
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Por THAYS FERNANDA ROZOLEM¹

O presente trabalho dedica-se ao estudo da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto por meio da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e a sua relação com a prática de evasão e elusão tributária fiscal. Nesse diapasão, o cerne deste trabalho reside na reflexão sobre a extensão da imunidade tributária como forma que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa, estando a serviço da liberdade de crença e da garantia de livre exercício dos cultos religiosos. Por fim, demonstrou-se que o ineficaz controle de fiscalização no âmbito da imunidade tributária religiosa são os fatores que possibilitam o emprego dessa exoneração tributária como artifício para condutas ilícitas, tais como fraude, sonegação e simulação para evadir-se da obrigação do pagamento de tributos.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imunidade Tributária Religiosa. Evasão e Elusão Tributária.

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrou diversos direitos e garantias fundamentais, dentre eles a inviolabilidade do direito à liberdade de consciência e de crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e garantindo a proteção aos locais de culto e suas liturgias.

Para fins de evitar embaraços à prática religiosa, a Constituição Federal estabeleceu a vedação de instituição de impostos sobre templos de qualquer culto.

Tal preceito legal que desonera alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as rendas provenientes da prática do culto e os serviços, ambos quando relacionados a finalidades religiosas afirma SABBAG (2017, p. 430).

O presente trabalho realizará uma abordagem sobre a imunidade tributária religiosa e a sua relação com a prática de evasão e elusão tributária fiscal.

¹ Bacharel em Direito pela Uniandrade.

Nomeado de Imunidade Tributária Religiosa, será analisada a questão da inviolabilidade do direito à liberdade de consciência e de crença relacionando a vedação de instituição de impostos sobre templos de qualquer culto como forma de garantia de proteção à liberdade religiosa; após a conceituação dos termos culto e templo, será apontada a imunidade à luz do art. 150, § 4º da CF e a abrangência da desoneração.

Por fim, versará sobre a prática da evasão e elusão tributária como meios de obter vantagem econômica através de condutas ilícitas, tais como fraude, sonegação e simulação para evadir-se da obrigação do pagamento de tributos; e o regulamento de competência em matéria de fiscalização em função da natureza do tributo.

1. Considerações Iniciais

A liberdade de culto é um direito individual previsto em lei, em específico no art. 5.º, VI, da CF, sendo a imunidade religiosa uma das garantias que o protege, ambos se tratam de cláusula pétrea ALEXANDRE (2015, p. 198).

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

[...]

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;²

PAULSEN (2017, p. 114 e 115) leciona que a imunidade a impostos que beneficia os templos de qualquer culto abrange a expressão da religiosidade. Trata-se de uma das formas que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa, estando a serviço da liberdade de crença e da garantia de livre exercício dos cultos religiosos.

² BRASIL. (05 de Outubro de 1988). EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 91, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2016. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

PAULSEN (2017, p. 115) explica que a imunidade, ao estar direcionada para a proteção da liberdade religiosa, alcança diversos credos, inclusive as igrejas e os movimentos religiosos que não são predominantes na sociedade brasileira; com exceção às seitas satânicas, por contrariar o valor tutelado pela norma constitucional, a qual diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus. Estão abrangidos pela imunidade a igreja católica, as protestantes, Luterana, Anglicana, Batista, Metodista, Adventista, outras Igrejas evangélicas, e, ainda, credos de origem africana.

O § 4º do art. 150 da CF impõe a manifestação da religiosidade como vinculação à finalidade essencial.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.³

BORBA (2015, p. 105) leciona que a imunidade atinge qualquer espécie de culto religioso, proibindo, por parte do Poder Público, a instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou serviços do templo em si, do prédio ou terreiro onde ocorre a prática do culto, não se estendendo, por sua vez, imunidade às residências dos padres, rabinos, pastores e outras atividades não consideradas finalidades essenciais.

PAULSEN (2017, p. 115) afirma que o STF entende que os imóveis utilizados como residência ou escritório de padres e pastores; os cemitérios pertencentes às entidades religiosas; as quermesses e almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos também estão vinculadas às finalidades essenciais, estando, portanto, abrangidas pela imunidade.

