, deva ser tratado de maneira especial, haja vista o momento delicado que passa. Nesse sentido, acreditamos que é muito incômodo o pagamento pela utilização da Morada Final, entretanto, com o passar das épocas, tal costume encontra-se sedimentado. É desnecessário dizer que quanto maiores as despesas maior o transtorno causado aos entes sobreviventes. Assim, acreditamos que o Estado, como representação da vontade da coletividade, coletividade esta que sofre com o drama da morte e é transtornada

pelo pagamento de despesas fúnebres, deve agir de modo a amenizar ao máximo a dor sofrida por seus administrados.

Deveria, precipuamente, o Estado, como fazia em outras épocas, manter cemitérios públicos de qualidade, subsidiados pelo pagamento de impostos e utilizados sem o pagamento de qualquer taxa ou tarifa. Tudo isso em respeito ao enlutado, que, em última análise, representa toda a coletividade.

Modernamente, o Estado não tem conseguido agir da maneira acima apontada, gerando, igualmente transtornos à população, pois esta passava a ter acesso apenas a serviços de má qualidade. Em face do descontentamento da população e de sua incapacidade de voltar a adotar um modelo mais próximo do ideal, o Estado passou a delegar essa sua função a particulares, que, de modo que conseguissem viabilizar seus empreendimentos e auferir lucro, passaram a oferecer serviços de qualidade muito superior à dos serviços executados diretamente pelo Estado. A lei da oferta e da procura, a autonomia econômica dos empreendimentos e a necessidade de dar lucro fizeram com que os cemitérios particulares, com a conivência estatal, passassem a cobrar mais caro pelos serviços prestados.

Daí surge o dilema para o enlutado, transtornar-se com os preços mais caros dos cemitérios particulares ou com os serviços ruins dos públicos.

Qualquer das soluções vai trazer algum sofrimento para o administrado. Tal sofrimento poderia ser diminuído de duas maneiras: passando a Administração a oferecer cemitérios no regime ideal proposto acima, ou passando os delegatários do serviço público a cobrar menos pelos serviços.

Não acreditamos ser possível, atualmente, à maioria das prefeituras, obedecer ao primeiro modelo proposto. Passemos, pois, à análise do segundo modelo.

Como difundido pela Ciência da Administração de Empresas, a precificação de um produto deve ser dada em função de seu valor. É inegável que os custos, como insumos à produção e à venda do produto ou serviços, são elementos-chave na apuração de seu valor. Afora os custos, para uma precificação correta devem-se estabelecer margens de lucro razoáveis e levar-se em conta a percepção e o valor que os clientes atribuem ao produto ou serviços. Os custos são a parcela menos flexível do preço, dependendo sua variação de mudanças e

negociações com fornecedores, alterações de políticas, de processos etc. O lucro, por sua vez, é facilmente variável, dependendo apenas de disposições gerenciais nesse sentido. Assim, o modo mais usual de se precificar produtos e serviços é estabelecendo níveis de custos e margens de lucro mais ou menos fixas; adaptando-se, o lucro de maneira mais rápida que os custos, o preço às previsões de vendas e ao valor do produto ou serviço atribuído pelo cliente.

O valor atribuído pelo cliente ao serviço cemiterial, em face do seu desgosto pela perda de um ente querido, é próximo de zero, haja vista, mesmo que o serviço seja prestado de maneira digníssima, serem as atividades cemiteriais extremamente indesejadas. Não podem ousar, portanto, os cemitérios particulares atribuir preços muito elevados, decorrentes de grandes custos ou de alta margem de lucro, pois tais preços não serão aceitos pelo mercado. Deve-se, portanto, de modo a diminuir sua rejeição no mercado, diminuir seu preço. Como já demonstrado, as margens de lucro dos cemitérios, exceto consigam manter custos extremamente baixos, o que é raríssimo, são bastante modestas. Assim, deve o governo auxiliar os particulares a reduzir seus custos, motivo pelo qual acreditamos que os cemitérios particulares, por serem delegatários de serviços públicos tão essenciais quanto indesejáveis, deveriam ser imunes à cobrança de tributos, caso repassassem essa diminuição de custos à população.

