



STEFANY DANIELA DA SILVA DE ASSIS

**LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR:
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS**

STEFANY DANIELA DA SILVA DE ASSIS

LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR:
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, ao Curso de Direito, da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR.

Prof.Fernando Augusto Sartori

Apucarana
2021

STÉFANY DANIELA DA SILVA DE ASSIS

**LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR:
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, ao Curso de Direito, da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fernando Augusto Sartori
Orientador
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Apucarana, 22 de Novembro de 2021.

**LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR:
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS¹**

***LIMITATIONS ON THE POWER TO TAX:
TAX IMMUNITY OF RELIGIOUS INSTITUTIONS²***

Stéfany Daniela da Silva de Assis³

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 OS TRIBUTOS E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR; 2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA; 2.2 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPECIES TRIBUTARIAS; 2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR; 3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS; 3.1 ALCANCE DAS IMUNIDADES NAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS; 3.2 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA LAICIDADE; 4 REFLEXO SOCIAL E ECONÔMICO DA GARANTIA DISPOSTA NO ART. 5º; 4.1 ENRIQUECIMENTO ILÍCITO ATRAVÉS DA FÉ; 4.2 ANÁLISE ECÔNOMICA DO DIREITO EM RELAÇÃO À IMUNIDADE RELIGIOSA; 5 CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.

RESUMO: Desde o ano de 1890 o Brasil deixou de ser um estado confessional tornando-se um estado laico, sendo estabelecidas medidas para resguardar a liberdade religiosa, garantindo a cada cidadão o poder de exercer livremente e de maneira pública o seu culto e também assegurando a proteção dos locais onde prevaleça a atividade religiosa e serviços relacionados. Sendo esta medida um direito fundamental protegido pela Constituição Federal do Brasil. A finalidade desta pesquisa é analisar o alcance da imunidade dos templos e instituições religiosas e verificar as polêmicas em torno do assunto no que se refere ao patrimônio, renda e serviços destas instituições e pessoas ligadas as suas atividades, considerando o grande crescimento de tais instituições ativas no país. Foi utilizado o método indutivo para o desenvolvimento do estudo, buscando analisar autores que versam sobre o tema, a jurisprudência e artigos relacionados. Por meio de relatos históricos é abordado como surgiu esta imunidade e como foi instituída nas diversas constituições brasileiras. Foi constatado que não há consonância no posicionamento doutrinário a respeito do alcance da imunidade e que a jurisprudência reconhece que este alcance se dá para além do local onde se realiza o culto.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Orientação a cargo do Prof. Fernando Augusto Sartori.

² *Course Conclusion Work presented as a partial requirement to obtain a Bachelor of Law degree from the Law Course of Faculty of New North of Apucarana – FACNOPAR. Orientation by Prof.^aM.^a Fernando Augusto Sartori*

³ Acadêmico ou Bacharelando do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Turma do ano de 2021. Email para contato stefany_daniela@hotmail.com.

PALAVRA CHAVES: Liberdade religiosa; Imunidade tributária de templos; Instituições religiosas.

ABSTRACT: Since the year 1890, Brazil has ceased to be a confessional state and has become a secular state, with measures being established to safeguard religious freedom, guaranteeing each citizen the power to freely and publicly exercise their worship and also ensuring protection places where religious activity and related services prevail. This measure is a fundamental right protected by the Federal Constitution of Brazil. The purpose of this research is to analyze the scope of immunity of temples and religious institutions and verify the controversies surrounding the subject with regard to the heritage, income and services of these institutions and people linked to their activities, considering the great growth of such active institutions in the country. The inductive method was used for the development of the study, seeking to analyze authors who deal with the topic, jurisprudence and related articles. Through historical accounts, it is discussed how this immunity came about and how it was instituted in the various Brazilian constitutions. It was found that there is no consonance in the doctrinal position regarding the scope of immunity and that the jurisprudence recognizes that this scope goes beyond the place where the worship takes place.

KEYWORDS: *Religious freedom; Temple tax immunity; Religious institutions.*

1 INTRODUÇÃO

Dentre os institutos tributários abordados pela Constituição Federal de 1988 encontra-se a imunidade tributária dos templos religiosos, estando presente em nosso ordenamento jurídico desde 1934, sendo moldada até a atual constituição.

O presente trabalho tem como escopo analisar de forma crítica a imunidade tributária concedida aos templos de todos os cultos, trazendo à baila os reflexos positivos e negativos que a desoneração dos tributos causam na sociedade e no sistema tributário, de forma a entender a justificativa dada para a concessão da imunidade tributária, frente à premissa de laicidade do Estado.

O grande embaraço para a proposição deste tema é o crescimento de forma acelerado de instituições do gênero, um fenômeno que vem ocorrendo com a grande abertura de igrejas como as Neopentecostais, tal como, a Assembléia de Deus, Igreja Presbiteriana, entre outras. Vale-se ressaltar que a problemática não se dá em face da quantidade de instituições deste seguimento em si e sim quanto às situações onde estas não são movidas pela convicção religiosa, mas sim pela captação de recursos seja dos fiéis ou por meio de doações, se beneficiando da imunidade tributária prevista pela legislação, fato que vem chamando atenção de muitos, exigindo uma maior fiscalização desta remessa de valores devido à facilidade para formação de uma igreja e também devido ao grande patrimônio que estas instituições vêm somando.

Será utilizado ao longo da pesquisa um parâmetro de interpretação gramatical e de indução, a fim de abordar o posicionamento da doutrina frente à letra da lei. Para Paulo de Barros Carvalho (2013, p.602) “somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito tributário, é que poderá apontar os verdadeiros rumos de inteligência de qualquer dispositivo de lei”.

Pretende-se abordar no presente estudo em seu primeiro parágrafo uma elucidação sobre os tributos e as limitações ao poder de tributar, fazendo uma classificação das espécies tributárias, assim como indicando o ente federativo competente para tributar, também será discutido neste parágrafo as limitações tributárias trazidas pela Constituição federal de 1988 em seu artigo 5º.

Em capítulo subsequente, versa-se sobre a imunidade tributária dos templos e instituições religiosas, bem como o seu alcance e sua incidência frente ao princípio da laicidade do Estado.

No terceiro e último capítulo levanta-se um debate sobre o reflexo social e econômico desta garantia, fazendo uma análise econômica do direito em relação à imunidade religiosa.

