

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-480-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações.
VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34



VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregiar ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição ? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa ? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alcunhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**PEQUENAS OBSERVAÇÕES SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS
“TEMPLOS DE QUALQUER CULTO” – (ART. 150, VI, “B” DA CF/88)**

**SOME FEW CONSIDERATIONS ON BRAZILIAN TAXATION IMMUNITY FOR
TEMPLES OF ANY FAITH (ART. 150, VI, "B" BRAZILIAN FEDERAL
CONSTITUTION OF 1988)**

Alberto Nogueira Júnior

Resumo

O trabalho examina a imunidade tributária de que são beneficiários os "templos de qualquer culto" sob o regime da Constituição Federal brasileira de 1988, como vem sendo interpretada pela jurisprudência, os desvios de finalidade que essa imunidade têm sofrido, e defende a sua extinção, com os "templos de qualquer culto" sendo submetidos a isenção de acordo com sua capacidade contributiva.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Templos

Abstract/Resumen/Résumé

The study looks into the Brazilian taxation immunity which is granted to "temples of any faith" according to Brazilian Federal Constitution of 1988, how it has been interpreted and applied by the Courts, the deviations of purpose that have been happening, and defends its replacement of that immunity for a tax exemption regime according to the economic capacity of each temple.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation immunity, Temples

1 INTRODUÇÃO

De um lado, a necessidade de se proteger a liberdade de religião; de outro, a obrigação de se reprimir o abuso dessa liberdade, nas situações em que servir apenas de fachada para encobrir atos ilícitos, não raro, criminosos. Tolerância e segurança, às vezes em lados opostos. Um dos instrumentos usados no Brasil para a garantia do amplo exercício da liberdade de religião é a imunidade tributária, e seus destinatários são os "templos de quaisquer cultos". Como essa imunidade tem sido interpretada e aplicada pela jurisprudência, a amplitude com que a liberdade de religião tem sido usada para outros fins, em geral, fiscal e/ou penalmente ilícitos, e se a garantia da tolerância religiosa seria mais bem alcançada se em lugar da imunidade tributária fosse usada a técnica da isenção de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, são as questões que este estudo busca responder, para tanto valendo-se da pesquisa de decisões judiciais e de fontes doutrinárias e informativas.

2 O ELEMENTO SUBJETIVO DA IMUNIDADE: QUE SIGNIFICA “TEMPLO DE QUALQUER CULTO”?

As Constituições Federais republicanas no Brasil, até o advento do art. 31, V, “b” da Constituição Federal de 1946, não previam a imunidade tributária das igrejas quanto aos impostos; não obstante, a questão da incidência era resolvida através da outorga de isenções fiscais¹; daí em diante, e sem interrupção, o sistema tributário constitucional brasileiro tem assegurado aos “templos de qualquer culto” imunidade em relação aos impostos², verdadeira cláusula pétrea³.

¹ LEITE, Fábio Carvalho. *Estado e religião – a liberdade religiosa no Brasil*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 330.

² Quaisquer impostos: veja-se, por exemplo, AMS 00095209220144036104, TRF-3ª Região, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Mônica Nobre, e-DJF3 08.09.2016: “TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO. IPI E II. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ARTIGO 150, INC. VI, 'B' DA CF. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS. -Faz jus à imunidade reconhecida pelo artigo 150, VI, 'b', da Constituição Federal, *in verbis*: ‘Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI- instituir impostos sobre: 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.’ – Do exame da documentação constante dos autos (fls. 25/36), infere-se que a apelada se qualifica como organização religiosa, sem fins lucrativos, utiliza os recursos obtidos integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, sendo vedada à distribuição de lucros, dividendos, vantagens ou remuneração de qualquer natureza a seus diretores. – A questão relativa à abrangência da imunidade tributária aos templos de qualquer culto, bem como a questão da imunidade abranger os impostos de importação e sobre produtos industrializados encontra-se pacificada no C. Supremo Tribunal Federal. -Resta claro que referida imunidade alcança quaisquer

Mas, o que se deve entender por “templos de qualquer culto” e em que extensão se deve interpretar essa expressão?

O caminho interpretativo deve ser percorrido lembrando-se que são princípios constitucionais e direitos fundamentais do contribuinte a interpretação estrita da incidência das normas impositivas tributárias⁴ e a isonomia tributária⁵, sem esquecer que a Constituição Federal acolhe “certos valores espirituais”, os quais busca proteger, preservar e encorajar, e que “a escolha do regime democrático não traduz apenas uma orientação política e jurídica, mas também ética e filosófica”⁶, afastando-se de “distinções sutis” e “restrições mesquinhas”⁷.

O poder de tributar envolve o de destruir. No caso da tributação sobre os templos de qualquer culto, há dois riscos envolvidos: de um lado, está em se restringir ou proibir a liberdade de se professar uma religião ou uma crença, intimamente ligada à dignidade da pessoa humana, usando-se a tributação como arma⁸.

impostos que diminuam o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade beneficente ou do templo religioso e não apenas aqueles que diretamente incidam sobre esses aspectos. A não manutenção das igrejas atingiria por vias transversais o patrimônio da instituição, que por sua vez é essencial ao exercício das atividades religiosas. – Remessa oficial e apelação improvidas.” Quanto a não haver imunidade relativamente às taxas: ROMS 200502012192, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU 09.10.2006, p. 272. Não há que se falar em imunidade quanto às contribuições: AC no APELAÇÃO 2000.01.00.001104-5, TRF-1ª Região, 6ª Turma Suplementar, Rel. Juiz Federal Convocado Fausto Mendanha Gonzaga, e-DJF1 15.08.2012, p. 1081. Vale registrar que se encontra em tramitação na Comissão de Legislação Participativa e Cidadania do Senado a Sugestão nº 02/2015, oriunda de iniciativa popular, em que se propõe a extinção da imunidade tributária dos templos. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=195892&tp=1>. Acesso em: 08 jan. 2017.

³ ADI 939, STF, Pleno, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18-03-1994, p. 5165.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 47: “Realmente, o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal, como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de tipicidade. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária. Legalidade sem tipicidade é absolutamente insuficiente. [...]”.

⁵ *Idem*, p. 85: “A justiça, como valor essencial na ideia de Direito, há de estar sempre presente na relação tributária enquanto seja esta uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder. Assim, podemos dizer que existe um direito fundamental do contribuinte ao tratamento isonômico, que é uma forma de realização do valor justiça. Esse direito ao tratamento isonômico é um típico direito fundamental do contribuinte oponível ao Estado, que deve atendê-lo no exercício de suas três funções, a saber, no exercício da legislação, da administração e da jurisdição.”

⁶ BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 307.

⁷ *Idem*, p. 311.

⁸ ALVES, Rodrigo Vitorino Souza. A liberdade religiosa no direito internacional. Âmbito de proteção e restrições. In: SANTANA, Uziel; MORENO, Jonas; TAMBELINI, Roberto (org.). *O direito de liberdade religiosa no Brasil e no Mundo - aspectos teóricos e práticos para especialistas e líderes religiosos em geral*. São Paulo: Anajure, 2014, p. 36: “Por meio das Resoluções adotadas por seus diferentes órgãos, nomeadamente a Assembleia Geral, o Conselho de Direitos Humanos e a Comissão de Direitos, a Organização das Nações Unidas tem reafirmado a liberdade de pensamento, consciência, religião e crença como um direito derivado da dignidade inerente à pessoa humana, garantida a todos sem qualquer discriminação. [...]”.