Acreditamos, logo, que isso é o máximo que poderiam o Estado e o particular fazerem de modo a amenizar, na restrita medida do que lhes é possível, o sofrimento enfrentado pelos enlutados.

6.2. Critérios de Justiça e de Justiça Fiscal

Acreditamos que o Estado, acima de tudo, deva, em todas as suas esferas de atuação, promover a justiça, pois esta é um conceito mutável que compreende os anseios da população acerca do que deve ser.

A tributação, como intromissão brutal do Estado na ordem econômica dos administrados, deve, de maneira ainda mais cuidadosa, buscar promover a justiça.

Deve obedecer a diversos princípios, como o da solidariedade fiscal e da moralidade, e buscar alcançar aos fins esperados pela população.

Através da tributação, a coletividade permite que o Estado se aproprie, de acordo com determinadas hipóteses de incidência, de parte de seus recursos econômicos de modo que, com a união dos recursos financeiros de todos os membros dessa coletividade, possa o Estado, consumindo para isso a menor quantidade de recursos possível, reverter à população benefícios que, isoladamente seus membros não teriam como auferir. É um importante instrumento para a ordem democrática, desde que aplicado racional e corretamente.

A tributação no Brasil afasta-se cada dia mais da idéia recém posta. Passa a tributação, mais e mais, a ter preocupação meramente arrecadatória, para que o Estado se mantenha, sem qualquer preocupação em retribuir à coletividade benefícios advindos da união de seus recursos.

Afasta-se, portanto, a tributação do conceito de justiça.

No problema específico deste trabalho, é ainda mais injusta a tributação, pois o Estado busca arrancar recursos de entes aos quais ele próprio delega suas funções. Os cemitérios são serviços públicos que, para serem explorados por particulares, devem ser delegados através de permissão ou concessão da Administração. O Poder Público gera, ao cobrar tributos dos cemitérios, a curiosa situação de cobrar tributos – portanto, angariar receitas – de entes que estão prestando serviços à população em seu lugar – logo, livrando-o dos déficits corriqueiros na exploração de serviços públicos diretamente pelo governo. A Administração, ao conceder ou permitir a exploração do serviço por particular, diminui sua atuação no ramo, diminuindo, por conseguinte, seus custos, e podendo concentrar suas receitas nas atividades restantes; configura totalmente desarrazoado e, por conseguinte, totalmente injusto, que queira ainda tributar o delegatário do serviço público. Isso traz vantagens apenas à Administração, que diminui suas despesas e sua área de investimentos e aumenta suas receitas, enquanto os delegatários passam a ter maiores custos e os usuários passam a se sujeitar a tarifas mais altas. O aumento de custos mencionado ou os leva a diminuir suas margens de lucro e manter os preços, diminuindo seus ganhos, ou a manter as margens de lucro e aumentar os preços, diminuindo a penetração do serviço, e, conseqüentemente, seus ganhos. Já os usuários passam a ter que suportar tarifas

mais caras, apesar de sua situação física, psíquica e moral debilitada, por serem indiretamente tributados. Mais ainda, não obstante todo o sofrimento enfrentado pelo enlutado, é ainda mais doloroso saber que o produto da tributação a que foi acometido não se reverterá em qualquer benefício.

Esse modelo de exploração e tributação favorece apenas ao Estado, logo é injusto e deve ser repudiado pelo Direito.

Do mesmo modo, com a exploração de cemitérios pelo governo e por particulares, em um município qualquer, pode-se chegar à situação de concorrência desleal entre os cemitérios públicos, não sujeitos a tributação e os cemitérios particulares, sujeitos à tributação, embora todas as instituições realizem o mesmo serviço público essencial e indesejável. Tal situação demonstra cabalmente a injustiça que é, por desrespeitar o princípio da isonomia e da solidariedade social, a tributação de serviços públicos prestados por particulares.

6.3. (In)Constitucionalidade

Aparentemente, a cobrança do Imposto Sobre Serviços, tendo como fato gerador a prestação de serviços cemiteriais, é totalmente legal. O referido imposto municipal é previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, sendo devidamente regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003. Tal lei encerra a competência federal de legislar apenas quanto aos aspectos gerais do aludido tributo. Na esfera municipal, as leis complementares municipais tratam, por sua vez, de dar efetividade à cobrança da exação.