³ BRASIL. (05 de Outubro de 1988). EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 91, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2016. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

Segundo ALEXANDRE (2015, p. 198), o entendimento do Supremo Tribunal Federal é pacífico quanto à imunização da entidade religiosa, conforme demonstra o seguinte excerto:

“Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. O § 4.º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas” (STF, Tribunal Pleno, RE 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004, p. 33).⁴

Deste modo, o STF entende que se um imóvel pertencente a ente imune for alugado, o mesmo não deixa de estar vinculado às finalidades essenciais, não perdendo a imunidade por tal razão ALEXANDRE (2015, p. 199).

O autor menciona que o ônus da prova da relação entre o patrimônio, a renda e os serviços e as finalidades essenciais da entidade é do ente imune. Assim, se a entidade não comprovar a vinculação, passa a se sujeitar à tributação ALEXANDRE (2015, p. 199).

Em contrapartida, PAULSEN (2017, p. 115) assevera que caso os templos desenvolvam atividades de natureza econômica, submetem-se à tributação; porém o ônus da prova quanto ao desvio de finalidade cabe ao Fisco. Cita:

O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.⁵

Sob o fundamento de que a imunidade dos templos é incondicionada, entende-se que a remessa de recursos ao exterior também deve ser considerada

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

imune a impostos, uma vez que tanto a Igreja Católica Romana quanto a Igreja Adventista, por exemplo, são igrejas plurinacionais, nas quais seus fiéis compartilham da mesma crença e ideais, independentemente da nação em que se encontrem, auxiliando na expansão da fé e dos princípios de caridade e benemerência por todo o mundo PAULSEN (2017, p. 116).

2. Conceitos de Culto e Templo

Para a compreensão do alcance da imunidade tributária religiosa, deve-se, preliminarmente, saber os conceitos de culto e templo SABBAG (2017, p. 426).

SABBAG (2017, p. 426) especifica que o culto diz respeito ao prestígio da fé e aos valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade da pessoa humana e a igualdade entre os indivíduos, além de outros pilares do Estado. Além disso, é imprescindível a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações embasadas aos bons costumes, sob pena do não reconhecimento ao emprego da imunidade.

Cabe ressaltar que não são protegidas as seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que possam influenciar a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário SABBAG (2017, p. 426).

Por outro lado, o conceito de templo se define em três teorias distintas, sendo a clássico-restritiva, a clássico-liberal e a moderna SABBAG (2017, p. 427).

A teoria clássico-restritiva traz o conceito de templo como o local destinado à celebração do culto. A título de exemplo, não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel se o culto ocorrer no quintal ou terreiro da casa dedicado à celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado templo-móvel, consistente em barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus, etc.; entre outras situações SABBAG (2017, p. 427).

Conforme SABBAG (2017, p. 427 e 428), a teoria clássico-liberal conceitua o templo como tudo aquilo que viabiliza o culto, direta ou indiretamente. Como exemplo, não deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, casa ou salão paroquial, centro social, todos os anexos ao templo, e pertencças do

templo; não deve haver a incidência de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia; não deve haver a incidência de IPVA sobre o veículo utilizado pelo religioso para a realização do trabalho religioso.

A teoria moderna, por sua vez, conceitua o templo como entidade, sendo uma instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso. Aproxima-se da concepção de organização religiosa em todas as suas manifestações no que corresponde ao culto, SABBAG (2017, p. 428).

Para o autor a concepção moderna se mostra como a mais adequada à satisfação do problema referente à tributação dos templos religiosos que, em virtude de ter orientado a atividade, com diversas questões jurídicas, tem por finalidade atingir a razão da lei e propor a justiça fiscal aos casos concretos SABBAG (2017, p. 429).

a. A Imunidade à Luz do Art. 150, § 4º da Constituição Federal

SABBAG (2017, p. 429 e 430) leciona que o art. 150, § 4º, da CF enumera um rol classificatório abordando o patrimônio, a renda e os serviços, à semelhança da alínea "a" do inciso VI e do § 2º que compreendem a questão da imunidade recíproca para as entidades federadas, autarquias e fundações públicas, afastando a instituição de impostos que tendem a incidir sobre os elementos fundantes do fato jurídico-tributário em relação ao templo religioso.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º - 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.