Contudo, também é verdadeiro que é graças aos tributos que se pode comprar civilização. O risco, então, é o de as entidades religiosas serem usadas para favorecerem a lavagem de dinheiro e outros crimes, não apenas fiscais, na medida em que os doadores de bens às entidades religiosas não precisam ser identificados nem mesmo para a fiscalização tributária⁹.

2.1 Critério Material

Não cabe ao Estado definir o que deverá ser entendido como “religião”, dada sua neutralidade. Quem define, controla e exclui¹⁰, e o Estado deve ser neutro e laico¹¹, especialmente quando é a Carta Magna que assim estabelece, como é o caso da brasileira, na

⁹ Sobre o uso de entidades religiosas para “lavagem de dinheiro”, veja-se, por exemplo, Consultor Jurídico, “Templos de fachada - Imunidade de igrejas é usada para lavagem de dinheiro”. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro,25.03.2014>.

Acesso em: 08 jan. 2017. O jornal O Globo, 24.03.2017, disponível em <https://oglobo.globo.com/brasil/temperante-que-esta-criando-igreja-no-fundo-do-quintal-diz-teologa-21111230>, acesso em 04.06.2017, informou que "desde 2010 foram registradas na Receita Federal 67.951 "organizações religiosas ou filosóficas" - uma média de 25 por dia". O quanto disso é para fins de lavagem de dinheiro e outros crimes, não há como se saber.

¹⁰ CHEMERINSKY *apud* LEITE, Fábio Carvalho *Estado e religião – a liberdade religiosa no Brasil*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 100: “A questão relativa à definição da religião pode surgir tanto sob a cláusula de estabelecimento como sob a cláusula de livre exercício. Assim, não deve surpreender que a Corte tenha evitado tentar formular uma definição. Parece impossível formular uma definição de religião que inclua o vasto conjunto de crenças e condutas religiosas que se encontram presentes nos Estados Unidos. Como notou um doutrinador, ‘não há uma característica única ou um conjunto de características que todas as religiões tenham em comum e que as tornem religiões’. Ademais, qualquer tentativa de se definir religião levanta uma preocupação quanto ao fato de que escolher uma única definição é, por si só, uma forma de estabelecimento da religião.” SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça Tributária - I Congresso Internacional de Direito Tributário*. IBET – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Max Limonad, 1998, p. 135: “Definir uma palavra é indicar seu significado. Uma definição como esta de ‘tributo’ compõe-se de duas partes, o *definiendum* (a palavra a definir, o sujeito da proposição: ‘tributo’) e o *definiens* (a enunciação do significado: ‘toda prestação pecuniária...’). Tal definição é conotativa, isto é, o *definiens* determina as características que conformam o critério de uso da palavra ‘tributo’. Ao mesmo tempo, esses critérios seletores constituem uma dicotomia: a classe dos tributos e a classe dos não-tributos. Daí a procedência em se afirmar que toda definição determina uma classificação de objetos: daqueles que atendem aos critérios de uso da palavra ou não.”

¹¹ Sobre a laicidade do Estado na Constituição Federal de 1988, veja-se LAFER *apud* MONTIBELLER, Bárbara. *Brasil: A laicidade e a liberdade religiosa desde a Constituição da República Federativa de 1988*. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/brasil-laicidade-e-liberdade-religiosa-desde-constitui%C3%A7%C3%A3o-da-rep%C3%BAblica-federativa-de-1988>. Acesso em: 05 jan. 2017. Para uma crítica ao artigo 14 do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e a Santa Sé relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, aprovado pelo Decreto Legislativo no. 698/2009 e promulgado pelo Decreto no. 7107/2010, segundo o qual “[...] a República Federativa do Brasil declara o seu empenho na destinação de espaços fins religiosos, que deverão ser previstos nos instrumentos de planejamento urbano a serem estabelecidos no respectivo Plano Diretor” e outras formas de favorecimento estatal a determinadas entidades religiosas, veja-se ZYLBERTSZTAJN, Joana. O princípio da laicidade na Constituição Federal de 1988. Disponível em: file:///C:/Users/Alberto%20Nogueira/Downloads/Joana_Zylbertszajn_TESE_Corrigido.pdf. Acesso em: 05 jan. 2017.

dicção do art. 19, I da Constituição Federal de 1988, cujo princípio pode ser traçado até o advento do art. 1º do Decreto nº 119-A, de 07.01.1890, o qual determinava que era

[...] proibido à autoridade federal, assim como a dos Estados federados, expedir leis, regulamentos ou atos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e criar diferenças entre os habitantes do país, ou nos serviços sustentados à custa do orçamento, por motivos de crenças, ou opiniões filosóficas, ou religiosas.

Mesmo fora do âmbito estatal, porém, a definição de “religião” parece destinada a um eterno fracasso, dada a abrangência mais que ampla da noção que se precisa atribuir ao conceito.¹² A ideia de “religião” certamente não é estática – o Cristianismo, por exemplo, já foi uma “seita”¹³, hoje é uma “religião”, e não há por que não se admitir, ainda que como simples hipótese, que outras “seitas”, antigas ou novas, não possam vir a trilhar o mesmo caminho evolutivo.

Se o Estado não pode imiscuir-se no exame do conteúdo do “culto”, do “credo”, da “religião”, ou outra “denominação” que se queira dar - já que isso importaria em controle –

¹² Veja-se, por exemplo, ENGLISH DICTIONARY. Harper Collins Publisher Limited. “Belief in, worship of, or obedience to a supernatural power or powers considered to be divine or to have control of human destiny; 2. any formal or institutionalized expression of such belief ⇒ the Christian religion. 3. the attitude and feeling of one who believes in a transcendent controlling power or powers. 4. mainly Roman Catholic Church the way of life determined by the vows of poverty, chastity, and obedience entered upon by monks, friars, and nuns ⇒ to enter religion. 5. something of overwhelming importance to a person ⇒ football is his religion. archaic: a. the practice of sacred ritual observances. b. sacred rites and ceremonies”. Disponível em: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/religion>. Acesso em: 05 jan. 2017. Segundo o Office of the High Commissioner for the Human Rights - CCPR General Comment No. 22: Article 18 (Freedom of Thought, Conscience or Religion) Adopted at the Forty-eighth Session of the Human Rights Committee, on 30 July 1993 CCPR/C/21/Rev.1/Add.4, General Comment No. 22. (General Comments), item 2: “Article 18 protects theistic, non-theistic and atheistic beliefs, as well as the right not to profess any religion or belief. The terms ‘belief’ and ‘religion’ are to be broadly construed. Article 18 is not limited in its application to traditional religions or to religions and beliefs with institutional characteristics or practices analogous to those of traditional religions. The Committee therefore views with concern any tendency to discriminate against any religion or belief for any reason, including the fact that they are newly established, or represent religious minorities that may be the subject of hostility on the part of a predominant religious community.” Texto disponível em <http://www.refworld.org/docid/453883fb22.html>. Acesso em: 05 jan. 2017.