Haja vista ser a atividade cemiterial um serviço público, eventualmente exercido por particulares, é protegida pelo instituto da imunidade tributária recíproca, existente entre os entes federados, por assim expressamente dispor o artigo 150, VI, a, §§ 2º e 3º, da Carta Magna.³²

³² Preceitua o supracitado dispositivo: “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. (...) § 2.º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3.º As vedações do inciso, VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas

Embora, em uma rápida análise, possa se pensar que o parágrafo terceiro, ora transcrito, exclui as atividades cemiteriais do âmbito de incidência da imunidade recíproca, tal não pode ser o melhor entendimento. O parágrafo terceiro do artigo 150 da Lei Maior foi promulgado com uma redação confusa e que serve apenas para obscurecer o tema. A redação dada ao dispositivo faz emergir a dúvida se as vedações mencionadas no próprio parágrafo não se aplicam a todo e qualquer patrimônio, renda ou serviços em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário ou se não se aplicam apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços, **relacionados com exploração de atividades econômicas**, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. A melhor hermenêutica nos faz concluir pela segunda alternativa; o parágrafo terceiro, ao excepcionar a imunidade recíproca dos entes federados, o faz inteiramente quanto à exploração por qualquer deles de atividade econômica (ou atividade econômica *stricto sensu*, na nomenclatura do Ministro Eros Roberto Grau), e não quanto às atividades econômicas, em um primeiro momento, e a quaisquer atividades, em um segundo momento.

Nesse sentido, CARRAZZA:

Em suma, quando a pessoa política desempenha atividades tipicamente privadas o *princípio da imunidade recíproca* não a beneficia, Ele só a alcança quando desempenha suas funções típicas (atividades públicas, isto é, estatais propriamente ditas).³³

Como já demonstrado no momento oportuno, as atividades cemiteriais são serviços públicos – tanto por sua natureza, quanto pela determinação legal do artigo 30, inciso V da Constituição – e não atividades econômicas, fazendo jus, portanto, ao benefício da imunidade recíproca.

O fato de ser uma atividade freqüentemente delegada à exploração por particulares não retira dos cemitérios seu caráter de serviço público, devendo os particulares que explorarem essa atividade gozar dos mesmos benefícios e

regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 699.

privilégios que os entes públicos gozariam caso explorassem a atividade diretamente. Desse modo, evitar-se-á a concorrência desleal entre os empreendimentos públicos – não tributáveis – e os particulares – tributáveis –, respeitando-se, assim, o disposto no artigo 173, §2º, da Carta Magna, que embora trate da exploração de atividades econômicas pelo Estado, na verdade reflete a isonomia e o combate ao monopólio estabelecidos na Constituição.³⁴

Tendo-se em vista que são imunes a quaisquer tributos as municipalidades que operem (seja através de autarquias, de empresas públicas ou de qualquer outro modo) cemitérios, tal benefício deve ser, por conseguinte, extensível aos particulares delegatários dessa função estatal.

Reside no ora exposto, portanto, a primeira inconstitucionalidade observada quando da tributação de cemitérios particulares.

A segunda inconstitucionalidade reside quando confrontamos a tributação dos cemitérios particulares através do ISS com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, constantes do artigo 3º da Constituição Federal.

Como já demonstramos nos tópicos anteriores deste capítulo, a instituição de ISS sobre as atividades cemiteriais merece críticas nos âmbitos moral e ético. Tributar uma atividade tão essencial e, ao mesmo tempo tão indesejada, não deveria ser algo feito pelo Estado. Piora ainda nossa valoração acerca da tributação de cemitérios particulares se levarmos em conta o estado debilitado (físico, mental e financeiro) em que se encontra o consumidor do serviço, que é, em última análise, o responsável pelo pagamento da exação estudada.

Não é, portanto, nenhum exagero afirmar que a tributação de cemitérios particulares, em especial relativamente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é imoral e antiética.

O Direito, como defendido pela Teoria Tridimensional do Direito, é composto de três elementos: fato, valor e norma. A moral e a ética, por analisarem os fatos e imputarem a devida valoração social a eles devem ser observadas pelas normas, para que se produza o Direito. Se algo é imoral e antiético, certamente será injusto e, portanto, não será Direito.