2 OS TRIBUTOS E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Por meio da Constituição Federal é conferido aos entes Federativos a possibilidade, a competência, de instituir tributos em seu território. Sendo estes entes os Municípios, Estados, Distrito Federal e a União.

A definição de tributo está previsto no art.3º do Código Tributário Nacional, sendo:

Art.3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

O art.145 da CF institui a possibilidade de criação de tributos como impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 5º, CTN:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL, 1988, n.p.)

Esta possibilidade é facultativa podendo o ente instituir ou não a tributação, sendo esta competência classificada pela doutrina como indelegável, intransferível, irrenunciável e inalterável. Indelegável e intransferível pois só pode ser instituído pelo ente autorizado para tal pela Constituição Federal, sua competência é inalterável pois o ente não pode alterar os limites conferidos a ele e é irrenunciável

pois o ente não pode abdicar desta competência, o que não deve ser confundido com o fato de o mesmo poder escolher apenas não a exercer.

2.1 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

A Competência tributária está prevista nos artigos 153 há 156 da Constituição Federal, onde podemos observar que é disposto limitações e condições na forma de instituir e cobrar os tributos com intuito de proteger o contribuinte, evitando desta forma uma cobrança que seja arbitrária, ilegal ou de natureza confiscatória.

Os tributos estão previstos apenas na Constituição, não podendo ser instituída uma espécie tributária sem fundamento de validade constitucional, devendo o legislador respeitar sua respectiva competência e os limites traçados, para que a espécie tributária instituída não seja não inconstitucional.

Desta forma, compete serem instituídos ou não pelos entes federativos os seguintes tributos:

- À União: II; IR; IR; IPI; IOF; ITR; IGF.
- Aos Estados e Distrito Federal: ITCMD; ICMS; IPVA.
- Aos Municípios e Distrito Federal: IPTU; ITBI; ISS.

Segundo Vittorio Cassone, cabe aos entes federativos dispor sobre os tributos a eles conferidos respeitando as condições estabelecidas.

Tendo em vista que os Estados, Distrito Federal e Municípios são pessoas políticas de direito público interno autônomas, e que (juntamente com a União) compõem a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil (art.18), cabe-lhes, em suas Constituições, **dispor sobre** os tributos, desde que nos termos dispostos pela Constituição da República Federativa do Brasil (CASSONE, 2014, p. 71, grifo do autor).

Deste modo, é importante que seja feita uma análise da classificação dos tributos, pois com base nesta classificação torna-se possível realizar análise do tributo a ser instituído, isto se deve pois de acordo com sua classificação as exigências constitucionais podem variar em razão do tributo.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Observando a Constituição vem-se que a mesma passa um entendimento equivocado de que tem-se uma divisão tributária triconômica, se baseando na teoria tripartida, pois como mencionado anteriormente, no art. 145 CF há menção apenas da possibilidade de criação de impostos, taxas e contribuição de melhoria. Mas segundo a doutrina majoritária e a jurisprudência é utilizado no nosso sistema tributário a teoria pentapartida ou quinquipartida, adotando desta forma um sistema de tributação separado entre impostos, taxas, empréstimo compulsório, contribuições que podem ser de melhoria, parafiscais, de seguridade social, sociais, outras de seguridade social, sociais gerais, especiais, de intervenção do domínio econômico e corporativas.

Podemos constatar a teoria pentapartida segundo Luiz Eduardo Schoueri em citação na sua obra, sobre o precedente do STF dado pelo ministro Carlos Velloso na RE 138.284/CE:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, arts. 145, III); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (CF, art. 145, III), c. 2 parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 149) e c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148) (SCHOUERI, 2017).

Em uma classificação breve tem-se que os impostos são tributos não vinculados a uma atividade estatal, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são vinculadas a uma atividade estatal. E as subespécies tributárias identificadas acima como contribuições e os empréstimos compulsórios podem ser impostos ou taxas, a depender da materialidade do tributo, isto porque as espécies tributárias são determinadas pela sua materialidade.

2.2.1. Taxas

Definição de taxas vide artigo 145, II, da Constituição Federal:

Art.145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (BRASIL, 1988, n.p.).

Desta forma as taxas podem ser cobradas do contribuinte em duas hipóteses, uma quando o poder público prestar um serviço público específico e divisível ao contribuinte, este serviço deve ser em prol da coletividade de forma que promova o bem-estar social, podendo ser prestado pelo próprio estado ou por meio de delegação sendo desta forma prestada por um particular permanecendo o caráter público deste serviço. Alguns exemplos de serviço público específico e divisível é o de coleta de lixo, coleta de esgoto, serviço de segurança pública, serviço de iluminação pública, entre outros.

Outra hipótese de cabimento em que pode ser exigido taxa dos cidadãos, é quando houver um exercício regular do poder de polícia. Podemos entender como poder de polícia, sendo este o poder de fiscalização por parte do poder público das atividades econômicas exercidas pelos seus administrados, exercidos por Agências Reguladoras (INMETRO, ANVISA, ANATEL, entre outras), onde são exigidas taxas para a manutenção destes serviços, como a taxa ambiental cobrada pelo IBAMA, às taxas de alvará de funcionamento de estabelecimento comercial, a taxa das Anotações de Responsabilidade Técnica – ART. O poder de polícia não deve ser confundido com o poder da polícia, ou seja, as taxas exigidas não são para financiar as despesas com Polícia Militar, Civil ou Federal.

O valor a ser exigido do contribuinte por meio das taxas sempre tem como base o custo do serviço prestado, de forma que seu valor deva ser fixo e igual para todos os contribuintes, independentemente da condição financeira e econômica de cada e o destino deste valor sempre será predeterminado, visto que se dá para financiar o serviço prestado, sendo esta arrecadação destinada ao órgão que fornece este serviço.

2.2.2. Impostos

Ao contrário do que se vê sobre as taxas, o imposto é um tributo que não é vinculado há uma ação estatal. Em sua definição no artigo 16º do CTN, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”

Alguns exemplos de impostos que são instituídos pelos entes Federativos são:

- ICMS (Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços)
- IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores)
- IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana):
- IR – pessoa física e jurídica (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza):
- IOF (Imposto sobre Operações Financeiras):
- ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza):

2.2.3. Contribuições de Melhoria

É um tributo vinculado a uma ação estatal que pode ser exigido pelo poder público quando houver a realização de uma obra pública e uma valorização imobiliária em decorrência desta obra em determinada região, devendo ser cobrado somente os proprietários dos quais os imóveis foram valorizados, de forma que não seja exercida uma vantagem sobre a quantia recebida, respeitando o princípio da capacidade contributiva.