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços,

relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.⁶

O preceito legal que desonera alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as rendas provenientes da prática do culto e os serviços, ambos quando relacionados a finalidades religiosas SABBAG (2017, p. 430).

SABBAG (2017, p. 430) menciona que a título de exemplo, levando em consideração os termos patrimônio, renda e serviços, percebe-se que não deve haver a incidência de impostos sobre o templo, dentre eles o IPTU sobre o imóvel utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo ou templo-móvel utilizado no trabalho religioso; ITBI sobre a aquisição de imóvel destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou retribuições dos fiéis, ou sobre as rendas resultantes de aplicações financeiras do templo; e ISS sobre os serviços religiosos, tais como batismos e conversões; entre outros.

O autor ilustra, ainda, que o art. 150, § 4º, da CF, deve ser lido em conjunto com a alínea "b", a qual dispõe que haverá desoneração sobre patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades SABBAG (2017, p. 431).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.⁷

Afirma que o legislador constituinte considerou a Teoria Moderna, na linha de uma interpretação ampliativa, pelos motivos de tratar, textualmente, do

⁶ BRASIL. (05 de Outubro de 1988). EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 91, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2016. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

⁷ BRASIL. (05 de Outubro de 1988). EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 91, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2016. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

vocábulo entidade, firmando a adoção da concepção do templo-entidade; por fazer referência às rendas e serviços da entidade; e por referenciar a finalidade essencial, que adere a concepção menos restritiva do conceito de templo. A interpretação ampliativa busca desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, e apreciar a atuação das entidades relacionadas às atividades essenciais, desde que os recursos provenientes de certas atividades se revertam a tais pessoas jurídicas sem provocar prejuízo à livre concorrência SABBAG (2017, p. 431).

SABBAG (2017, p. 432 e 433) registra que em razão da abrangência da desoneração preconizada pela Teoria Moderna, a expressão “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, impõe certas interpretações como requisitos elementares, tais como, ser fundamental a destinação integral dos recursos provindos das atividades correlatas na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, sendo os recursos a renda de aluguéis de imóvel de propriedade do templo locado, a renda da comercialização de objetos sacros, entre outros; e ser vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o caráter empresarial na atividade econômica desempenhada.

b. Tributos Indiretos

ALEXANDRE (2015, p. 110) assevera que são indiretos os tributos que permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa distinta daquela definida em lei como sujeito passivo. Tal definição inclui apenas os tributos que já foram concebidos como aptos à transferência do encargo.

Cabe registrar que todo o critério exposto no estudo da alínea “a”, afeta à imunidade recíproca, em comparação com os tributos indiretos, pode ser aplicado aqui, sem alterações SABBAG (2017, p. 436).

Conforme o estudo da alínea em comento, no ano de 2003 o STF apreciou os Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.251/SP, de relatoria da ilustre Ministra Ellen Gracie, com julgamento no mesmo ano, o qual deu a entender que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF aplicava-se às

operações de vendas de objetos sacros (mercadorias fabricadas pelos templos), impedindo a incidência de ICMS, com a condição de que o lucro obtido fosse revertido à consecução da finalidade precípua da entidade religiosa SABBAG (2017, p. 436).

SABBAG (2017, p. 437) diz que a orientação adotada acima foi reiterada pelo STF em 2006, nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 186.175/SP, também de relatoria da ilustre Ministra Ellen Gracie, com julgamento no mesmo ano, conforme ementa:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.⁸

A discussão foi pacificada prevalecendo o entendimento do ilustre Ministro Bilac Pinto, que relatou acórdão (RE 68.741/SP, em 1970), seguindo o entendimento de que a figura do contribuinte de fato era estranha à relação tributária, não podendo alegar a imunidade tributária a seu favor. Assim, passou a não ser permitido opor à forma jurídica a realidade econômica, além de fixar a ideia de que a relação tributária se estabelecia somente entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável. Tal entendimento mudou a jurisprudência da Corte Suprema, que começou admitir a incidência dos impostos indiretos nas compras de bens por entidades políticas imunes SABBAG (2017, p. 437).

SABBAG (2017, p. 437) ratifica que segundo o entendimento do STF, pode-se assegurar a não incidência de ICMS nas operações de vendas de objetos sacros, com a condição de que o lucro obtido seja revertido à consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; e a incidência de ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que a compra se refere ao pagamento do preço do bem e não do tributo.

⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

c. Cemitérios

SABBAG (2017, p. 437 e 438) dispõe que houve relevante discussão no STF, acerca da imunidade de IPTU, em relação à propriedade particular de um terreno que localizava um cemitério privado, especificamente o Cemitério Santo André S/C Ltda., na cidade de Santo André/SP.

A proprietária do terreno interpôs Recurso Extraordinário n. 544.815/SP, contestando a decisão do extinto Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, que decidiu pela incidência do IPTU sobre o bem imóvel. No recurso alegou que o cemitério é imune à tributação, em virtude do art. 150, VI, “b”, da CF, que dispõe sobre imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Afirmou que o terreno no qual se localiza o cemitério privado deve ser considerado como templo de qualquer culto, para fins de imunidade tributária, visto que, em razão do sepultamento de pessoas queridas, são realizados homenagens e ritos diante dos seus túmulos, o que diz respeito a uma forma de culto, previsto constitucionalmente SABBAG (2017, p. 438).

SABBAG (2017, p. 438) aponta que ao analisar a questão, o relator ilustre Ministro Joaquim Barbosa, frisou os seguintes pontos:

- (1) a propriedade imóvel pertence a uma pessoa natural e laica;
- (2) o imóvel estava alugado a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesiástica;
- (3) o imóvel é empregado em atividade econômico-lucrativa, cujo produto não é destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa. Para o ínclito julgador.⁹

SABBAG (2017, p. 438 e 439) reitera que o eminente Ministro Joaquim Barbosa, evitando beneficiar a exploração econômica particular, em detrimento da proteção da liberdade religiosa, rejeitou o emprego do terreno em análise à condição de templo de qualquer culto em razão de não ser coerente terrenos explorados comercialmente por entidade não eclesiástica para fins que não são próprios à crença serem considerados como templos, e que serviço funerário é atividade de interesse público, não se tratando de questão religiosa.

⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

De acordo com SABBAG (2017, p. 439) os elementos fundantes para a concessão do benefício constitucional, que não se mostraram presentes no caso em tela, são: I - a propriedade do terreno por entidade eclesiástica; II - a utilização do terreno por entidade eclesiástica e em atividade inerente à atividade eclesiástica; III - a ausência de capacidade contributiva de quem explora economicamente o bem imóvel; e IV - o possível risco, com a tributação, à livre iniciativa e à isonomia.

d. Lojas Maçônicas

A doutrina e a jurisprudência tratam de forma escassa a questão da imunidade religiosa para as lojas maçônicas, pronuncia SABBAG (2017, p. 440).

O autor SABBAG (2017, p. 440) expressa que no ano de 2003 o Tribunal de Justiça do Distrito Federal, por meio do processo n. 2003.01.5.009352-5, considerou as lojas maçônicas como templos, para fins de imunidade tributária, afastando a incidência do IPTU. Em contrapartida, a Fazenda Pública do Distrito Federal entende que a loja maçônica não é considerada uma entidade imune, as suas salas de reuniões não são templos, e que a maçonaria não é uma religião.

De acordo com SABBAG (2017, p. 441), a maçonaria deve ser considerada uma religião, à semelhança de tantas outras que existem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e se apresenta pelo aspecto externo, que compreende a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos; e pelo aspecto interno, que relaciona a liturgia espiritual ou mental acessível ao maçom.

Expõe SABBAG (2017, p. 441) que o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar n. 277/2000 do Distrito Federal prevê a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos.

Segue transcrito abaixo o art. 8º, parágrafo único da LC n. 277/2000:

Art. 8º. Fica concedida a remissão dos débitos do Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana -IPTU, inscritos e não inscritos em dívida ativa, ajuizados e por ajuizar, bem como das multas decorrentes da cobrança de preço público nos casos de ocupação temporária de área pública para canteiros de obra, dos templos de qualquer culto, da Confederação Brasileira de

Trabalhadores Circulistas, incidentes sobre o seu imóvel, localizados no Distrito Federal.

