

# IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA ENTIDADES RELIGIOSAS E LOJAS MAÇÔNICAS

André Roberto VILLA REAL<sup>1</sup>

**RESUMO:** Neste artigo, visa-se elaborar uma ideia do que seria a imunidade tributária religiosa e se há possibilidade desta se estender para as lojas maçônicas, seguindo definições doutrinárias. Será tecida comentários a respeito das jurisprudências do STF a respeito do assunto. Com tantas opiniões doutrinárias à cerca do assunto, podemos tecer um artigo onde há diversas formas de compreensão e extensão da imunidade tributária. Esta imunidade que é prevista constitucionalmente e que detém participação na constituição desde sua elaboração.

**Palavras-chave:** Imunidade Religiosa, Imunidade Tributária, Constituição, Lojas maçônicas.

## 1 INTRODUÇÃO

No leque de um assunto tão polemico e de extrema importância que é a imunidade tributária para entidades religiosas, visualizam-se vários debates com inúmeras opiniões doutrinárias à cerca do assunto.

Esta gama de opiniões, muitas vezes divergentes entre si, deve-se da fácil compreensão do tema, que de observação superficial, já garante um posicionamento, tratando-se de uma situação do dia-a-dia onde todos sentem confortáveis em avaliá-la.

Historicamente no Brasil a igreja sempre teve grande importância, principalmente a católica, estando presente até no preâmbulo constitucional a garantia de “proteção de Deus” a nossa atual Constituição Federal, e como podemos ver, mais corriqueiramente, nas notas de real a frase “Deus seja Louvado”, que a primeira instância faz referência ao Deus Cristão.

Na Constituição de 1891, onde foi proclamada a república, o Brasil tornara-se um país laico, como estava transcrito no texto constitucional, no artigo 1,

---

<sup>1</sup> Discente do 4º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. e-mail: andre-villareal@hotmail.com

2º, onde o estado era proibido de subvencionar, estabelecer ou embaraçar exercício religioso, foi a primeira vez que o Brasil rompeu os laços com a igreja diretamente.

Na atual constituição há a necessidade de tornar igualitária a garantia de todas as religiões, no artigo 19 inciso I, fica explícita a decisão dos seus construtores de evitar financiamentos estatais, ou qualquer outro tipo de apoio financeiro a entidades religiosas provindos dos estados. No artigo 5º, inciso VI da constituição, esta igualdade está assegurada pela liberdade de manifestar qualquer crença, garantindo o laicismo e a não adoção de uma religião apenas como opção de crença. No mesmo artigo no inciso VIII há a garantia de liberdade dos direitos para os crentes de qualquer religião, exceto se “invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei”.

## **2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Antes de tudo, devemos entender do que se trata imunidade tributária, seu conceito, suas definições perante diferentes doutrinadores.

Não há um consenso entre doutrinadores sobre o que ela é, até porque se encontram dificuldade na hora de interpretá-la. Portanto, temos diferentes visões, principalmente diante de sua extensão.

Seguindo a linha de pensamento de Hugo de Brito Machado (2004, p. 266): “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação.”

Como exposto, imunidade seria um empecilho criado pela constituição atribuindo-o status semelhante, se não o encaixando como cláusula pétrea.

O conceito adotado pelo doutor e Professor Paulo de Barros Carvalho(1999, p. 178) traz o seguinte:

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

Fazendo um paralelo para facilitar o entendimento, quando dizemos que uma pessoa está imune a determinada doença, estamos dizendo que ela é imune a um determinado vírus ou bactéria, sendo assim não é passiva de contrair. Na imunidade tributária, acontece coisa semelhante, pois quando dizemos que determinada situação está imune, estamos querendo expor que está protegida contra o poder de tributar do Estado, não corre o risco de ser tributada.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 165), entende ser esta “uma heterolimitação ao poder de tributar”, sustentando que em certas situações o que deve prevalecer é a vontade do contribuinte de dispor de sua finança ao estado.