2.2.4. Empréstimo compulsório

Pela Constituição Federal:

Art.148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art.150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988, n. p.).

Trata-se de um tributo de competência da união, que é instituído por meio de lei complementar, não sendo vinculado a uma atividade estatal e devendo ser usado de maneira temporária, pois trata-se de um tributo destinado a atender despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou sua eminência, a necessidade de um investimento urgente ou de uma calamidade pública.

Apesar de se tratar de um tributo, este valor deverá ser restituído para o contribuinte e a sua forma e data de restituição deverá estar prevista na LC que o instituir.

2.2.5. Contribuições

Nos termos da Constituição Federal:

Art.149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts.146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefícios destes, do regime previdenciário de que trata o art.40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União(BRASIL, 1988, n. p.).

Como disposto no artigo, às contribuições só podem ser instituídas pela União, devendo no momento de sua criação ter uma destinação específica, podendo ter a mesma base de cálculo de um imposto. No entanto apesar das contribuições serem criadas apenas pela União a sua cobrança pode ser delegada para terceiros.

Esta contribuição é diferente da contribuição de melhoria, pois, esta sempre pressupõe atuação do poder público em algum setor específico. O que também não deve ser confundido com as taxas, pois com a contribuição o contribuinte é um beneficiário imediato da atuação do poder público.

As contribuições são divididas em subespécies de acordo com o segmento de atuação da União, como o setor social, a intervenção no domínio econômico, e a promoção de interesses das categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições especiais não têm por finalidade arrecadação fiscal e sim a intervenção econômica e social na qual se destina, não podendo ser criada para custear uma atividade estatal e sendo de competência da União instituí-las de acordo com as definições da Constituição, tratando-se de um instrumento da União no segmento social, no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

2.3 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Os tributos têm função primordial para o desenvolvimento econômico de uma nação, pois é a partir do recolhimento desta receita que os entes Federados como a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios, arcam com suas despesas na área de saúde, educação, desenvolvimento e políticas sociais. No entanto há certas limitações ao poder de tributar, tratadas na Carta Magna como isenções e definidas por imunidade tributária, tendo este como finalidade a vedação da cobrança de impostos de certos contribuintes.

As imunidades tributárias no Brasil são divididas em cinco espécies:

- Imunidade recíproca: Impede que entidades federativas cobrem impostos reciprocamente;
- Imunidade dos templos de qualquer culto: Impede a cobrança de impostos de templos religiosos e das atividades relacionadas ou que mantenham a prática religiosa;
- Imunidade dos partidos políticos e das entidades assistenciais: Impede a cobrança de impostos dos partidos e suas fundações e das associações sindicais dos trabalhadores;
- Imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão: Protegendo a liberdade de expressão
- Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais: Também protegendo a liberdade de expressão.

Nos termos do art. 150 da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (BRASIL, 1988, n.p.).

A Constituição previu estas imunidades, pois buscou zelar por valores importantes e garantias fundamentais como a liberdade de expressão, a liberdade religiosa, valores éticos, políticos, educacionais, entre outros. A palavra “immunitas” significa isenção de múnus ou encargo, desobrigando o pagamento já alguns tributos.

De acordo com o entendimento de Borges (2007, p. 221), o instituto das imunidades visa:

Assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.(BORGES, 2007, p. 221)

Já para o Prof. Roque Antonio Carrazza (2015, p. 6), “Assim unidades tributárias encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos, justamente porque atendem a interesses maiores da sociedade” então desta forma preceituam a não competência dos entes federados para instituir tributos.

A imunidade tributária teve sua primeira aparição em nossa legislação por meio da carta magna de 1934, trazendo a imunidade religiosa, a imunidade recíproca entre os entes políticos e a imunidade tributária em relação à produção de combustíveis. No ano de 1937 ocorreu uma ratificação da imunidade tributária dos templos religiosos e no pacto fundamental de 1946 houve a aparição da imunidade sobre os impostos de consumo que incidiam sobre os chamados “mínimo indispensável” que tratava sobre alimentação, vestuário e habitação.

Dentre as modificações posteriores a estas a mais importante foi a da emenda constitucional nº 1, trazendo imunidade em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias sobre produtos industrializados com destinação ao

estrangeiro pondo imunidade sobre o imposto específico que recaia na produção, importação, consumo de combustíveis, lubrificantes e energia elétrica; imunidade do imposto sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em função da realização de capital, imunidade do imposto territorial rural sobre pequenas glebas, entre outros.

A definição da natureza jurídica das imunidades é um assunto que gera grande debate entre os juristas da área, segundo entendimento de Paulo de Barros Carvalho, (1997, p. 105).

Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração científica teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político.(CARVALHO. 1997, p. 105)

As imunidades tributárias podem ser classificadas entre genéricas e tópicas. Desta forma a Constituição federal o artigo 150 contempla as imunidades genéricas, que visam proteger os valores fundamentais. Enquanto as imunidades tópicas são ligadas apenas um tributo direcionado a determinada pessoa política.

Também se subdividem em:

- Imunidades subjetivas, objetivas e mistas

As imunidades subjetivas são determinadas de acordo com a condição de alguma determinada pessoa.

As imunidades objetivas são determinadas de acordo com um fato ou situação estabelecida, também podendo beneficiar pessoas. Já as imunidades mistas são determinadas de acordo com sua natureza jurídica sendo relacionada a fatos, bens ou situações.

- Imunidades ontológicas e políticas

As imunidades ontológicas ou essenciais são aquelas que surgem como consequência de determinado princípio constitucional, ou seja, existiriam mesmo que a Constituição não há previsse em seu texto, Tendo um caráter subjetivo como, por exemplo, a imunidade recíproca, pois recaem sobre os entes públicos que prestam serviços essenciais à população, não havendo interesse de que haja sobre este a incidência de imposto.