Parágrafo único. Ficam isentos do pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU os imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos e religiosos, de qualquer culto, ficando remidos os respectivos débitos inscritos e não inscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar.¹⁰

O conceito de religião é aberto, não existindo para este um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes busquem agir sob o aspecto moral e com base em certos princípios SABBAG (2017, p. 441).

Cabe ressaltar, ainda, que o STF em julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.351/RS, de relatoria do ilustre Ministro Ricardo Lewandowski, finalizado em setembro de 2012, entendeu que o dispositivo constitucional invocaria interpretação restritiva, uma vez que a expressão templos de qualquer culto estaria limitada aos cultos religiosos. Desta forma, afastou a imunidade às lojas maçônicas SABBAG (2017, p. 441 e 442).

3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA E SUA FISCALIZAÇÃO

a. Evasão, Elisão e Elusão Tributária

ALEXANDRE (2015, p. 302) dispõe sobre os diversos métodos que existem no intuito de fugir da tributação. O critério mais adotado pela doutrina para classificar tais métodos toma por base à licitude da conduta.

Quando o contribuinte usa de meios lícitos para escapar da tributação ou torná-la menos onerosa, trata-se da elisão fiscal. Nos casos em que o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para não ser tributado, tem-se a evasão fiscal. Por fim, nos casos em que a conduta do contribuinte não é ilícita, mas adota um método artificioso e atípico, no intuito de alcançar a isenção, a não incidência ou

¹⁰ BRASIL. (13 de Janeiro de 2000). LEI COMPLEMENTAR No 277, DE 13 DE JANEIRO DE 2000. Disponível em Fazenda.DF: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=277&txtAno=2000&txtTipo=4&txtParte=>. Acesso em: 05 out. 2019.

incidência menos onerosa do tributo; para alguns dá-se a esta última hipótese a elusão fiscal e para outros trata-se de elisão ineficaz, pois possibilitaria que o fisco, ao descobrir tal simulação, lançasse o tributo devido, explica ALEXANDRE (2015, p. 302).

A elisão fiscal consiste na prática de ato ou celebração de negócio com previsão legal em hipótese visada pelo sujeito passivo, resultando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada em momento anterior àquele em que se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra acolhida no ordenamento jurídico, tendo em vista que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa ALEXANDRE (2015, p. 302).

SABBAG (2017, p. 927) define a elisão fiscal como à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter vantagem econômica em relação a tributos. Por meio da elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador por exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou pela redução do montante tributário ser pago. Faz referência à economia do imposto ou ao planejamento tributário, como condutas lícitas processadas antes da ocorrência do fato gerador.

ALEXANDRE (2015, p. 302) menciona que em sede doutrinária a elisão fiscal ocorre antes da concretização do fato gerador, considerando que seria impossível evitar ou reduzir o ônus de uma incidência tributária já verificada no âmbito dos fatos. No entanto, o raciocínio comporta exceções. Conforme exemplo, o momento da elaboração da declaração do imposto de renda das pessoas físicas é posterior ao fato gerador do tributo; ainda assim é possível fazer com que a incidência tributária seja menos onerosa através da escolha do modelo de declaração mais favorável, sendo a completa ou a simplificada.

No modelo completo, pode ser abatido dos rendimentos tributáveis determinadas despesas como a educação, saúde, previdência, dependentes, entre outros. No modelo simplificado, o contribuinte pode trocar todas as deduções do modelo completo por uma dedução padrão de 20% (vinte por cento) até determinado limite. A título de exemplo, se um contribuinte possui R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) de rendimentos tributáveis e a soma de suas

deduções é de R\$ 6.000,00 (seis mil reais), a opção mais vantajosa é o modelo de declaração simplificada, pois neste é lícito o abatimento de R\$ 8.000,00 (oito mil reais), compreendendo 20% dos rendimentos tributáveis, o que conseqüentemente terá uma tributação menos onerosa. Assim, tal contribuinte estará fazendo elisão fiscal posterior à ocorrência do fato gerador ALEXANDRE (2015, p. 302 e 303).

A evasão fiscal consiste na conduta ilícita a qual o contribuinte, após a ocorrência do fato gerador, pratica no intuito de evitar o conhecimento do surgimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Neste caso o fato gerador ocorre, porém o contribuinte o esconde do Fisco, com a intenção de fugir da tributação ALEXANDRE (2015, p. 303).