Não fugindo da linha de raciocínio anterior, Luciano Amaro (2004. p. 148-149) interpreta de forma parecida o conceito:

“A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”

Entende-se que a impossibilidade de tributo ocorre em viés de alguma norma constitucional, sendo assim esta norma visa garantir algum direito para não imputar o tributo que já é presumido constitucionalmente, como no caso da imunidade tributária para entidades religiosas.

Já Ives Gandra da Silva Martins(1998,p.32), entende que :

“A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o poder de tributar sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária de poder público, utilizando-se de mecanismo ofertados pelo Direito. Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.”

A imunidade, em questões constitucionais, monta o instrumento necessário para manter direitos como, a liberdade de expressão, democracia e ação dos cidadãos, e também, para aproximar o cidadão do estado, afim de que a sociedade auxilie para suprir a infertilidade do estado. Assim, podemos destacar que não há privilégios entre pessoas físicas e jurídicas, mas sim uma proteção para valores previstos constitucionalmente.

Outra análise importante é a de Gustavo Tepedino(1994,p.12), ele afirma:

“Ao conceder uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado. Daí porque a interpretação das alíneas d, o art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988 deve ser ampla e teleológica, nunca restritiva e literal”.

Quando garantimos a imunidade estamos tutelando um valor jurídico de “supra importância” para o estado, onde o podemos prever de forma ampla na Constituição Federal.

Seguindo esta gama de opiniões, podemos entender que a imunidade trata-se de uma competência tributária no sentido negativo, que atuam na esfera dos direitos políticos, com regras definidas de forma implícita ou explícita na Constituição Federal, como definiu Ricardo Silva(2006,p.10).

Devemos salientar que a imunidade se restringe apenas a tributos, portanto taxas não são passíveis de imunidade alguma, por não lesarem direitos fundamentais e não prejudicarem a entidade de executar seus proposito religiosos.

## **2.1 ALCANCE DO TERMO TEMPLO DE QUALQUER CULTO**

Conforme oque vem escrito na Constituição Federal, é vedado qualquer tipo de imposição tributária para templos de qualquer culto, art. 150, VI, “b”.

Oque causa desentendimento entre doutrinadores é a extensão deste termo, “templos de qualquer culto”, pois como ele é vago cabe uma serie de

entendimentos a respeito. Se formos seguir ao pé da letra, só seria imune o local que ocorre os encontros, sendo assim o único tributo evitável seria o Imposto Predial Territorial Urbano, sendo assim necessita-se de uma interpretação mais extensivas.

Partindo deste pressuposto, Silva (2006, p. 16) admite a existência de duas teorias para a definição, uma seria a restritiva, esta restringindo o entendimento de templo a apenas onde ocorre o culto religioso, e a outra a liberal, com cunho de anexar os outros bens a imunidade pertencente ao templo:

“O conceito de templo traz muitas divergências, podendo-se concluir pela existência de duas correntes: a) a restritiva, que somente admite que a imunidade alcança o local dedicada e exclusivamente ao culto religioso; e b) a liberal, que sustenta que a imunidade se estenderia aos ‘anexos’ do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como os serviços religiosos em si, isto é, ao atos próprios de culto.”

Segundo Silva, o tributarista Sacha Coelho seria adepto da teoria restritiva pois em seu entendimento apenas onde ocorrem os cultos há imunidade tributária.

Em matéria do STF pode-se dizer que adotam a teoria liberal onde se estende a imunidade para os anexos do templo.

### **2.1.1 IMUNIDADE RELIGIOSA NA CONSTITUIÇÃO**

Está prevista a imunidade religiosa no inciso IV artigo 150 da Constituição Federal, onde se vedam “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”. O Brasil é um país laico, onde não nos deparamos com nenhum tipo de empecilho religioso para fundarmos uma igreja.

À liberdade religiosa está prevista nos incisos VI ao VIII, art. 5º da Constituição Federal, garantindo qualquer tipo de culto religioso ou a opção de não

professar nenhum tipo de religião, a previsão de neutralidade do estado está no inciso I, art. 19º da Constituição Federal.

Na ideia de direito comparado, dada por Ricardo Lobo Torres, os países devem estimular e proteger a fé de seus cidadãos, incentivando a criação de igrejas com a falta de tributação à elas.