Já a política ou acidental parte devido à escolha do legislador, não sendo considerada essencial para o equilíbrio da federação como, por exemplo, a imunidade dos partidos políticos.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

Ao analisar o histórico do Brasil vemos que desde os tempos da colonização em 1500 o país tem um grande vínculo entre religião e estado, pois com o advento da catequização que ocorreu com os nativos do país houve muitas vezes em que na falta do estado, a igreja é quem apresentava projetos a população como educação e saúde, desta forma, criando uma obrigação moral para com os templos no que diz respeito a imunidade de tributos. Tanto que nesta mesma época o Brasil tinha o catolicismo como religião oficial, sendo vedado a prática pública de culto de qualquer outra religião. De acordo com o estabelecido na Constituição de 1824 em seu artigo 5º “A religião Catholica Apostólica romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do templo”.

Historicamente até o ano de 1890 o Brasil era considerado um estado confessional, tendo a Igreja Católica Romana como uma das principais influências nas questões políticas, sociais e culturais do país, acarretando em um grande abuso de poder por parte da igreja católica. Após o golpe de 1889 o Brasil se tornou um país laico, sendo promulgado esta decisão por meio do decreto 119-A em 7 de janeiro de 1890, e oficializado por meio da Constituição Federal promulgada em 1891, fazendo com que o estado não possa interferir na escolha religiosa de nenhum cidadão e nem favorecer nenhuma religião. Onde Na carta magna de 1891 no art. 72, inciso 3º constava que “ Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum”

Tal ação ocorreu no Brasil por forte influência da Revolução Francesa (1789-1799) onde em 1790 deu os primeiros passos rumo a um estado laico nacionalizando todos os bens da igreja, em 1882 determinando que todo o sistema de ensino público deveria ser laico e finalmente em 1905 oficializando o estado laico (laicité) em toda a nação por meio da legislação francesa, incentivando assim outros

países a adotarem a mesma medida de separação de igreja e estado. Atualmente a definição de estado laico se encontra prevista na Constituição de 1988, no artigo 5º, inciso VI e VII.

Mesmo o Brasil se tornando um estado laico, se fez necessário atribuir mais garantias para que os cidadãos pudessem exercer livremente e de maneira publica o seu culto, desta forma foi fixada pela primeira vez na constituição de 1934 a imunidade das entidades religiosas. De acordo com Carraza (2017, p. 279) “mesmos cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade, até porque o benefício em tela é mais necessário às religiões incipientes que àquelas que, tendo grande número de fiéis, bem ou mal, sempre encontrariam meios de sobrevivência, ainda que compelidas a suportar pesada carga tributária”

No entanto é valido ressaltar que a imunidade prevista pela constituição não compreende as denominadas “seitas”, como menciona Sabbag .(2014, p.329) “Não se protegem seitas com inspiração atípicas, demoníacas e satânicas.” , pois contraria a teleologia da Constituição.

3.1 ALCANCE DAS IMUNIDADES NAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

A imunidade dos templos tem seu caráter objetivo, tendo seu templo como sendo não apenas o edifício no qual se localiza em sua materialidade, também se estende, por exemplo, a residência dos ministros religiosos.

Esta imunidade no ordenamento brasileiro tem por finalidade a de zelar pelos direitos e garantias fundamentais, dentre eles a dignidade da pessoa humana, a liberdade de expressão, a liberdade religiosa e com isso assegurar um maior acesso à cultura. Segundo Coelho, (2002, p. 151):

O templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se oficie um culto, aí é o templo. Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos. Quando ocorre a tributação objetiva-se evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se tenha o objetivo de lucro, sem qualquer finalidade benemérita.(COELHO. 2002, p. 151)

Faz se necessário esclarecer a abrangência do termo templo, a fim de estabelecer se o mesmo é compreendido apenas pelo prédio onde se realiza o culto ou se também se estende aos locais onde se realizam todas as suas atividades inerentes.

Na doutrina é discutido o termo templo em relação ao seu alcance de acordo com sua interpretação, portanto foram adotadas três teorias, a teoria clássico restritiva, teoria clássico liberal e a teoria moderna.

Sobre o assunto o jurista Campos, (2000, p.47) aponta a existência de somente 2 (duas) correntes que definem o que vem a ser o templo de qualquer culto. A primeira sendo a mais restritiva, pois define o alcance da imunidade somente sobre “o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso” e a segunda com um maior alcance, pois compreende como imunidade todos os anexos do templo, ou seja, “todos os bens vinculados à atividade religiosa”.

Desta forma, na teoria clássico restritiva, tem-se o templo como sendo apenas o local onde é realizado o culto. Atualmente somente a doutrina minoritária compactua com esta corrente, afirmando que a interpretação do texto constitucional deve ser feita de forma literal.

De acordo com o manifesto do STF sob a égide Carta Magna de 1946 tem-se uma definição do alcance da imunidade, seguindo a vertente da Teoria Clássico-restritiva, não sendo esta a corrente seguida atualmente:

EMENTA: A imunidade estatuída no art. 31, v, “b”, da Constituição (1946), é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências. **Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício de templo.** (RE 21.826/DF, 2ª T., rel. Min. Ribeiro da Costa, j. em 02-07-1953) “sem grifo no original”

Na teoria clássico liberal, o conceito de templo é abordado de uma forma mais abrangente, compreendendo como templo tudo o que possibilita a realização do culto de forma direta ou indireta, ou seja, engloba o templo como sendo todo o patrimônio da entidade religiosa onde é realizado atividades ligadas a esta. São seguidores desta corrente os doutrinadores, Roque Antonio Carraza, Aliomar Baleeiro, Hugo de Brito Machado e Regina Helena Costa.

Defende Carraza (2014, n. p.) que:

É literalmente o artigo 150, inciso VI, alínea b, que estabelece que são imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto. Só que essa expressão “templo de qualquer culto” há de ser entendida juridicamente. Não é só o imóvel onde o culto se professa que é alcançado pela imunidade. A imunidade alcança a confissão religiosa, a igreja — não o bem, o imóvel —, a pessoa jurídica 'igreja'. [...] Também está embutida na expressão “templos de qualquer culto” a palavra anexos — anexos do templo. O que são anexos do templo? O próprio nome já mapeia o caminho a ser percorrido. É tudo quanto possibilita o culto. Então, em termos de Igreja Católica: a casa paroquial, o convento, a abadia, o seminário onde são formados os sacerdotes. Em termos de Igreja Protestante, são anexos do templo: a casa do pastor, o centro de formação de pastores. Se a religião for judaica: a casa do rabino, o rabinato, o centro de formação de rabinos. Se a religião for umbandista, será o terreiro de umbanda, a casa do pai de santo. (CARRAZA, 2014, n. p.)