A doutrina afirma que a evasão sempre é posterior ao fato gerador do tributo, tendo em vista que se esconde um fato que já ocorreu. Neste caso a regra também comporta exceções, como nos casos em que os contribuintes de ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Refere-se a uma forma de esconder a futura ocorrência do fato gerador do tributo ou reduzir ilicitamente o seu montante. Deste modo, o contribuinte estará tendo conduta evasiva anterior à ocorrência do fato gerador ALEXANDRE (2015, p. 303).

Para SABBAG (2017, p. 928) a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência da norma tributária, na qual se utilizam formas ilícitas, tais como fraude, sonegação e simulação para evadir-se da obrigação do pagamento de tributos.

Existem dois critérios doutrinários para definir a diferença entre os institutos da elisão e evasão. Em relação ao critério cronológico ou temporal, enquanto a elisão ocorre antes da realização do fato gerador da norma de incidência tributária, a evasão ocorre concomitantemente ou após a ocorrência do fato gerador; com relação ao critério da licitude dos meios utilizados, enquanto na elisão se utilizam meios lícitos, na evasão há o emprego de meios ilícitos, como a fraude, a sonegação e a simulação SABBAG (2017, p. 928).

Por fim, a elusão fiscal ou elisão ineficaz, consiste na conduta em que o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de ocultar a

ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma estratégia que a doutrina denomina como abuso das formas, na qual o contribuinte adota uma forma jurídica atípica, com o intuito de escapar artificialmente da tributação. Dá-se como exemplo a utilização artificial da imunidade tributária ao ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis que o art. 156, §2.º, I, da CF atribui à incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica na realização de capital e na extinção da pessoa jurídica ALEXANDRE (2015, p. 303).

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;¹¹

O autor ALEXANDRE (2015, p. 303) exemplifica a elusão fiscal, na hipótese de transferência de propriedade de um imóvel sem a incidência de ITBI. Supondo que um contribuinte “A” possua um imóvel no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e o contribuinte “B” queira adquirir o mesmo, a forma típica de se fazer o negócio seria por meio de um contrato de compra e venda entre “A” e “B”, o que incidiria o ITBI municipal; porém considerando que ambos firmem um contrato de constituição de sociedade comercial, cujo capital social é de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) composto por duas quotas de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) cada, de forma que “A” integralize sua quota parte com o imóvel e “B” em dinheiro; após o registro dos atos constitutivos, “A” e “B” resolvem extinguir a sociedade e, utilizando da liberdade contratual, estabelecem que “A” receberá sua parte em dinheiro e “B” receberá o imóvel. Por fim, o que houve foi uma transferência da propriedade do imóvel de “A” para “B” sem a incidência do ITBI.

¹¹ BRASIL. (05 de Outubro de 1988). EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 91, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2016. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

O caso em comento trata-se de elusão fiscal, pois, apesar de dar uma aparência de licitude, houve uma simulação consistente na celebração de contratos sucessivos, visando a resultados que não são aqueles tipicamente pretendidos em tais contratos ALEXANDRE (2015, p. 304).

b. Fiscalização

O art. 194 do CTN dispõe sobre o regulamento da competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização em função da natureza do tributo.

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.¹²

HARADA (2018, p. 747) aponta que o Código delimitou a ação das autoridades administrativas submetendo seus poderes e deveres fiscalizatórios ao princípio da legalidade; a fiscalização deve abranger as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade ou de isenção de caráter pessoal.

O art. 195 do CTN estabelece o afastamento de quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los para os efeitos tributários.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos,

¹² BRASIL. (25 de Outubro de 1966). LEI No 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.
Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.¹³

O parágrafo único dispõe que devem ser conservados os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos até que ocorra o prazo prescricional dos créditos tributários decorrentes das respectivas operações.

HARADA (2018, p. 748) afirma que alguns autores entendem que tal preceito aplica-se também em relação à decadência. Leva-se em consideração que sem os livros não há como o fisco identificar as operações do contribuinte sob os efeitos da decadência; a conservação dos livros e dos comprovantes dos lançamentos é do interesse do próprio contribuinte, que poderá usar como prova a seu favor em relação à pretensão do fisco.