³⁴ Proclama o referido dispositivo: “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Nesse sentido, colacionamos a lição de Miguel Reale:

Já o Direito tem como destino realizar a Justiça, não em si e por si, mas como condição de realização ordenada dos demais valores, o que nos levou, certa feita, a apontá-lo como o “valor franciscano”, cuja valia consiste em permitir que os demais valores jurídicos valham com base no valor da *pessoa humana*, valor-fonte de todos os valores.

Essa correlação essencial entre Direito e Justiça, entre o que o homem vai realizando como *jurídico* e o que ele, através da história, se propõe como *justo* que deve ser alcançado, exclui qualquer concepção formal de Justiça.

Se um dispositivo legal for injusto, não promoverá ele os objetivos perseguidos pela sociedade brasileira previstos na Carta Magna, não sendo, portanto, Direito.

Se não é Direito, não possui seu elemento essencial, a bilateralidade atributiva, motivo pelo qual não poderá ser exigido.

Como exposto nos tópicos anteriores, não acreditamos que incidência de ISS sobre as atividades de cemitérios particulares seja justa, não promovendo essa tributação quaisquer dos valores perseguidos pela sociedade brasileira contemporânea e constantes do artigo 3º da Constituição. Assim, ao desrespeitar os valores constantes do referido dispositivo, a questionada tributação deverá ser considerada inconstitucional.

Uma terceira e última inconstitucionalidade relativa à tributação de cemitérios particulares através do Imposto Sobre Serviços resulta da moderna hermenêutica constitucional. Ainda que se admita, em tese, a tributação dos cemitérios particulares através do ISS, tal disposição iria de encontro ao disposto no artigo 3º da Constituição (especialmente em seu inciso I), gerando flagrante contrariedade.

De modo a resolver o aludido conflito, respeitando-se a unidade axiológica da Constituição, seguindo a lição do Prof. Glauco Barreira Magalhães Filho, devemos utilizar o princípio da proporcionalidade.

Para orientar o uso do referido princípio, nos ensina o referido professor:

Finalmente, lembramos que o princípio da proporcionalidade se subdivide em três subprincípios: o princípio da adequação, o princípio da exigibilidade e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito. O princípio da adequação ou da conformidade prescreve que o meio deve ser apto para alcançar o fim, ou seja, o fim validará o meio. O princípio da exigibilidade ou da necessidade estabelece que o meio escolhido deve ser o mais suave, o que importar menor sacrifício para aqueles direitos fundamentais que não prevaleceram na decisão judicial. O princípio da proporcionalidade em sentido estrito aponta-nos o meio que soma mais vantagens, que leva em conta, a um só tempo, o maior número de interesses em jogo.³⁵

Aplicando-se, então, o princípio da proporcionalidade, na maneira como ora prescrita, observamos que embora a tributação de cemitérios particulares seja apta a contribuir para o atingimento dos objetivos do Estado, tal não é o que a realidade nos mostra, de modo que poderíamos ousar dizer que a tributação de cemitérios particulares através do Imposto Sobre Serviços, quanto à adequação, é formalmente proporcional, mas materialmente desproporcional. Quanto à exigibilidade, não há qualquer dúvida que a tributação de atividades cemiteriais não é nada suave, sendo, portanto, flagrantemente desproporcional. Do mesmo modo, o princípio da proporcionalidade em sentido estrito nos faz observar que a sociedade não considera vantagem alguma a aferição de tributos pelos serviços cemiteriais, haja vista o fato toda a população sujeitar-se à possibilidade da perda de ente querido, ocasião na qual não irá querer ser onerada pelo apetite arrecadatório do Estado. Assim, em sentido estrito, também é desproporcional a instituição de ISSQN sobre as atividades de cemitérios particulares.