Em concordância temos Balleiro:

Não se deve considerar templo “apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos (BALLEIRO. 2009, p. 311)

Por fim tem-se a teoria moderna, onde templo é compreendido como "entidade", pois em sentido jurídico entidade possui um conceito mais amplo, como sendo uma instituição/organização mantedora do tempo religioso. Alguns autores como Sabbag e Paulsen, defendem que esta teoria é a mais adequada. Como segue em citação por Sabbag:

À guisa de exemplificação, levando-se em conta os signos “patrimônio”, “renda” e “serviços”, fácil é perceber que não deve haver a incidência dos seguintes impostos sobre o templo: IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesial, ou sobre o chamado *templo-móvel*; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou esmolas dos fiéis, ou sobre as rendas oriundas de aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismos e conversões); etc (SABBAG. 2014. p. 37)

Seguindo este raciocínio Machado afirma:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado

para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. (MACHADO. 2010. p. 249)

Sendo esta teoria acolhida na aplicação do alcance da imunidade tributária de acordo com os manifestos do STF.

[...] 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 (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).

Desta forma, o STF entende que a imunidade deve se estender a todas as atividades e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, ou seja, defendem que templo não é somente o lugar onde o culto é realizado e sim todo lugar onde prevaleça a atividade religiosa ou que se correlacione como, por exemplo, a casa do pastor, padre, hospitais, ONGs, lojas, entre outros, desde que seja um patrimônio da igreja sem fins econômicos.

E para mais além, a imunidade concedida para as entidades religiosas também se aplicam na isenção da cobrança de impostos sobre seus rendimentos, investimentos ou aplicações, contanto que se prove que esta renda será destinada para dar continuidade a expansão das atividades religiosas, seja ela por meio de auxílio caridade, educação religiosa, asilos, cemitérios, hospitais, colégios, universidades, causas humanitárias e principalmente para suas atividades essenciais como realização de cultos e liturgias, podendo o culto ser realizado em espaços Livres, estádios, praças, embarcações, entre outros.

No entanto isto garante somente a proibição de cobrança de impostos não se estendendo a outras espécies de tributos.

Entre os impostos mais comuns que as instituições estão isentas podemos citar o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Renda (IR), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sendo este um dos mais debatidos, pois apesar de os templos de qualquer culto não serem comerciais, a maioria deles tem algum tipo de venda de objetos a fim de arrecadar dinheiro, seja com venda de amuletos, roupas, objetos unguidos, entre outros. Além destes impostos também podemos citar o Imposto de Transmissão Sobre Causa Mortis e Doação (ITCMD) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Os Serviços prestados em nome da Instituição também são isentos de tributação, por exemplo, se um templo for reformado o imposto não reincidenta nem sobre o serviço e nem sobre os materiais ali utilizados pela empresa por ela contratada.

Alguns doutrinadores criticam que a imunidade concedida aos templos se estenda a outras instalações, como segue em trecho trazido por Pontes de Miranda:

[...] Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residências dos padres, pastores, rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, ou noutra sim que o de culto, cessa a imunidade. O templo que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos templos é conteúdo de uma só proposição do art. 19, III, "b", da Constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença, nem outro qualquer.

Não paga imposto de transmissão de propriedade em caso de troca de terreno, ou de edifício e terreno; mas o comprador do terreno, ou prédio do templo, que se acabou paga imposto de transmissão, embora o terreno, ou prédio adquirido pelo templo, com aquele preço, não pague impostos de transmissão. Os atos do culto estão incluídos na expressão "templo". [...] Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos, são tributáveis. Só são imunes os templos. (MIRANDA, 1967)

Já outros doutrinadores defendem uma vertente mais liberal sobre o assunto, assim como comenta André Puccinelli Junior:

[...]deve-se adotar a corrente mais liberal, no objetivo de se estender a imunidade não apenas ao prédio ou local em que se realiza o culto, mais a todo conjunto de bens e atividades voltadas para o exercício da atividade religiosa ou a ela vinculada. (PUCCINELLI JUNIOR, 2014)

As instituições além da arrecadação com dízimos, e vendas, também arrecadam por meio de doações e eventos realizados, e como são fundações sem fins lucrativos, ou seja, na teoria não comercializam produtos ou vendem serviços, tem a imunidade de forma estendida, fato que hoje se tornou um grande incentivo para sua expansão.

3.2 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DIANTE DO PRINCÍPIO DA LAICIDADE

De acordo com o censo do IBGE de 2010, 92,0% da população Brasileira acredita em alguma religião, apesar do alto número de religiosos no Brasil,

atualmente existem milhares de brasileiros que não compactuam com nenhuma religião, declaram-se irreligiosos: ateus, agnósticos, ou deístas representando 8,0%, cerca de 15,3 milhões de pessoas. Contudo mesmo que de forma indireta todos acabam custeando as atividades dos cultos religiosos devido à desoneração de impostos, que afeta o princípio da generalidade de tributação, que está atrelado a todos nós. Ou seja, hoje o Instituto da imunidade tributária representa um grande déficit na economia, pois gera um número enorme de perdas nos cofres públicos.

No entanto estas “perdas” não ocorrem de fato, pois o governo não iria arcar com este prejuízo, ao deixar de arrecadar impostos destas instituições para os seus cofres. Devido ao princípio da generalidade de distribuição, este valor é distribuído para toda a população pagar, independente de qual seja a sua crença religiosa.

E este fato remete a outra situação, pois pode se considerar que os fiéis que apóiam as instituições por meio do dizimo que pode chegar a 10% de seus rendimentos mensais, acabam pagando o “dizimo” duas vezes. De forma direta, ou seja, o valor que é transmitido diretamente para a igreja por meio do dizimo e de forma indireta por meio dos impostos pagos devido a distribuição imposta pelo princípio da generalidade.

4 REFLEXO SOCIAL E ECONÔMICO DA GARANTIA DISPOSTA NO ART. 5º

Dia após dia a sociedade brasileira vem pagando cada vez mais tributos, pois os mesmos sempre sofrem constantes aumentos, sendo o Brasil um dos países que mais cobram impostos no mundo. E dentro deste mesmo cenário onde os contribuintes, cidadãos brasileiros, cada dia desprendem mais valores em impostos, vemos que muitas entidades religiosas estão entre as instituições que mais arrecadam tendo assim mais poder aquisitivo.