O art. 196 do CTN preconiza a obrigatoriedade de a autoridade administrativa lavrar os termos necessários para documentar o início do procedimento fiscalizatório, fixando o prazo máximo para a conclusão de tal procedimento.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.¹⁴

Essa obrigatoriedade se harmoniza com os princípios da legalidade e da discricionariedade, os quais livram o contribuinte de eventuais abusos e

¹³ BRASIL. (25 de Outubro de 1966). LEI No 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁴ BRASIL. (25 de Outubro de 1966). LEI No 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

arbitrariedades praticadas pelos agentes públicos. A lavratura do termo a que dá início à fiscalização tem importância para ambas às partes. De um lado, resguarda o sujeito ativo quanto à regularidade dos procedimentos e à exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea; por outro lado, assegura o sujeito passivo quanto à contagem do prazo decadencial. A fixação de prazo máximo para a conclusão dos procedimentos de fiscalização constitui uma garantia do contribuinte para cessar certas inconveniências HARADA (2018, p. 748).

O art. 197 do CTN expressa a obrigatoriedade de se prestar à autoridade administrativa todas as informações relacionadas aos bens, negócios ou atividades de terceiros, mediante intimação escrita.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - os inventariantes;
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.¹⁵

O artigo 198 do CTN expressa sobre a vedação da divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informações acerca da situação econômica ou financeira dos contribuintes ou responsáveis.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

¹⁵ Ibidem.

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

[...]

§ 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;
II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
III – parcelamento ou moratória.¹⁶

Por fim, HARADA (2018, p. 749) esclarece que em consideração ao princípio da supremacia do interesse público, o art. 200 do CTN permite às autoridades administrativas federais a requisição de força pública federal, estadual ou municipal nos casos em que forem vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista em lei, ainda que não se configure fato criminoso ou contravençional.

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.¹⁷

De acordo com HARADA (2018, p. 750) a expressão na qual faculta a requisição do auxílio de força pública federal, estadual ou municipal independentemente de configuração de fato definido como crime ou contravenção, pode possibilitar abusos e arbitrariedades, hipótese em que a autoridade administrativa poderá se sujeitar à pena prevista no art. 322 do CP, que define o crime de violência arbitrária.

Considerações finais

¹⁶ BRASIL. (25 de Outubro de 1966). LEI No 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

¹⁷ Ibidem.

Nesse trabalho foi definida a competência tributária como a atribuição constitucional às entidades políticas componentes da Federação do poder de editar leis para que possam instituir modificar e extinguir tributos.

O art. 60, §4º, I da Constituição Federal consagra o princípio do federalismo, o qual delimita entre as pessoas políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar.

Constatou-se a necessidade de compreender a diferença entre os dois institutos da competência tributária. Em sentido estrito, a competência é política e se refere à possibilidade de editar leis instituindo o tributo e definindo seus elementos essenciais, tais como: fatos geradores, contribuintes, alíquotas e bases de cálculo. A capacidade ativa decorre da competência tributária, porém possui natureza administrativa, correspondendo às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Em sentido amplo, a competência possui quatro atribuições, sendo a de instituir, arrecadar, fiscalizar e executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas relativas ao tributo. Em relação à competência em sentido amplo, pode-se afirmar que a indelegabilidade se refere apenas à atribuição de instituir tributos; as demais funções, como a de arrecadar, fiscalizar e executar são delegáveis.

As normas referentes à competência estão previstas nos arts. 145 a 149-A, com especificações nos arts. 153 a 156, 177, § 4º, e 195, ambos da Constituição Federal.

As limitações ao poder de tributar se encontram elencadas nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal.

Algumas limitações são gerais, outras específicas para a União e outras para os Estados e Municípios. Há limitações que configuram normas negativas de competência tributária, como as imunidades genéricas a impostos; outras estabelecem cláusulas fundamentais quanto ao exercício da tributação, de modo a preservar a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da Federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.

Foram observados alguns princípios gerais de direito tributário, nos quais destacam-se: I - princípio da capacidade contributiva; II - princípio da capacidade

colaborativa; III - princípio da segurança jurídica em matéria tributária; IV - princípio da igualdade tributária; e V - princípio da praticabilidade da tributação.