É de se ressaltar que no Congresso Nacional, o deputado Eduardo Jorge já sugeriu um projeto de emenda constitucional (PEC nº 176-A/93) que expunha a ideia de extinção da imunidade tributária para cultos religiosos, mas o projeto acabou não vingando, principalmente por violar o princípio de liberdade religiosa previsto no inciso IV art.5º e a dificuldade de se fiscalizar as entidades religiosas por viés do fanatismo de seus fieis e líderes que poderiam prejudicar outras religiões.

Como podemos ver, em outros países há garantias religiosas constitucionais envolvendo tributos. Na Alemanha é descontado do salario de cada pessoa uma quantia destinada as entidades religiosas, esta chamada de "imposto eclesiástico", que se não pago retira da pessoa a garantia de desfrutar dos sacramentos religiosos como batismo e comunhão, esse imposto é de 8% à 9% do salario da pessoa, destinando o dinheiro a religião que a pessoa segue. Exemplo: o imposto de um luterano vai para a igreja luterana, de um católico, para à igreja católica de um judeu para a organização judaica.

Na Suíça e na Áustria, países de origem germânica, há a existência de um imposto semelhante, que data desde a idade média, onde protestantes e católicos são obrigados a pagar para a manutenção das igrejas, independente se são pessoas jurídicas ou físicas.

Há propostas para abolir estes tributos, em primeira instância, das pessoas jurídicas e futuramente de todo sistema tributário suíço. Principalmente para favorecer os investimentos das empresas, que acabam sendo reduzidos em viés do tributo.

Na Constituição argentina no artigo 2º há uma previsão constitucional de sustentação religiosa à igreja católica por meio de imposto ao culto: "O governo federal sustenta o culto católico apostólico romano", mesmo não sendo reconhecida como igreja oficial, o catolicismo tem um foro de privilégios perante á politica nacional.

No entendimento do STF, a imunidade tributária religiosa não se restringe apenas ao edifício onde ocorrem os cultos, a palavra “templo”, se estende por toda a entidade religiosa. Eles utilizam como base legal o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, que descreve as “entidades”, ou seja, “pessoas jurídicas” como imunes por deterem competência religiosa. Sendo assim toda religião gozaria da oportunidade de deter imunidade em seus templos.

Alguns doutrinadores mais conservadores entendem que seitas ilegais, ou com cunho de violação de direitos humanos e sacrifícios de animais, não devem ser entendidas como entidades religiosas, portanto não poderiam gozar da imunidade tributária, seguindo esta tese, Alexandre de Moraes(2007,p.77) fomenta:

“A Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for contrário à ordem, tranquilidade e sossego público, bem como compatível com os bons costumes.

Desta forma, a questão das pregações e curas religiosas deve ser analisada de modo que não obstaculize a liberdade religiosa garantida constitucionalmente, nem tampouco acoberte práticas ilícitas.”

Como se pode ver no recurso extraordinário nº 325.822/SP (relator original, Ministro Ilmar Galvão, redação para acórdão, Ministro Gilmar Mendes, em 18/12/2002), que a imunidade não deve apenas se restringir ao templo, mas deve abranger o patrimônio, renda e serviços relacionados estritamente à sua finalidade essencial, como também deve ser afastada a incidência de impostos sobre lotes vagos, terrenos, terras improdutivas e prédios comerciais pertencentes à entidade religiosa, no caso ate cemitérios pertencentes a igreja.

Para chegar a esta conclusão utilizaram das alíneas “a” e “b”, inciso IV, da Constituição Federal. Onde fica explícito a imunidade em determinados casos.

O caso movido ao STF foi sobre uma entidade religiosa que dispunha seu bem imóvel para locação, e neste caso dizia que a renda da locação não deveria ser tributada por se tratar de um patrimônio destinado a organização religiosa. (Informativo nº 195 STF).

### **3 ISENÇÃO**

A imunidade tributária detém diferentes funções da isenção, havendo a necessidade de distingui-las para a fácil interpretação. Como a imunidade já foi definida acima, vamos abordar a isenção.