4.1 ENRIQUECIMENTO ILÍCITO ATRAVEZ DA FÉ

Como já mencionado anteriormente vivemos em um estado laico, ou seja, temos a liberdade de escolher a nossa religião individual e para reforçar essa liberdade é dado a todos os templos religiosos a imunidade para que esta liberdade

seja preservada, no entanto, o atual cenário do qual nos encontramos é muito distante daquilo que o texto constitucional procurava proteger, estamos num cenário onde a falta de limitação e as lacunas presentes no texto permitem inúmeros casos de fraudes de algumas pseudo igrejas, que são abertas aos montes mascaradas pela atividade religiosa, mas por trás das máscaras, com outros objetivos.

Devido a não incidência de impostos sobre o patrimônio das igrejas, assim como o não controle sobre as atividades financeiras da mesma, estas instituições acabam ficando suscetíveis a serem utilizadas para práticas ilícitas, como a de lavagem de dinheiro, fruto de crimes como tráfico de drogas, roubos e até mesmo crimes contra a administração pública.

O termo “lavagem de dinheiro” surgiu a partir do crime money laundering nos Estados Unidos. Conforme Callegari e Weber (2017, p. 19) esta expressão se deu devido à utilização de lavanderias para ocultar dinheiro adquiridos por meio de atividades ilícitas.

No Brasil temos a tipificação desta prática na Lei nº 9.613/1998 art 1º:

“ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal” (BRASIL, 1998).

O doutrinador Eduardo Sabbag esclarece:

É corriqueira a divulgação na imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades religiosas realizam negócios ilícitos, valendo-se da imagem puritana que a atividade naturalmente impinge. Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de representantes do bem. (SABBAG. 2011)

Em 2009 o Ministério Público do Estado de São Paulo (MP/SP) denunciou o líder religioso Edir Macedo da Igreja Universal do Reino de Deus (IURD), e outros nove integrantes da mesma entidade, por formação de quadrilha e lavagem de dinheiro, devido ao resultado obtido por meio da apuração sobre a movimentação financeira da igreja. O processo contra o Líder religioso e contra o bispo João Batista deu início em setembro de 2011, onde ambos foram acusados de usar o dinheiro doado pelos fiéis em operações fraudulentas, acarretando na compra de emissoras de TV, rádios e bens, se utilizando de empresas Offshore que mantinha suas contas bancárias no exterior e também transações realizadas com dinheiro vivo, ou cofres

alugados. No entanto após oito anos do processo em aberto, em setembro de 2019 o caso prescreveu devido à lentidão da justiça (FERREIRA, 2019)

Em 2020, o Jornal O Globo divulgou a operação “QC da Propina”, onde o Ministério Público do Rio de Janeiro (MPRJ) estaria investigando a Igreja Universal, por aparentemente ter sido usada para prática de lavagem de dinheiro (O GLOBO, 2020). Ainda em 2020, o Jornal G1 apresentou um suposto esquema de lavagem de dinheiro recebido por meio de doações que tinham por finalidade a de construir a Basílica do Divino Pai Eterno em Trindade. (OLIVEIRA, 2020)

Neste ano o serviço de investigação criminal de Angola também indiciou 4 líderes da igreja universal do Reino de Deus por evasão de dívidas e associação criminosa no país (MAGENTA, 2021).

Avalia a situação Sabbag

- a) À riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis.
- b) À existência de milhares de brasileiros que não professam qualquer religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em face da desoneração de impostos a estes afeta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela.
- c) À conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, colocando em xeque a isonomia preconizada no texto constitucional (v.g., condenação do homossexualismo) e a política de saúde pública (e.g., boicote ao uso de preservativos e à doação de órgãos).
- d) À falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos.

Estes entre outros escândalos envolvendo entidades religiosas estampam de tempos em tempos os noticiários. Em 2013 a revista Forbes divulgou uma lista com os líderes religiosos mais ricos do Brasil, em primeiro lugar o Edir Macedo, dono da Igreja Universal do Reino de Deus, com um patrimônio de 2 bilhões de reais; Valdemiro Santiago em segundo, sendo fundador da Igreja Mundial do Poder de Deus com uma renda de 400 milhões de reais e em terceiro lugar Silas Malafaia, presidente da Assembléia de Deus Vitória em Cristo, com 300 milhões de reais. Não é difícil a partir destes valores, descobrir de onde vem e como é mantido este dinheiro, pois como um administrador religioso pode ter um patrimônio pessoal tão alto, uma vez que o dinheiro arrecadado e a isenção concedida por meio da imunidade são somente para a instituição, seus patrimônios e suas atividades, e não para administradores.

4.2 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO EM RELAÇÃO À IMUNIDADE RELIGIOSA

Muito da atual situação se dá pela falta de fiscalização tributária no que se refere à imunidade dos templos religiosos, e por esta falta de verificação das entidades é que tem-se um número crescente de abertura de instituições deste gênero com a finalidade usurpar uma parcela da sociedade fragilizada pela fé, ou até mesmo para praticar fraudes como lavagem de dinheiro, gerando enriquecimento ilícito dos que estão na administração por meio da ocultação de patrimônio

Esclarece Mark Tollemache:

[...] destaca-se a inegável constatação da alarmante proliferação de instituições religiosas no país, que, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, atingiu a marca de 55,1 mil organizações religiosas em atividade no ano de 2014. Um crescimento de 1,4% em comparação ao ano de 2013.

Nesse contexto, constata-se no Brasil o fenômeno da disseminação de “templos de fachada” ou “igrejas fantasmas” utilizados para prática de evasão fiscal e outros ilícitos como a lavagem de dinheiro e ocultação de patrimônio.

Segundo dados obtidos por meio do último censo realizado pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário) do ano de 2012, referente às empresas que neste ano tinham o maior número de filiais abertas no Brasil, podemos analisar que dentre as 10 primeiras posições se encontram instituições religiosas, que juntas somam cerca de 13.150 unidades, como segue abaixo:

Figura 1 – Censo das empresas Brasileiras 2012

CLASSIF.	EMPRESA/ENTIDADE	QDE. DE FILIAIS
1	EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS	7.941
2	BANCO DO BRASIL SA	6.201
3	BANCO BRADESCO SA	5.664
4	IGREJA DO EVANGELHO QUADRANGULAR	5.558
5	IGREJA UNIVERSAL DO REINO DE DEUS	4.654
6	ITAU UNIBANCO S.A.	3.961
7	CAIXA ECONOMICA FEDERAL	2.583
8	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	2.387
9	IGREJA INTERNACIONAL DA GRACA DE DEUS	1.521
10	ASSOCIACAO BRASILEIRA D' A IGREJA DE JESUS CRISTO DOS SANTOS DOS ULTIMOS DIAS	1.417

Fonte: IBPT - CENSO DAS EMPRESAS BRASILEIRAS 2012. Disponível em: https://antigo.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/372/CENSODASEMPRESASEENTIDADESOUTUBRO2012V9FINAL.pdf?_ga=2.106462019.1335722017.1637541032-2045831451.1637541032. Acesso em: 05 set. 2021.