¹³ De acordo com o Instituto Cristão de Pesquisas - Série Apologética, volume 1, 2002, p. 16: “seita” e “heresia” “[...] derivam da palavra grega *háiresis*. Quando passada para o latim, *háiresis* virou *secta*. Foi do latim que veio a palavra *seita*. Originalmente, a palavra não tinha sentido pejorativo. Quando o Cristianismo foi chamado de seita (At 24.5), não foi em sentido depreciativo. Os líderes judaicos viam os cristãos como mais um grupo, uma facção dentro do judaísmo. Com o tempo, *háiresis* também assumiu conotação negativa, como em 1 Co 11.19; Cl 5.20; 2 Pe 2.1-2. Em termos teológicos, podemos dizer que *seita* refere-se a um grupo de pessoas e que *heresia* indica as doutrinas antibíblicas defendidas pelo grupo. [...]”. Sobre as razões pelas quais o Cristianismo teria prevalecido sobre as escolas filosóficas gregas e o paganismo romano, veja-se FERRY, Luc; JERPHAGNON, Lucien. *A tentação do Cristianismo – de seita a civilização*. Trad. Vera Lúcia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2011. ALVES, Rubem. *O que é religião*. São Paulo: Círculo do Livro, 1981, p. 20: “Nenhum fato, coisa ou gesto, entretanto, é encontrado já com as marcas do sagrado. O sagrado não é uma eficácia inerente às coisas. Ao contrário, coisas e gestos se tornam religiosos, quando os homens os batizam como tais. A religião nasce com o poder que os homens têm de dar nomes às coisas, fazendo uma discriminação entre coisas de importância secundária e coisas nas quais seu destino, sua vida e sua morte se dependuram. E esta é a razão por que, fazendo uma abstração dos sentimentos e experiências pessoais que acompanham o encontro com o sagrado, a religião se nos apresenta como um certo tipo de fala, de discurso, uma rede de símbolos. [...]”.

parece-me merecer o mesmo grau de proteção um culto “satanista”, ou “materialista”, ou qualquer outro, enfim, desde que observados os limites inerentes a uma sociedade democrática de Direito, notadamente, o respeito à integridade (em todas as suas dimensões e manifestações) da pessoa humana, à lei, à moral e aos bons costumes.¹⁴

Mas algum critério há que se ter para que se possa identificar o sujeito imune, ainda que mínimo.

Parece ser razoável, quando menos como orientação, o defendido por RICARDO LOBO TORRES, no sentido de que existirá “religião” desde que “[...] as pessoas se reúnam livremente para a prática do culto e se sintam moralmente obrigadas pelos princípios dele emanados”.¹⁵

É altamente criticável, assim, a decisão do Eg. STF no RE 562.351, quando negou à Loja Grande Oriente do Rio Grande do Sul a imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, sob o fundamento de que a maçonaria não é uma “religião” – o que a própria Maçonaria divulga – mas sim uma “ideologia de vida”.

Desde que haja o “culto” – que se faz, no caso da Maçonaria, ao Grande Arquiteto do Universo – e que seus membros se sintam moralmente ligados aos seus princípios, não há porque não se lhe reconhecer a imunidade tributária criada pelo art. 150, VI, “b” da CF/88.

¹⁴ Contra a possibilidade de se reconhecer imunidade tributária a cultos satânicos, veja-se MARTINS, Yves Gandra da Silva. As entidades religiosas e a imunidade tributária. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Imunidade das instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2016/01/26/17fe07eimunidades_das_instituicoes_religiosas.pdf. Acesso em: 06 jan. 2017, e SARAIVA FILHO *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário - à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 249, “fine”. Ambos se fundamentam no Preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada “sob a proteção de Deus”. O segundo autor ainda se refere à “teleologia da Constituição”. Não há porque não se ter como incluídas na proteção constitucional aqueles cultos, desde que adotada a concepção mais ampla de “religião” e observados os limites materiais e formais inerentes a uma sociedade democrática de Direito. Quanto à vinculação ao Preâmbulo da Constituição, ao menos para esse fim, o Eg. STF não a admitiu (ADI 2076, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 08.08.2003); de todo modo, e já que um dos direitos decorrentes da liberdade de religião é o de não se professar religião alguma, e que essa escolha há que ser respeitada, não há porque não se aceitar, então, e logicamente, que um “culto”, uma “seita” ou uma “religião” adore a Satã, e não a Deus, inclusive para fins de imunidade tributária.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III, p. 241: “O conceito de religião também é aberto. A Constituição protege todo e qualquer culto religioso. Inexiste definição legal do conceito de religião. O intérprete deve buscar o sentido mais amplo possível, a fim de que se não prejudiquem as crenças das minorias. O conceito de religião não pode ser substancial e contencioso, mas apenas *funcional*: basta que as pessoas se reúnam livremente para a prática do culto e se sintam moralmente obrigadas pelos princípios dele emanados. O valor intrínseco do culto e os seus fundamentos morais escapam à análise do intérprete.”

2.2 Critério formal

Não ajuda, igualmente, à solução definitiva do problema da identificação do sujeito que deverá ser considerado imune à incidência de impostos, como entidade religiosa, deixar-se de lado a definição do conteúdo do que vem a ser – “religião” – para focar-se o papel que ela desempenha em uma dada sociedade, numa visão funcional, e isso porque o resultado – a intervenção de uma “religião”, “seita”, “denominação”, ou outro nome qualquer que se lhe der – frequentemente estará associado à sua causa – aquela sua substância que permaneceu indefinida e que, até onde se pode vislumbrar, assim continuará.¹⁶

A formalização de uma entidade como Organização Religiosa, através do seu registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, na forma do Código Civil, serve como prova relativa de suas existência e natureza jurídica¹⁷, não sendo, porém, bastante para responder à questão sobre se uma determinada sociedade, em uma situação concreta específica e individualizada, será realmente uma entidade religiosa. Vale sempre lembrar que a Administração Tributária está constitucionalmente vinculada ao princípio da estrita legalidade e que o simples registro como Organização Religiosa ou Associação Civil não é obstáculo a que a fiscalização tributária desenvolva atividade de busca da verdade material, investigando a entidade em si, sua composição, sua organização, os atos que praticou, o modo como aplicou suas rendas ou delas se apropriou para si, para então concluir se efetivamente é de Organização Religiosa que se está a tratar, ou não, e aplicar-lhe o regime tributário adequado, com isso superando os aspectos meramente formais, como o próprio registro.¹⁸

¹⁶ LEITE, *op. cit.*, p. 77: “[...] Como explica Carlo Prandi, no caso das definições substantivas “prevalece o recurso ao verbo ser, com o relativo predicado nominal – ‘a religião é...’ – onde, em geral, há referência a entidades transcendent”, ao passo que no caso das definições funcionais ‘prevalece a ideia de que a religião é uma concepção do mundo que desenvolve um papel específico (individual e/ou social), sem que necessariamente seja indicada a presença de uma entidade meta-histórica (implícita ou subentendida): é a função que salta para o primeiro plano’. Todavia, segundo o autor, a distinção entre ambas nem sempre é clara, e há autores que, ‘partindo do primeiro tipo, deslizam para o segundo, e vice-versa’.”

¹⁷ REGINA, Jean Marques. Organização religiosa: liberdade constitucional na prática. In: SANTANA, Uziel; MORENO, Jonas; TAMBELINI, Roberto (org.). *O direito de liberdade religiosa no Brasil e no Mundo – aspectos teóricos e práticos para especialistas e líderes religiosos em geral*. São Paulo: Anajure, 2014, p. 28: “A organização religiosa figura, assim, como a expressão prática da garantia constitucional da liberdade de consciência por motivo religioso, uma vez que a disciplina e declara sua existência formal, sem criar obstáculos intransponíveis, além da necessária burocracia para sua constituição.”