Complementando a lição quanto à utilização do princípio da proporcionalidade, ainda nos ensina MAGALHÃES FILHO:

O princípio da proporcionalidade, também chamado de princípio da proibição do excesso, relaciona dois elementos – meios e fins – na situação de fato. Os meios são os modos possíveis de sopesar princípios e valores, objetivando-se encontrar uma solução para o caso concreto. Os fins são aqueles que são próprios a um Estado Democrático de Direito. A relação entre meios e fins não será puramente pragmática, mas haverá uma dialeticidade entre meios e fins, porquanto a dignidade da pessoa humana que se encontra no fim estabelecerá o limite deontológico ao meio.³⁶

³⁵ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. *Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição*. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 235.

³⁶ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. *Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição*. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 234-235.

Tal entendimento serve, por conseguinte, para abalizar ainda mais nossa posição contrária à tributação das necrópoles privadas através da exação prevista no artigo 156, III da Constituição. Acreditamos que a referida tributação, como meio, é impertinente para o atingimento dos fins de nosso Estado Democrático de Direito, além disso, é, singularmente, um tormento desnecessário ao enlutado e, coletivamente, uma afronta à dignidade da pessoa humana.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os cemitérios, independentemente de sua natureza jurídica, prestam um serviço público de caráter essencial. Mais ainda, prestam um serviço durante a vivência de um dos maiores dramas humanos, a morte de um ente querido. Podem e devem, portanto, ser tratados de maneira diferenciada em relação aos demais serviços prestados pelo homem.

A legislação do ISS, no entanto, não percebeu o aspecto *sui generis* da referida atividade, tributando-a igualmente às mais diversas espécies de serviço. Desse modo, atualmente, os cemitérios particulares de todo Brasil são contribuintes em potencial da referida exação.

Entretanto, conforme demonstrado, a tributação indireta do enlutado, observada quando da tributação de cemitérios, é flagrantemente imoral e antiética, não correspondendo, seja em tese ou em hipótese, a qualquer anseio da coletividade.

Sendo assim, desde já observamos a falta de legitimidade fática à referida atuação estatal.

No plano jurídico, pudemos observar que os cemitérios particulares, como concessionários ou permissionários de serviços públicos, submetem-se ao mesmo regime de imunidade recíproca conferido aos entes estatais quando exploram os serviços públicos diretamente, sendo, portanto, constitucionalmente imunes a qualquer tributação, no tocante a suas atividades essenciais.

Outro indício de inconstitucionalidade da referida cobrança reside no fato de a tributação de cemitérios através do imposto sobre serviços em nada contribuir para o atingimento dos fins perseguidos pela Nação e previstos no artigo 3º da Lei Maior. Ao contrário, parece-nos ser, essa tributação grave ofensa à solidariedade social e à promoção da justiça. Em sendo meio inócuo para o atingimento dos fins da nação, tal cobrança não pode ser, teleologicamente, considerada Direito, devendo ser, por conseguinte declarada inconstitucional.

O último aspecto de inconstitucionalidade da cobrança de ISS a cemitérios particulares, que conseguimos observar, diz respeito à unidade axiológica

da Constituição. A constituição, axiologicamente, é una e harmônica; caso se admitisse, em tese, a tributação de cemitérios particulares, estar-se-ia afrontando o artigo 3º da Constituição, além da imunidade recíproca constitucionalmente prevista aos entes que explorem serviços públicos. Dada a mencionada contrariedade, deve-se utilizar o princípio da razoabilidade para restaurar a perfeita integração entre os elementos aparentemente contrários. Conforme demonstrado na seção pertinente, a utilização do mencionado princípio não nos leva a compreensão outra que não a da inconstitucionalidade da tributação dos cemitérios particulares através do Imposto Sobre Serviços, fechando nosso argumentos contrários à cobrança da referida exação.

8. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 512p.

ARAGÃO, Alexandre Santos. **Direito dos Serviços Públicos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 852p.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 704p.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. rev. e atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro, Forense: 2006. 859p.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002. 807p.

BAYARD, Jean-Pierre. **Sentido oculto dos ritos funerários: Morrer é morrer?** São Paulo: Paulus, 1996. 321p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. 686p.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca, OLIVEIRA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. São Paulo: Atlas, 2001. 550p.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Guanabara: Congresso Nacional Constituinte, 1891.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Guanabara: Assembléia Nacional Constituinte, 1934.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Guanabara: Presidência da República, 1937.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Guanabara: Assembléia Constituinte, 1946.