Os templos religiosos por meio da imunidade tributária são desobrigados a cumprir com as obrigações principais, no entanto, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias. Estas obrigações estão previstas no artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966)

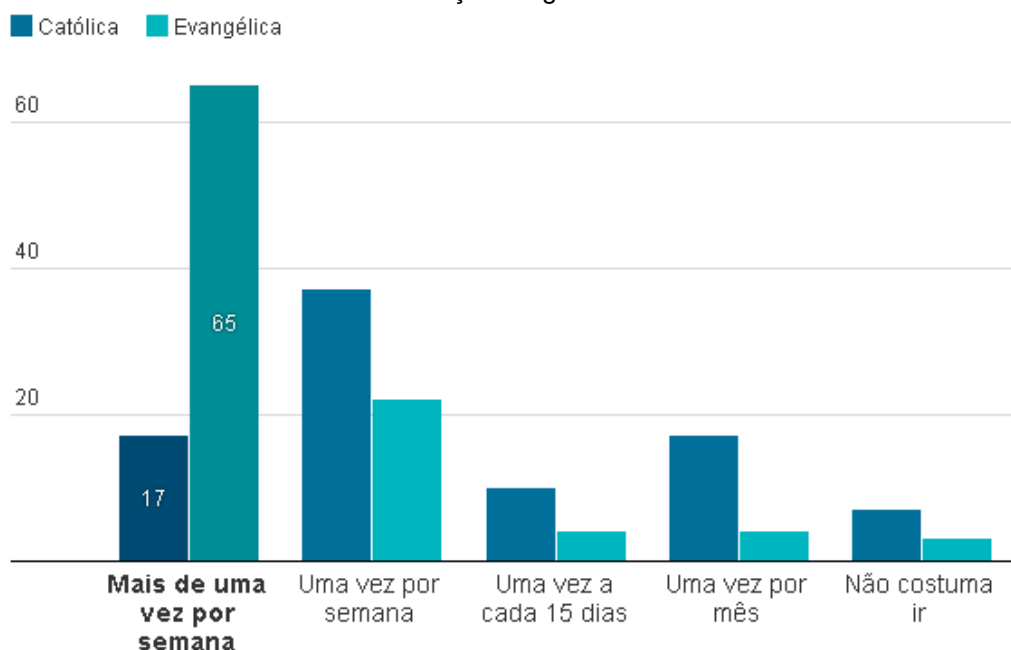
Dentre as obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelas instituições religiosas tem-se a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), nos termos da IN RFB nº 2005, de 29 de janeiro de 2021 (BRASIL, 2021). E Conforme Portaria SEPRT 6.136/2020, também deve apresentar a RAIS Negativa, ou com Movimento, que é a Relação Anual de Informações Sociais. Em 2013, também se fazia necessário apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, no entanto a Receita Federal editou a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.422, desobrigando as entidades deste feito.

Em contrapartida apesar das imunidades já mencionadas, as instituições religiosas são obrigadas a recolher taxas, como por exemplo, INSS de seus funcionários, pessoas que trabalham para a igreja zelando pela sua manutenção com registro na CLT, contudo boa parte destas instituições não vem honrando com o pagamento destas taxas e obrigações impostas por lei, o que hoje representa uma dívida que já ultrapassa a marca de 420 milhões de reais de acordo com a lista de devedores da reunião apresentada pela procuradoria geral da fazenda nacional. Algumas entidades em defesa afirmam “que a cobrança do INSS é indevida, pois quase toda a força de trabalho dos templos tem funções missionárias, não podendo as pessoas que as exercem ser enquadradas como funcionárias” (VEJA, 2020, n. p.) sendo estas cobranças segundo os mesmos, uma forma de perseguição política.

Em um estudo realizado pelo pelos professores Raphael Corbi, da USP, e Fábio Sanches, do Insper, “The Political Economy of Pentecostalism: A Dynamic Structural Analysis” (CORBI e SANCHES, 2021), por meio de cálculos da Curva de Laffer do imposto sobre os lucros variáveis da igreja em longo prazo no período de 1992-2018 é identificado que se houvesse a incidência de uma alíquota de 34% (alíquota média imposta a empresa) a abertura de templos pentecostais teria uma queda de 74%, representando uma queda de 193 para 51 templos abertos dentro de um ano. Esta vertente religiosa além de no momento agregar até um quarto do cristianismo mundial, tem hoje um grande reflexo na política, segundo os mesmos, com a abertura de um templo da pentecostal em um determinado local aumenta em 2-3 pontos percentuais nos votos dos candidatos evangélicos daquele mercado, afirmando que o mesmo não ocorre nas aberturas de templos tradicionais católicos ou protestantes, não tendo nestes o mesmo efeito sobre a parcela de votos destinadas a candidato vinculados ao mesmo grupo religioso.

O estudo ainda apresenta que a aplicação da alíquota considerada, não traria grande impacto no Produto Bruto Interno (PIB), gerando um rendimento inferior a 0,1%, sendo este convertido em reais somando cerca de R\$3,4 bilhões a R\$5,8 bilhões anuais. Apesar de números consideráveis, o grande impacto estaria mesmo no cenário político, onde uma parcela dos votos de acordo com as estimativas estruturais trazidas no estudo no caso da incidência dos impostos analisados, além da queda na abertura de novos templos também haveria uma queda de 13-27% nas eleições para o congresso. No ano de 1994 o número de representantes ligados a grupos evangélicos eram de apenas 27 e em 2018 teve um crescimento para 187, tornando este fenômeno ainda mais evidente. Este fato ocorre mais na pentecostal do que nas católicas ou protestantes devido à participação mais assídua de seus fiéis nas igrejas segundo pesquisa da Data folha mencionada no estudo:

Figura 2 – Questionário – Com que Frequência você costuma ir á igreja, a cultos ou serviços religiosos



Fonte: Datafolha

Fonte: DATA FOLHA – **Evangeliscos e Catolicos Costumes. 2016.** Disponível em: <http://arte.folha.uol.com.br/poder/2016/12/25/evangelicos-catolicos-costumes/>.