¹⁸ Processo no. 10909001216/2007-05, Recurso de Ofício, Acórdão 1302-001611, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, CARF/MF, Relator Alberto Pinto Souza Júnior, sessão de 03.02.2015: “Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005 IMUNIDADE DOS TEMPLOS. A recorrente foi constituída, *ab ovo*, por livre disposição dos seus associados originários, como uma organização religiosa que faz parte junto com a Convenção das Igrejas Assembleia de Deus do Estado de Santa Catarina e Sudoeste do Paraná da Igreja Assembleia de Deus nesta parte do país. Assim, fazendo prevalecer a substância sobre a forma, supera-

Outros aspectos formais que também podem servir como indícios, são, por exemplo, que o culto seja praticado em um lugar único e específico; ou que a sede tenha CNPJ e nome social absolutamente distintos de suas filiais; ou, ainda, que os religiosos percebam remuneração. O que importa é a realidade das coisas, tal como identificada caso a caso.¹⁹

2.3 A imunidade não alcança terceiros

A imunidade tributária dos templos não alcança terceiros com quem venham a contratar como consumidores²⁰ ou locatários²¹, por exemplo, ou ainda como contribuintes de fato²².

se o fato de que a recorrente se autointitulou associação isenta, para concluir que, em verdade, ela goza de imunidade tributária.”

¹⁹ Processo nº 18471.001137/2006-02, Recurso Voluntário no. 000.000, Acórdão 1802-00896, 2ª Turma Especial/CARF/MF, Rel. Ester Marques Lins de Souza, sessão de 25.05.2011: “[...] TEMPLO DE QUALQUER CULTO – ENTIDADES COM FINALIDADE RELIGIOSA NO MESMO ENDEREÇO. As instituições religiosas (de qualquer culto) são imunes dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais como firmado no artigo 150, VI, b e § 4º da CF/88, fundamentado no princípio da liberdade religiosa e funcionam sob o manto da personalidade jurídica que lhes é conferida nos termos da lei civil. A finalidade essencial da instituição religiosa (templos de qualquer culto) é a manifestação da religiosidade mediante a exposição da palavra ou celebração do culto independente da existência de lugar único e específico (Templo, igreja, prédio), ainda que na Constituição Federal sejam os Templos a gozar da imunidade tributária. Portanto, a atividade religiosa, não se desenvolve apenas nos templos ou igrejas mas em outros locais onde a atividade essencial é a dedicação e o aperfeiçoamento de qualquer culto ou estudos religiosos. REMUNERAÇÃO DE RELIGIOSOS – As instituições religiosas podem remunerar seus dirigentes/pastores sem perder a condição de imunidade, o que não se admite são receitas que seriam imunes direcionadas a pagamentos que representem desvio das finalidades essenciais. [...]”

²⁰ ROMS 200601879143, STJ, 1ª Seção, Rel. Min. Hermann Benjamin, DJE 24.03.2010: “TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. 1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, ‘b’, da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental. 2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros. 3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte ‘de fato’), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público. 4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia. 5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): ‘Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato’ (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1º/4/2008, DJE-074 25-04-2008). 6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo ‘de direito’ do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio. 7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte ‘de fato’. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes). 8. Inaplicáveis, *in casu*, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual. 9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de

3 ELEMENTO OBJETIVO – AS “FINALIDADES ESSENCIAIS” DO “PATRIMÔNIO”, DA “RENDA” E DOS “SERVIÇOS”

Desde que o “patrimônio”, a “renda” e os “serviços” da entidade religiosa estiverem voltados ao cumprimento de suas “finalidades essenciais” não haverá qualquer outro óbice ao reconhecimento do direito à imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, “b” da CF/88, ao contrário do que se dá com as demais pessoas imunes ²³.

afastar a legitimidade ativa do templo. 10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais. 11. ‘Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídico-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação’ (RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007). 12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte. 13. Recurso Ordinário não provido. Em 16.03.2016, o Senado Federal aprovou, em 1º turno, a PEC 133/2015, da autoria do atual Prefeito do Rio de Janeiro Marcelo Crivella, que estende a imunidade ao IPTU sobre imóveis locados a entidades religiosas. Penso que a PEC, se aprovada, será materialmente inconstitucional, já que não cabe ao legislador constituinte derivado modificar o alcance de cláusulas pétreas, seja em conteúdo, seja em extensão, e a imunidade contida no art. 150, VI, “b” da CF/88 já foi declarada constituir-se em cláusula pétrea pelo STF (veja-se, a respeito, ADI 939). Sob outro fundamento, haveria quebra do princípio da isonomia dos contribuintes, em benefício do locador.

²¹ No sentido de que há imunidade quando a entidade religiosa é a locadora, uma vez que destine as rendas auferidas às suas finalidades essenciais, veja-se a Súmula 724 STF. ALBUQUERQUE, Newton de Menezes e BADR, Fernanda Matos. A imunidade tributária dos imóveis locados às entidades religiosas como instrumento democrático de garantia ao direito fundamental à liberdade de crença e culto. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=13f3cf8c531952d7>. Acesso em: 06 jan. 2017. Enumeram várias leis municipais de isenção de pagamento de IPTU incidente sobre imóvel locado às entidades religiosas. A PEC 133/2015, de autoria do Senador Marcelo Crivella, que isenta de IPTU o locador de imóveis quando as entidades religiosas forem locatárias, foi aprovada pelo Senado Federal em primeiro turno, em 16 de março de 2016, e em segundo turno em 22 de março de 2016, seguindo para a Câmara dos Deputados, onde recebeu o número de PEC 200/2016 (<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2080470>), acesso em 08.01.2017.

²² Súmula 591 STF. Solução de Consulta nº 110 – COSIT, de 22.04.2014: “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI A imunidade religiosa não alcança o IPI incidente sobre veículo automotor adquirido no mercado interno, ainda que utilizado para atividades pastorais de Igreja, visto que o contribuinte desse tributo, na espécie, é o industrial ou comerciante que promove a saída do mesmo. Dispositivos Legais: CRFB/1988, art. 150, inciso VI, alínea ‘b’ e § 4º; Código Tributário Nacional, art. 9º, inciso IV, alínea ‘b’ e § 1º. [...]”. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1102014.pdf>. Acesso em: 08 jan. 2017.