A isenção seria a ausência de capacidade para serem instituídos tributos, sendo um exercício de competência tributária, sendo definidas em leis infraconstitucionais, estando contidas em maior parte no art. 150 da Constituição Federal.

Na Constituição Federal podemos encontrar previsões de imunidades que foram grafadas erradamente (por conta de não caber a constituição determinar isenções, e sim a legislações infraconstitucionais determina-las) como isenção nos casos do inciso LXXIII do artigo 5º, do § 7º do artigo 195 e do § 5º do artigo 184.

Para Regina Helena Costa (2006, p. 108), citando Luciano Amaro, diz que “a diferença entre ambas repousa, basicamente, no fato de a imunidade atuar no plano da definição da competência e a isenção operar no plano do exercício da competência”. (destaque da autora).

Cada uma trabalharia no seu plano, detendo diferentes características, quando algo está imune, quer dizer que está fora do plano de tributação do estado. Mas quando falamos que algo está isento, quer dizer que o estado tem capacidade de tributar, mas não exerce tal competência por conta de alguma hipótese isentável.

### **4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA LOJAS MAÇÔNICAS**

Há controvérsias se podemos considerar as lojas maçônicas entidades religiosas, o que traria imunidade de tributos. Na doutrina não há muitas opiniões concretas a respeito, principalmente pela ausência de casos tangendo tal assunto. Mas podemos citar uma que invoca com clareza que a proteção à liberdade religiosa, garantida no Art. 150, VI, "b", da CF estende-se também as lojas maçônicas, quem menciona isto é o doutor CARRAZA (1997 p.399):



“Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima, presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público. Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade.”

O assunto chegou a apreciação do STF no Recurso Extraordinário nº 562.351/RS, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, a decisão da Primeira Turma do STF, com apenas 5 votos e sem ser unânime, foi de que a maçonaria não estaria sobre proteção da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da CF, mas o debate segue aberto até porque não houve uma unanimidade entre os integrantes do STF e por ter sido feito só por uma turma.

Os principais fatores que não garantiram as lojas maçônicas como imune de tributos são de que elas são reuniões no intuito de entender a filosofia da vida, fugindo do plano divino, até porque quem é maçom pode seguir outras religiões, e, principalmente pela restrição de seus participantes, coisa incomum em templos religiosos. Outro ponto que merece ser ressaltado é o sigilo das lojas, o que não garante uma fácil determinação do que há dentro delas, e fica em viés do ‘achismo’ determinar se podem ou não ser imunes.

Outro julgamento que desconsiderou a maçonaria como entidade de cunho religioso, aconteceu no TJRN de Natal/RN, onde foi seguida a jurisprudência do STF, que entende a maçonaria como entidade de cunho filosófico, não se encaixando no conceito de religião, por não ser aberta ao público e por não impor suas ideologias, opiniões e crenças aos seus membros. Além disso, neste caso os desembargadores reforçaram suas decisões por meio do texto que se encontra no próprio site da maçonaria, onde ela é definida:

“A Maçonaria não é uma religião no sentido de ser uma seita, mas é um culto que une homens de bons costumes. A Maçonaria não promove nenhuma espécie de dogma que deve ser aceito taticamente por todos, mas

inculca os homens a prática da virtude, não oferecendo panaceias para a redenção de pecados.”

Partindo deste princípio, a maçonaria não possui dogmas, não prega a existência de Deus, nem detém qualquer tipo de adoração a estes, muito menos impõe crenças ou opiniões aos membros. Portanto, seria uma entidade de âmbito filosófico, onde é proibido qualquer debate de cunho religioso ou político dentro de suas lojas.

Na opinião de Eduardo Sabbag, a maçonaria, no seu sentir, pode ser considerada ‘uma verdadeira religião’ por enfatizar a figura do criador em meio a seus sacramentos, em suas palavras:

“A maçonaria deve ser considerada, para fins de imunidade tributária, uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Tal identidade se mostra evidente quando a instituição aspira harmonizar a criatura ao Criador, por meio do sistema sacramental que lhe é inerente.