BRASIL. Constituição (1946). **Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados e Senado Federal, 1965.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição do Brasil**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1967.

BRASIL. Constituição (1967). **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Brasília, DF: Ministérios da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, 1969.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Assembléia Nacional Constituinte, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2003.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2003.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 26 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1966.

BRASIL. **Lei nº 7.783 de 28 de junho de 1989.** Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1989.

BRASIL. **Lei nº 8.987 de 13 de fevereiro de 1995.** Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1995.

BRASIL. **Lei nº 9.434 de 4 de fevereiro de 1997.** Dispõe sobre a remoção de órgãos, tecidos e partes do corpo humano para fins de transplante e tratamento e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1989.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 22. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. 1041p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 18. ed. São Paulo: RT, 2007. 569p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 4. ed. São Paulo: RT, 2006. 304p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária.** 4. ed. São Paulo: RT, 2002. 200p.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ISS: A Lei Complementar Nº 116/03 e a Nova Lista de Serviços**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2006. 239p.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 801p.

DE CICCIO, Cláudio. **História do Pensamento Jurídico e da Filosofia do Direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 313p.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. 1. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2006. 1185p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 727p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991. 180p.

É Proibido Morrer em Biritiba-Mirim. **Diário de Notícias Online**, Lisboa, 12 dez. 2005. Disponível em:

<http://dn.sapo.pt/2005/12/12/sociedade/e_proibido_morrer_biritibamirim.html>.

Acesso em: 20 maio 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004. 2120p.

FORTALEZA. **Lei Complementar nº 14 de 26 de dezembro de 2003**. Altera a legislação tributária municipal, especialmente a lei n. 4.144, de 27 de dezembro de 1972 (Código Tributário Municipal), e dá outras providências. Fortaleza, CE: Câmara Municipal, 2003.

FORTALEZA. **Lei nº 3.330 de 30 de novembro de 1966**. Fortaleza, CE: Câmara Municipal, 1966.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga Tributária Brasileira**. São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.ibtp.com.br>>. Acesso em: 23 maio 2007.

JAMES, Edwin Oliver. **La religion del hombre prehistórico**. Madrid: Ediciones Guadarrama, 1973. 368p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 549p.

MACHADO, Rodrigo Brunelli. **O ISS na Lei Complementar Nº 116/2003**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004. 254p.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. 248p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 322p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 808p.

MELO FILHO, Urbano Vitalino de. Em torno da problemática municipalista: direito de sepultura. **Revista da Secretaria de Assuntos Jurídicos [da Prefeitura Municipal de Recife]**, Recife, v. II, n. 2, jan. 1974.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 948p.

MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. 676p.

NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 318p.

ORTEGA Y GASSET, José. **Meditações do Quixote**. São Paulo: Iberoamericana, 1967.

PINCUS, Lily. **A Família e a Morte**: Como enfrentar o luto. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1989. 242p.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. 749p.

REVISTA FORENSE. Rio de Janeiro: Forense, n. XCVIII, abr./jun. 1944.

RIBEIRO, Célia. **Etiqueta na prática**: Um guia moderno para as boas maneiras. 23. ed. Porto Alegre: L&PM, 1997. 209p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 924p.

SILVA, Justino Adriano Farias da. **Tratado de Direito Funerário**: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário, tomo I. São Paulo: Método, 2000. 888p.

SILVA, Justino Adriano Farias da. **Tratado de Direito Funerário**: Teoria Geral e Instituições de Direito Funerário, tomo II. São Paulo: Método, 2000. 890p.

TROIS Couleurs: Bleu. Direção: Krzysztof Kieslowski. Produção: Marin Karmitz. Intérpretes: Juliette Binoche, Benoît Régent e outros. Roteiro: Krzysztof Kieslowski e Krzysztof Piesiewicz. [S.l.]: MK2 Productions; France 3 Cinéma; Eurimages, 1993. 1 DVD (100 min), widescreen, son., color.

ZIEGLER, Jean. **Os vivos e a morte**: Uma “sociologia da morte” no Ocidente e na diáspora africana no Brasil, e seus mecanismos culturais. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1977. 320p.