²³ AC 00120662620004036100, TRF-3ª Região, 6ª Turma, Rel. Juíza Federal Convocada Leila Paiva, e-DJF3 12.07.2016: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE REMESSAS A TÍTULO DE DOAÇÃO EM DINHEIRO. REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. ARTIGO 690, INC III. IMPOSSIBILIDADE. LEI Nº 7.713/1988, ARTIGO 6º, INC. XVI. ISENÇÃO CONCEDIDA A PESSOA FÍSICA. IMUNIDADE GENÉRICA. TEMPLO DE QUALQUER CULTO. ART. 150, INCISO VI, LETRA ‘B’ E § 4º, DA CR/88. LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DO DIREITO DE TRIBUTAR MEDIANTE A CRIAÇÃO DE IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO, A RENDA OU OS SERVIÇOS. IRRF. REMESSAS AO EXTERIOR PARA ENTIDADES RELIGIOSAS QUE PROFESSAM MESMA CRENÇA RELIGIOSA. FINALIDADES ESSENCIAIS. PROVA DOCUMENTAL. LEI COMPLEMENTAR. CTN ARTIGO 9º. NÃO APLICAÇÃO DO ARTIGO 14, QUE SE LIMITA A

DISCIPLINAR AS IMUNIDADES DO ARTIGO 150, VI, LETRA 'C' DA CR/88. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. 1. A autora pretende seja declarada a inexistência de relação jurídico tributária fundada: a) no instituto da não incidência propriamente dita, decorrente da ausência de ocorrência da hipótese de incidência descrita na lei, com fulcro no artigo 690, inciso III, do Decreto nº 3.000, de 1999, o RIR/99; e, ainda, b) na imunidade genérica dos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'b' e § 4º, da Constituição da República. 2. A autora realizou, no período de 1999 a 2005, remessas para auxiliar na manutenção de associações Testemunhas de Jeová, situadas em países com instabilidade econômica, razão pela qual pede seja beneficiada pela não incidência quanto à exigência do recolhimento do IRRF, nos termos da norma do artigo 690, inciso III, do RIR/99. 3. Entretanto, norma infralegal não pode conceder favor fiscal, pois quaisquer benesses devem decorrer da norma legal específica, conforme preconiza o artigo 150; § 6º, da CR/88. Ademais, devem ser interpretadas restritivamente, na forma do artigo 111, do CTN. 4. A incidência do IRRF tem fulcro na norma do artigo 97, letra 'a', do Decreto-Lei nº 5.844, de 23.9.1943, que foi regulamentada pelo artigo 682, I, do RIR/99. Logo, a referência ao favor fiscal não pode ter supedâneo exclusivamente no comando do artigo 690, III, até porque essa norma decorre da isenção concedida pela Lei nº 7.713/88 sobre os valores recebidos a título de doação, exclusivamente, por pessoas físicas. 5. Outra é a situação sob o manto da imunidade genérica dos templos de qualquer culto, concebida nos termos do artigo 150, VI, letra 'b' e § 4º, da CR/88. Essa limitação ao direito de tributar decorre da proteção à liberdade de consciência e crença, direitos fundamentais assegurados pelo Texto Magno em seu artigo 5º, incisos VI a VIII, que contém norma de eficácia plena, com aplicabilidade direta e imediata. 6. A Constituição de 1824 (art. 179, XV) não admitia a isenção de nenhum contribuinte. A Constituição de 1891 (art. 11, §2º); assim como a de 1934 (art. 17,II) e a Carta de 1937 (art. 32, 'b') vedavam o embaraço a cultos religiosos. A Constituição de 1946 (art. 31, V, 'b') criou a imunidade genérica dos templos, com caráter objetivo. Sobreveio a Emenda Constitucional nº 18/65 (art. 2º, IV, 'b') que passou a referir os templos de qualquer culto em item específico. A Constituição de 1967 (art. 20, III, 'b') e a EC nº 1/69 (art. 19, III, 'b') mantiveram a imunidade. A Constituição de 1988 (art. 150, VI, 'b' e § 4º) amplia a imunidade para abarcar as entidades representativas dos templos de qualquer culto, concedendo-lhes caráter subjetivo, para fins de imunizá-las dos impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, relativos às suas atividades essenciais. 7. O legislador constituinte de 1988 descolou a imunidade dos templos de qualquer culto daquela destinada aos partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e assistência. De modo que, não obstante o § 4º do inciso VI do artigo 150 estabeleça tratamento semelhante no que toca às finalidades essenciais, não existe referência à necessidade de lei para disciplinar as características intrínsecas dos templos, como ocorre com o comando da letra 'c' do artigo 150. 8. A Lei nº 5.172, de 25.10.1966, denominada como 'Código Tributário Nacional', foi recepcionada pela CR/88 e tem a atribuição de regulamentar as imunidades, com força de lei complementar, pelo teor dos incisos II e III do artigo 146 da Constituição. Precedentes do Colendo Supremo Tribunal Federal. 9. O artigo 9º do CTN faz referência às imunidades constitucionais, já a norma do artigo 14 destina-se, expressamente, a estabelecer condições à imunidade prevista no artigo 150, VI, letra 'c', não fazendo menção à letra 'b'. 10. As normas complementares do CTN decorrem da EC nº 18, de 1965. Nesse sentido, poder-se-ia cogitar que a mudança de paradigma decorreu da obra do Poder Constituinte derivado de 1965, que entendeu por bem abandonar a referência, antes expressa, no texto originário do artigo 31, V, 'b', da CF de 1946, à necessidade de aplicação da totalidade das rendas dos templos no território nacional. 11. Em princípio, foi essa a razão, qual seja: a natureza objetiva da imunidade genérica dos templos, que conduziu o legislador da Lei nº 5.172, de 25.10.1966, a não se preocupar em referir no comando do caput do artigo 14 que as condições estabelecidas em seus incisos I a III, deveriam alcançar também os templos. Note-se que a referência unicamente à 'alínea c do inciso IV do artigo 9º' criou condições ao exercício da imunidade - somente - aos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, pois estes, sim, gozavam de imunidade genérica subjetiva que abarcava o patrimônio, renda e serviços, razão pela qual a benesse constitucional deveria ser limitada. Daí a referência ao requisito consistente na necessidade de 'aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais'. 12. Na atualidade, entretanto, deve ser superada essa interpretação restritiva da imunidade dos templos, eis que, a partir da Constituição de 1988, foi agregada à designação dos templos de qualquer culto o termo entidade, de sorte que o legislador constituinte operou em verdadeira ampliação com relação ao âmbito de abrangência da imunidade fiscal a eles designada. Inseriu-se, em contrapartida ao alargamento da imunidade, que passou a referir genericamente a entidade, a limitação ao patrimônio, à renda e aos serviços. 13. O Congresso Nacional não estabeleceu, até o momento, nenhuma diretriz ou limitação a esse respeito, que pudesse obstar ou limitar o direito da autora. A CF/88 exige a única condição ao gozo da imunidade genérica dos templos, quanto aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, qual seja: o exercício de suas finalidades essenciais. 14. A autora demonstrou que os seus objetivos institucionais estão voltados a atividades voltadas às 'finalidades essenciais do templo', conforme determinado pelo § 4º do artigo 150 da norma constitucional, as quais, por sua vez, vão ao encontro do previsto no artigo 5º, incisos VI a VIII, da Constituição, uma vez que dizem respeito à busca da inviolável liberdade de consciência e de crença. 15.

O ônus da prova da destinação de bens e rendas às finalidades essenciais do culto é da entidade religiosa²⁴, todavia, cabe à fiscalização tributária provar o desvio da finalidade²⁵.