As imunidades fazem referência a impostos e, também, a outras espécies tributárias. O inciso VI do art. 150, da CF limita-se a negar competência para a instituição de impostos; o art. 149, § 2º, I, da CF estabelece a imunidade de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas de exportação; o art. 195, § 7º, da CF traz imunidade que diz respeito às contribuições de seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social; e o art. 5º, inciso XXXIV, encontra-se imunidade relativa a taxas.

Em relação à aplicação das imunidades, vale considerar que as normas negativas de competência são autoaplicáveis. Porém há imunidades que exigem regulamentação, principalmente quando a lei expressa requisitos e condições.

A liberdade de culto é um direito individual previsto em lei, sendo a imunidade religiosa uma das garantias que o protege.

A imunidade a impostos que beneficia os templos de qualquer culto abrange a expressão da religiosidade. Trata-se de uma das formas que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa, estando a serviço da liberdade de crença e da garantia de livre exercício dos cultos religiosos.

Foi demonstrado que para a compreensão do alcance da imunidade tributária religiosa, deve-se, preliminarmente, saber os conceitos de culto e templo. O culto diz respeito ao prestígio da fé e aos valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade da pessoa humana e a igualdade entre os indivíduos, além de outros pilares do Estado. Além disso, é imprescindível a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações embasadas aos bons costumes, sob pena do não reconhecimento ao emprego da imunidade. Por outro lado, quanto ao conceito de templo, a concepção moderna se mostra como a mais adequada à satisfação do problema referente à tributação dos templos religiosos que, em virtude de ter orientado a atividade, com diversas questões jurídicas, tem por finalidade atingir a razão da lei e propor a justiça fiscal aos casos concretos.

O preceito legal que desonera alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as rendas provenientes da prática do culto e os serviços, ambos quando relacionados a finalidades religiosas.

Durante o trabalho foram abordadas algumas questões controvertidas em relação a tributos indiretos, cemitérios e lojas maçônicas, ambas têm origem na interpretação constitucional sobre a abrangência do instituto da imunidade tributária.

Existem diversos métodos no intuito de fugir da tributação. O critério mais adotado pela doutrina para classificar tais métodos toma por base à licitude da conduta.

Quando o contribuinte usa de meios lícitos para escapar da tributação ou torná-la menos onerosa, trata-se da elisão fiscal. Nos casos em que o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para não ser tributado, tem-se a evasão fiscal. Por fim, nos casos em que a conduta do contribuinte não é ilícita, mas adota um método artificioso e atípico, no intuito de alcançar a isenção, a não incidência ou incidência menos onerosa do tributo; para alguns dá-se a esta última hipótese a elusão fiscal e para outros trata-se de elisão ineficaz, pois possibilitaria que o fisco, ao descobrir tal simulação, lançasse o tributo devido.

Cabe ressaltar que a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência da norma tributária, na qual se utilizam formas ilícitas, tais como fraude, sonegação e simulação para evadir-se da obrigação do pagamento de tributos.

O art. 194 do CTN dispõe sobre o regulamento da competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização em função da natureza do tributo.

O Código delimitou a ação das autoridades administrativas submetendo seus poderes e deveres fiscalizatórios ao princípio da legalidade; a fiscalização deve abranger as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade ou de isenção de caráter pessoal.

Conclui-se que a imunidade tributária religiosa possui uma interpretação muito abrangente no caso concreto, porém não absoluta. Para fazer jus ao benefício da imunidade tributária, a entidade deverá exercer uma atividade

religiosa que não contraria princípios fundamentais e não possua finalidade exclusivamente lucrativa e de enriquecimento.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 27. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

BRASIL. (25 de Outubro de 1966). LEI No 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 05 ago. 2019.

BRASIL. (13 de Janeiro de 2005). LEI No 11.098, DE 13 DE JANEIRO DE 2005. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11098.htm. Acesso em: 05 ago. 2019.

BRASIL. (05 de Outubro de 1988). EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 91, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2016. Disponível em Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2019.

BRASIL. (13 de Janeiro de 2000). LEI COMPLEMENTAR No 277, DE 13 DE JANEIRO DE 2000. Disponível em Fazenda.DF: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=277&txtAno=2000&txtTipo=4&txtParte=>. Acesso em: 05 out. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.