O rito litúrgico que imanta as suas reuniões cerca-se de cerimonial, doutrina e símbolos, sob os quais se estende a espiritualidade do maçom, que é levado à aprendizagem e ao estímulo de sua imaginação espiritual.(artigo científico, sobre imunidades religiosas e lojas maçônicas).”

Se levarem em conta os ideais religiosos presentes na maçonaria, que englobam questões espirituais e teológicas, ela deveria ser considerada uma entidade religiosa e gozaria do direito de imunidade tributária.

Para Leandro Paulsen o termo “templo de qualquer culto” , presente na constituição, deve ser vislumbrado de maneira a englobar qualquer tipo de manifestação religiosa, pois, não há uma determinação constitucional das entidades que devem ou não ser consideradas religiões. Para ele o único limite deve ser estabelecido a religiões que denigram a dignidade da pessoa humana, evitando religiões que visem a dominação, o preconceito e qualquer tipo de atitude lesante.

Alguns doutrinadores como, Pontes de Miranda e Sacha Calmon Navarro Coêlho defendem a ideia de que apenas onde se é celebrado o culto deve ser imune de atividade tributária, dando origem a teoria clássico-restritiva.

Já Aliomar Baleeiro, Roque Antonio Carraza (já mencionado) e Hugo de Brito Machado defendem a tese de que além de onde acontecem os cultos, seus anexos devem ser imunes, desta forma as construções utilizadas sem fins lucrativos poderia ser imune, esta teoria foi nomeada de teoria clássico-liberal.

José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos e Eduardo Sabbag, são os doutrinadores que defendem a teoria que já foi utilizada pelo STF na definição de templo, a teoria moderna, onde o templo será a entidade , associação que mantém o templo religioso independente das coisas e pessoas nele presente.

Vale ressaltar que estas teorias são as mais populares dentro de varias outras opiniões, em um tema tão polemico, há uma compreensão distinta entre todos os que interpretam.

## **5 CONCLUSÃO**

Em suma conclui-se que, o tema exposto neste artigo, imunidade tributária para templo de todos os cultos e lojas maçônicas, abrange uma serie de debates, onde nos deparamos com inúmeras opiniões doutrinarias.

A imunidade, como relatado anteriormente, é considerada por muitos como clausula pétrea, que além de estarem previstas no art. 60, § 4º da CF, estão presentes no art. 150 da CF, sendo assim seria incontestável sua alteração e não seria admitido o debate deste assunto no Poder Legislativo.

É importante dizer que o STF mudou a forma da interpretação desta imunidade, trabalhando com ela atualmente de forma mais ampla, no interesse de favorecer o coletivo, no caso de enquadrar as atividades sociais, e principalmente a liberdade religiosa de cada individuo.

No Brasil, pelas inúmeras religiões presentes em nosso território, seria impossível se manter um sistema como o germânico, onde se é descontado o tributo destinando-o à igreja, havendo um descontrole, atividade que traria certa dificuldade na operação administrativa do país, e causaria relação de dependência da igreja diante do estado, ato que traria maior proximidade entre as duas instituições.

A interpretação sobre as lojas maçônicas é relevante para a imposição de tributos, mas levando em consideração o pouco que se sabe da maçonaria, fica de difícil compreensão de sua real finalidade, como exposto, o STF não detém um posicionamento positivo quanto à maçonaria como entidade religiosa, mesmo ela elencando características como o culto.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ARGENTINA. Constituição (1994). **República Argentina**. Congresso Nacional da Confederação Argentina, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, pg. 399-400.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Constituição(1891).**Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro. De 24 de fevereiro de 1891

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.351**, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012. Acesso em 31 de julho de 2013

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros. 1997. p. 399

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional Descomplicado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 277-297.

SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: [http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade\\_Templos\\_Quaquer\\_Ricardo\\_Silva.pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Quaquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1) Acesso em 1 de Julho de 2015

TEPEDINO, Gustavo. **Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos**. In: Revista da Procuradoria-Geral da República. N. 5, 1994.

V. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário: Os direitos humanos e a tributação. Imunidade e Isonomia**. V. III, RJ: Renovar, 1999, p. 238.