Estabelecendo-se uma comparação entre a imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público, prevista no artigo 150, inciso VI, letra 'a', com a genérica dos templos de qualquer culto, evidencia-se que a primeira não encontra sequer um óbice ao seu gozo, bastando a existência da pessoa jurídica de direito público, a saber: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A imunidade genérica dos templos, por sua vez, enfrenta apenas um óbice, consistente na prova que a sua renda, o seu patrimônio e os seus serviços estão intimamente relacionados com as suas finalidades essenciais. 16. O imposto sobre a renda, cuja competência foi atribuída à União, na forma do artigo 153, inciso III, foi disciplinado pelo CTN em seu artigo 43, incisos I e II, cujas normas estabelecem o conteúdo da hipótese de incidência. A essência do conceito de renda dos templos abarca os valores recebidos, diretamente, a título de doações dos fiéis, ou, indiretamente, a partir das aplicações financeiras dessas doações, para fins de preservação de seu valor e, assim, do patrimônio da entidade religiosa. 17. Ora, se esses valores são imunes, eis que decorrem de atividades reconhecidamente inerentes ao papel do templo, a aplicação desses mesmos valores não pode configurar ocorrência do fato gerador tributário, no caso, do imposto de renda. É que essas importâncias decorrem da função social exercida pelos templos, logo, a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda não ocorre com relação a esses valores, pois o fenômeno da imunidade afasta o direito de tributar na União na sua essência, impedindo-o de nascer com relação à entidade imune. 18. A decisão quanto à aplicação desses mesmos valores, em objetivos que evidenciam as finalidades essenciais do templo, também impede a ocorrência da hipótese de incidência tributária do imposto de renda dos templos de qualquer culto, eis que de renda não se tratam. Não há incremento de patrimônio, nem tampouco aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, uma vez que os objetivos perseguidos também são imunizados. 19. A autora desincumbiu-se de demonstrar o estrito cumprimento da condição constitucional consistente no cumprimento de suas finalidades essenciais, conforme delineada pelas normas do artigo 150, inciso VI, letra 'b' e § 4º do Texto Magno, trazendo aos autos farta documentação a indicar, nos diversos volumes de documentos, já referidos, a aplicação estritamente voltada à difusão da fé cristã, razão por que faz jus ao reconhecimento da imunidade tributária aplicável a todas as remessas documentadas no presente feito. 20. Considerando a fundamentação acima desenvolvida, bem assim os documentos trazidos aos autos pela autora, é de se acolher em parte o pedido inicial, com fulcro nas normas do artigo 150, inciso VI, letra 'b' e § 4º, da Constituição da República, que consagram a imunidade genérica subjetiva dos templos de qualquer culto quanto ao recolhimento de impostos, para fins de declarar a inexistência de relação jurídica tributária no que toca ao Imposto de Renda na Fonte sobre as remessas de valores destinadas às instituições religiosas das Testemunhas de Jeová localizadas no exterior, com a finalidade de "difundir os ensinamentos e as verdades da Bíblia em toda a Terra e efetuar obras de caridade e de ajuda humanitária", conforme as provas documentais apresentadas nestes autos, consideradas aptas a comprovar, efetivamente, a aplicação dos valores às finalidades essenciais da entidade religiosa autora. 21. Fixo o ônus da sucumbência reciprocamente, em atenção ao artigo 21 do Código de Processo Civil de 1973 e do artigo 14 do Código de Processo Civil de 2015. 22. Apelação parcialmente provida.”

²⁴Processo nº 11128.007288/2006-27, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3202001.346 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª SEJUL/CARF/MF, Rel. Thiago Moura de Albuquerque Alves, sessão de 14.10.2014: “Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 29/01/2002 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. TEMPLO DE QUALQUER CULTO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. IPI E II. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA DA DESTINAÇÃO DOS BENS IMPORTADOS. ART. 36 DA LEI 9.784/1999 E ART. 29 DO PAF. A imunidade concedida aos templos de qualquer culto pelo art. 150, VI, letra b, da Constituição Federal abrange o IPI e o II, incidentes no desembaraço aduaneiro de bens importados diretamente por entidades religiosas, os quais sejam destinados a integrar seu patrimônio e estejam relacionados a suas finalidades essenciais. O enquadramento de bens importados como sendo vinculados às finalidades das referidas entidades deverá pautar-se em análise objetiva de cada caso concreto, levando-se em consideração as finalidades da instituição, conforme estabelecidas em seus atos constitutivos, a qualidade e quantidade dos bens importados, bem assim outros critérios que fundamentem a vinculação com as finalidades essenciais da entidade. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, desde que fundamentada. A perda da documentação contábil e fiscal da entidade e a natureza não específica dos bens importados impedem a análise acerca da utilização destes na finalidade social da recorrente, que é o pressuposto do indébito alegado, cujo ônus da prova é da contribuinte, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/1999. Recurso voluntário negado.”

²⁵ ARE-AgR 800395, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Roberto Barroso, julg. 28.10.2014: “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. 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

Para a comprovação da destinação às finalidades essenciais, todos os meios de prova são admissíveis, não apenas os livros contábeis e fiscais. Assim, por exemplo, cartazes informativos de transmissões radiofônicas ou televisivas de cultos, fotografias, planilhas de sistemas de satélites²⁶ e a recusa da fiscalização tributária em proceder a vistoria no local do culto, a fim de verificar o uso de bens importados para aquela finalidade.²⁷

A entidade religiosa não pode atuar como sociedade empresarial, mas a simples venda de artigos para o público não é bastante, isoladamente, para que se a tenha como em desvio de sua finalidade típica²⁸.

eventual tredestinação 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.”

²⁶ Processo nº 11128.001365/200635, Acórdão nº 3801002.023 – 1ª Turma Especial / 3ª SEJUL/CARF/MF, Rel. Flávio de Castro Pontes, sessão de 20.08.2013.

²⁷ Processo nº 11128.001352/2006-66, Recurso Voluntário nº 504.926, Acórdão nº 3201-00.566 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/3ª SEJUL/CARF/MF, Rel. Luciano Lopes de Almeida Moraes, sessão de 27.10.2010.

²⁸ Processo nº 10830.004351/2008-36, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-001.476 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/3ª SEJUL/CARF/MF, Rel. Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, sessão de 24.10.2013: “ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Data do fato gerador: 31/10/2005 COFINS. IMUNIDADE DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. NÃO ATENDIMENTO DAS CONDIÇÕES ARTIGOS 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991 E 14 DO CTN. A imunidade de COFINS dos templos de qualquer culto está condicionada ao cumprimento dos requisitos dispostos na legislação infraconstitucional. Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciar a constitucionalidade dos referidos condicionamentos. Aplicação da Súmula CARF n. 02. COFINS. ISENÇÃO DOS ARTS. 13 C/C 14, INCISO X DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.518 – 35 DE 2001. RESTRICÇÕES PARA FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PELO § 2º ART. 47, INSRF N. 247/2002 NÃO PREVISTAS NO TEXTO LEGAL. O § 2º, do art. 47, INSRF n. 247/2002 ao determinar o alcance do conceito de ‘receitas decorrentes de atividades próprias’, extrapolou norma isentiva, ao restringi-la apenas aos ingressos decorrentes de ‘aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores’. As receitas oriundas de receitas oriundas de vendas de Bíblias, livros religiosos, CDs, DVDs, terços e demais produtos de cunho religioso católico são alcançadas pela isenção, pois se referem ao objetivo de difusão da religião cristã. COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI 9.718/98 No RE 585235 QO-RG / MG, DJe 27-11-2008, a questão foi julgada sob a sistemática de repercussão geral, sendo, portanto, de aplicação obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.” Transcrevo do voto da Sra. Relatora: “[...] Ora, inicialmente salta à vista que a restrição contida no § 2º do art. 47 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002, ao determinar o alcance semântico de ‘atividades próprias’ extrapola o disposto no art. 14, X da Medida Provisória 2158-35/2001, pois não há nada no dispositivo que aponte que as atividades próprias de uma entidade religiosa, filantrópica ou qualquer uma das elencadas no art. 13 do mesmo diploma legal, restrinja-se a donativos, anuidades ou mensalidades pagas pelos seus associados. Essa constatação, por si só, já seria suficiente para afastar a restrição veiculada por norma administrativa, pois é ancestral a regra segundo a qual não é possível à norma administrativa inovar ou extrapolar as disposições de lei, no caso, de medida provisória, fortes no Princípio da Estrita Legalidade. Importante ressaltar que a decisão recorrida teve como um de seus fundamentos, a atividade estritamente vinculada da Administração Pública, uma das facetas, é certo, do Princípio da Legalidade, que assume contornos distintos para a autoridade administrativa. Assim, que não se afastou da disposição da instrução normativa, citando até mesmo as ‘perguntas e respostas’, divulgadas pela Receita Federal para orientação dos contribuintes na aplicação da legislação E, nessa senda, impõe-se reconhecer que a aludida instrução normativa criou condicionamentos ao gozo da isenção, que inovaram em relação ao dispositivo legislativo, amesquinhando o direito do contribuinte, não se olvidando, da mesma forma, que o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, II, prescreve que será interpretada literalmente a isenção. Ainda que grande parte da doutrina defenda que a ‘interpretação literal’ seja uma contradição em termos, da mesma forma, é inconteste que o que no caso concreto, não se encontra seja na letra da lei, ou em quaisquer outros diplomas normativos que

O prédio onde se pratica o culto é imune, e assim deverá ser quanto ao terreno que ainda está vago, ou quando já em obras para a sua edificação, cabendo o ônus da prova em contrário à fiscalização tributária.²⁹

sistematicamente possam constituir o significado da norma jurídica, enunciados normativos que possam compor norma jurídica isentiva, da forma como estabeleceu a aludida instrução normativa.. Nesse passo, relevante se faz analisar o alcance semântico possível de ‘atividades próprias’ das entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória 2158- 35/2001. De acordo com o Código Civil, Lei n. 10.406/2002, art. 53, ‘constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos’, isto é, um grupo de pessoas reúne-se em prol de um objetivo comum, que deverá estar refletido em seu estatuto social, nos termos do art. 54, I, do mesmo diploma legal. De acordo com o Dicionário Houaiss da língua portuguesa, uma das acepções do termo ‘atividade’ ‘é faculdade ou possibilidade de agir, de se mover, de fazer, empreender coisas’. É dizer: pela locução ‘atividade própria’ pode-se depreender as formas de ação, empreendimento, de determinada entidade para a realização das finalidades inscritas em seu objetivo estatutário, que, por expressa determinação legal, não poderão ter escopo empresarial, além de que, o predicado ‘própria’ aponta que o resultado dessa atividade, deverá se reverter à manutenção da própria entidade. E essas significações confundem-se, ao se conceber que a existência de uma associação está condicionada à finalidade sobre a qual se erige. Assim não há nada na legislação que sustente a premissa segundo a qual as associações devam ter como único instrumento para a manutenção de suas atividades, o recebimento de doações ou mensalidades, o que, diga-se, restringiria sobremaneira sua atuação, comprometendo , até mesmo, sua subsistência. Sob esse pressuposto, não se sustenta o fundamento da decisão recorrida, segundo o qual a fruição da isenção da COFINS pelos templos religiosos e pelas instituições/associações sem fins lucrativos ‘requer que se olhe para a origem das receitas e não para a sua destinação’, pois a legislação visa a proteger ou a privilegiar determinadas finalidades dessas entidades, para, mediatamente, consagrar valores almejados pela sociedade. [...] Verifica-se que não há em seus objetivos estatutários quaisquer finalidades que extravasassem o objetivo último de difusão da religião, ou que tivessem a conotação, por si só, de atividade empresarial, com finalidade lucrativa. A jurisprudência colacionada aos autos pela Recorrente, bem como o Parecer CST n. 162, de 11/09/74, embora não sejam especificamente voltados a contribuições, como destacou a decisão recorrida, carregam importantes vetores para nortear o regime tributário das entidades em comento, que não se restringe a uma ou outra espécie tributária, mas à própria condição subjetiva dos sujeitos envolvidos. O Parecer CST n. 162, de 11/09/74, transcrito pela Recorrente, ao tratar do tributação do imposto sobre a renda, afirma que o discrimen a ser adotado, será a afinidade do resultado da atividade com a finalidade da entidade, ou seja, o mesmo adotado nesse voto, pelo que vale transcrição de seu excerto: EMENTA – As isenções do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66) referem-se a eventual lucro em atividades que se integrem nos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente consideradas. Sociedade religiosa que mantém anexo ao Templo, livraria para venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando a divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributário. Da mesma forma o resultado da venda de dádivas ou donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos Santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes, para reverenciarem o alvo de sua crença. O mesmo não ocorre, porém, se modo usual como procedem os comerciantes, cumpridas as disposições do Decreto nº 64.567 de 22/05/69, [...] a associação religiosa exercer atividade de compra e venda de bens não relacionados á sua finalidade, quando então deixará de fazer jus à isenção, devendo efetuar a escrituração do modo usual como procedem os comerciantes, cumpridas as disposições do Decreto nº 64.567 de 22/05/69.(g.n.) [...] Caberia, então, à fiscalização, em cada caso concreto, verificar se os resultados dessas atividades foram revertidos para a manutenção da própria Recorrente e se prestaram-se à difusão religiosa, o que, contudo, não ocorreu, considerando-se que a norma administrativa inclui no campo de incidência, de plano, quaisquer receitas que sejam ‘contraprestacionais’. Em suma, quanto a esse item do recurso, entendo que merece acolhida a pretensão da Recorrente, no que tange revendas de Bíblias, livros religiosos, CDs, DVDs, terços e demais produtos de cunho religioso católico, na medida em que a instrução normativa deu interpretação extensiva à isenção do art.14, X da Medida Provisória 2158-35/2001, ao mesmo tempo que por ‘atividade próprias’, devem ser entendidas como aquelas que constam das finalidades estatutárias de determinada entidade, revertidas para a sua manutenção. Nessa mesma senda, e sob o mesmo raciocínio, o mesmo tanto não pode ser dito em relação à prestação de serviços como veiculação de patrocínios, anúncios na televisão e na revista Brasil Cristão, posto que estas receitas, embora possam reverter à manutenção da entidade, não são voltadas propriamente para a difusão da religião. [...]”.

²⁹ ARE-AgR 658080, STF, 1ª Turma, Rel. Luiz Fux, julg.: 13.12.2011: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Parece ter restado claro que os critérios formal e material como instrumentos de identificação e controle da legitimidade do exercício da liberdade de religião e dos destinatários da imunidade tributária que visa a garanti-la são insuficientes. Não se pode continuar a ignorar o crescimento exponencial da criação de templos, sem que se tenha como saber o quanto disso é usado para fins tributário e/ou penalmente ilícitos, dados os limites quase que insuperáveis que o Estado tem para fiscalizá-los. Também não se pode continuar a ignorar a cada vez maior expressão econômica que os templos de quaisquer cultos têm alcançado. O Brasil de hoje não é o da Constituinte de 1946. A liberdade de religião precisa continuar a ser garantida pelo Estado, mas não através do instrumento da imunidade tributária. Há que substituí-la pela isenção de acordo com a capacidade econômica do contribuinte,

ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMÓVEL VAGO. IRRELEVÂNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO DESPROVIDO. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, 'c', da CF alcança todos os bens das entidades assistenciais de que cuida o referido dispositivo constitucional. 2. Deveras, o acórdão recorrido decidiu em conformidade com o entendimento firmado por esta Suprema Corte, no sentido de se conferir a máxima efetividade ao art. 150, VI, 'b' e 'c', da CF, revogando a concessão da imunidade tributária ali prevista somente quando há provas de que a utilização dos bens imóveis abrangidos pela imunidade tributária são estranhas àquelas consideradas essenciais para as suas finalidades. Precedentes: RE 325.822, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.05.2004 e AI 447.855, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJ de 6.10.06. 3. *In casu*, o acórdão recorrido assentou: 'Ação declaratória de inexistência de relação jurídica. Sentença de improcedência. Alegada nulidade por falta de intimação/intervenção do Ministério Público. Ausência de interesse público. Art. 82, III, CPC. IPTU. Imunidade. Decisão administrativa. Entidade de caráter religioso. Reconhecimento da imunidade, com desoneração do IPTU/2009. O imposto predial do exercício anterior (2008), no entanto, continuou a ser cobrado pela Municipalidade, por considerar estarem vagos os lotes na época do fato gerador (janeiro/2008). Comprovação da destinação dos imóveis para os fins essenciais da igreja – construção de seu primeiro templo. Inteligência do art. 150, VI e § 4º, da CF. Dá-se provimento ao recurso.' 4. Agravo regimental a que se nega provimento." AGARESP 201303572114, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Hermann Benjamin, DJE 15.04.2014: "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. ENTIDADE RELIGIOSA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 333, II, DO CPC. ÔNUS DA PROVA. 1. Sendo a recorrida entidade religiosa, há presunção relativa de que o terreno adquirido para construção do templo gerador do débito é revertido para suas finalidades essenciais. Assim é que caberia à Fazenda Pública, nos termos do artigo 333, inciso II, do CPC, apresentar prova de que o terreno em comento estaria desvinculado da destinação institucional. 2. Agravo Regimental não provido." AMS 00081225220104036104, TRF-3ª Região, 4ª Turma, Rel. Juiz Federal Convocado Marcelo Guerra, e-DJF3 04.02.2015: "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ARTIGO 150, INC. VI, 'B' DA CF. IMPORTAÇÃO DE PEDRAS VINDAS DE ISRAEL DESTINADAS À CONSTRUÇÃO DE TEMPLO. 1. Nos termos de entendimento consolidado por este Tribunal e, em especial, pela Turma julgadora, a 'Constituição Federal assegura a liberdade de crença religiosa (artigo 5º, incs. VI e VIII) e, com vistas à salvaguarda dessa garantia, veda que quaisquer dos entes da Federação criem impostos sobre os templos de qualquer culto (artigo 150, inciso VI, 'b', CF).' Tem-se clara hipótese de imunidade. Precedente do STF. E ainda: "É incontroverso que a importação de material para a construção do próprio templo religioso é imune à incidência dos impostos incidentes sobre a importação e produtos industrializados, na medida em que irá se incorporar ao patrimônio da impetrante e, assim, se subsume perfeitamente na regra constitucional imunizante." (AMS 2011.61.04.005626-0/SP, Relator Desembargador Federal ANDRE NABARRETE, Quarta Turma, v.u., j. 22/05/2014, D.E. 06/06/2014). 2. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento."

tratando-se o templo como uma realidade econômica, ainda que sem se exigir a identificação dos seus doadores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Newton de Menezes e BADR, Fernanda Matos. A imunidade tributária dos imóveis locados às entidades religiosas como instrumento democrático de garantia ao direito fundamental à liberdade de crença e culto. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=13f3cf8c531952d7>. Acesso em: 06 jan. 2017.

ALVES, Rubem. *O que é religião*. São Paulo: Círculo do Livro, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CHEMERINSKY *apud* LEITE, Fábio Carvalho *Estado e religião – a liberdade religiosa no Brasil*. Curitiba: Juruá, 2014.

CONSULTOR JURÍDICO, *Templos de fachada - Imunidade de igrejas é usada para lavagem de dinheiro*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro, 25.03.2014>. Acesso em: 08 jan. 2017.

COSIT, Solução de Consulta nº. 110 - de 22.04.2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1102014.pdf>. Acesso em: 08 jan. 2017.

ENGLISH DICTIONARY. Harper Collins Publisher Limited. Disponível em: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/religion>. Acesso em: 05 jan. 2017.

FERRY, Luc; JERPHAGNON, Lucien. *A tentação do Cristianismo – de seita a civilização*. Trad. Vera Lúcia dos Reis. Rio de Janeiro: Objetiva, 2011.

INSTITUTO CRISTÃO DE PESQUISAS - Série Apologética, 2002, v. 1.

JORNAL O GLOBO, "Tem gente que está criando igreja no fundo do quintal", 24.03.2017, disponível em <https://oglobo.globo.com/brasil/tem-gente-que-esta-criando-igreja-no-fundo-do-quintal-diz-teologa-21111230>, acesso em 04.06.2017.

LAFER *apud* MONTIBELLER, Bárbara. Brasil: A laicidade e a liberdade religiosa desde a Constituição da República Federativa de 1988. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/brasil-laicidade-e-liberdade-religiosa-desde-constitui%C3%A7%C3%A3o-da-rep%C3%BAblica-federativa-de-1988>. Acesso em: 05 jan. 2017.

LEITE, Fábio Carvalho. *Estado e religião – a liberdade religiosa no Brasil*. Curitiba: Juruá, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Yves Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Imunidade das instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. Disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2016/01/26/17fe07eimunidades_das_instituicoes_religiosas.pdf. Acesso em: 06 jan. 2017.

MONTIBELLER, Bárbara. Brasil: A Laicidade e a Liberdade Religiosa desde a Constituição da República Federativa de 1988. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/brasil-laicidade-e-liberdade-religiosa-desde-constitui%C3%A7%C3%A3o-da-rep%C3%BAblica-federativa-de-1988>. Acesso em: 05 jan. 2017.

OFFICE OF THE HIGH COMMISSIONER FOR THE HUMAN RIGHTS – CCPR General Comment No. 22: Article 18 (Freedom of Thought, Conscience or Religion) Adopted at the Forty-eighth Session of the Human Rights Committee, on 30 July 1993 CCPR/C/21/Rev.1/Add.4, General Comment No. 22. Disponível em: <http://www.refworld.org/docid/453883fb22.html>. Acesso em: 05 jan. 2017.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário – à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SANTANA, Uziel; MORENO, Jonas; TAMBELINI, Roberto (org.). *O direito de liberdade religiosa no Brasil e no Mundo – aspectos teóricos e práticos para especialistas e líderes religiosos em geral*. São Paulo: Anajure, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça Tributária – I Congresso Internacional de Direito Tributário*. IBET – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Max Limonad, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III.

ZYLBERTSZTAJN, Joana. O princípio da laicidade na Constituição Federal de 1988. Disponível em: file:///C:/Users/Alberto%20Nogueira/Downloads/Joana_Zylbersztajn_TESE_Corrigido.pdf. Acesso em: 05 jan. 2017.