Acesso em: 28 set. 2021. p. 3

Com a grande disseminação em redes de TV, rádios entre outros, faz com que estes fiéis prefiram candidatar indivíduos da mesma vertente política devido a compartilhar das mesmas ideologias e por terem uma maior tendência a seguir recomendações políticas trazidas no ambiente da igreja.

Desde modo faz-se necessário a criação de algum dispositivo que impeça a continuidade de ações como as acima expostas. Para Silva (2016, p. 59):

Impor restrição ao alcance da imunidade dos templos é constitucional, desde que feita nos exatos termos exigidos pelo Texto Fundamental, isto é, somente em relação aos parâmetros objetivos para aferir a aplicação finalística de suas disponibilidades econômico-financeiras. Jamais para impor requisitos ao reconhecimento de tempo ou de culto aptos a receberem imunidade. (2016, p. 59)

Segundo a doutrinadora Regina Helena Costa (2016, p. 175) deve haver uma fiscalização da renda obtida por meio de atividades atípicas e seu destino “[...] há que se analisar se o emprego da receita obtida com o exercício de atividade atípicas, pela instituição religiosa, está relacionado com suas finalidades essenciais.”

Para ela nos casos em que houver uma atividade atípica mas houver identificação da aplicação da renda em suas atividades essenciais, a igreja terá ter pleno gozo a imunidade , mas quando não houver esta identificação, esta não poderá desfrutar da imunidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo buscou-se compreender a imunidade tributária concedida às entidades religiosas, baseando-se na doutrina e jurisprudência, se iniciando pela definição e classificação das espécies tributárias e identificação das limitações ao poder de tributar estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, a fim de esclarecer quais são os tributos que as entidades religiosas são desobrigadas a pagar. Onde restou-se verificado que as instituições religiosas são imunes apenas de impostos, não se aplicando a imunidade as taxas, contribuições de melhoria e demais tributos.

Em um segundo momento pôde se verificar o alcance da imunidade religiosa identificando com mais clareza devido à explanação do primeiro capítulo a importância da não incidência de certos tributos, uma vez que a imunidade se estende para além do local do culto.

A matéria da imunidade tributária dos templos religiosos é tratada como tabu uma vez que atinge diretamente o íntimo de cada cidadão que quer resguardar o seu direito de professar a sua fé, no entanto como contemplado no terceiro capítulo, há uma grande parcela da população que não tem nenhuma religião com a qual se identifique, trazendo em pauta a concessão da imunidade tributária versus a Laicidade do estado em sua real aplicação, uma vez que a concessão é admitida devido a sua função social onde garante há uma parcela da população o direito de professar sua fé sem que seu templo seja afetado. No entanto é exposto neste capítulo o quão vasto é o impacto que a desobrigação tributária gera na economia brasileira, onde este déficit é redistribuído e acaba sendo pago por quem não é beneficiado pelas entidades.

Pode-se constatar que o número de fiéis independente de religião vem crescendo a cada dia no Brasil e que faz se necessário proteger o direito de livre manifestação de culto, fazendo com que favorecimento da tributação seja de suma

importância, pois possibilita o exercício de qualquer religião, vez que a *ratio essendi* não está ligada capacidade contributiva e sim à proteção a liberdade de crença e culto. Estando este previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, classificado no rol de direitos fundamentais.

Para a doutrina majoritária a norma é tida como cláusula pétrea, não sendo possível sua extinção ou manutenção a fim de diminuí-la. No entanto o presente estudo buscou esclarecer que de fato a extinção da norma não é a solução e sim a criação de normas reguladoras mais rígidas que digam respeito a uma maior fiscalização das atividades realizadas pelas entidades religiosas, onde seja exigida uma contraprestação em relação aos dados sobre a captação e destinação dos valores angariados, a fim de permitir o rastreamento da renda obtida seja por meio de doações, dízimo ou de qualquer outra fonte de renda que a entidade venha a ter.

Deste modo o que seria possível para maior fiscalização da norma em sua aplicação seria a alteração na redação do art. 14 CTN para regulamentar a aplicação fim dos recursos captados, uma vez que não é possível alterar o alcance ou o texto Constitucional no que diz respeito a imunidades dos templos nem por meio de emenda constitucional uma vez que trata-se de norma tida como cláusula pétrea.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Liomar. **Limitações ao poder constitucional de tributar**. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros. 3. ed., 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**(1966). Brasília, DF: Senado, 1966

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Tributário. Recurso extraordinário. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto. nº. 325.822-2, da Câmara Cível

do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Brasília, DF. 18 de dezembro de 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Liberdade de Culto**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao?pagina=>> Acesso em: 20ago. 2021.

CARRAZA, RoqueAntonio. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao>>. Acesso em 25 de jan. de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9a ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Ivo César Barreto. **Direito público: Imunidade tributária na visão do STF**. v. 1. Brasília: 2011. n 33 de pg. 69-86, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CORBI, Raphael; SANCHES Fabio A. Miessi. **“The Political Economy of Pentecostalism: A Dynamic Structural Analysis”**. 2021 . Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/04/Evangelical_Politics-3.pdf> 2010. Acesso em: 28 set. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006.

FERREIRA, Rodrigo. **Tributos: origem e evolução. Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos**. 2015.

FOREQUE, Flávia. **Igrejas arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em um ano. 2013.** Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2013/01/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>>. Acesso em: 27 mai.. 2021.

GARRETT, Marina Batista. **A necessidade de limites à liberdade religiosa.** Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2372/A-necessidade-de-limites-a-liberdade-religiosa.>> 2010. Acesso em: 28 mai. 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GOMES, Christiane Teixeira. FILHO, Flávio Barbosa Lins. **Estado laico: da origem do laicismo à atualidade brasileira.** 2011.

HARUMI, Debora. **A imunidade tributária no Brasil: história, conceito e diferença entre imunidade e isenção.** Revista Jus Navigandi, fev. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35409/imunidade-tributaria-no-ambito-nacional>>. Acesso em: 28 mai. 2021.

JUNIOR, Nilson Nunes da Silva. **Liberdade de crença religiosa na Constituição de 1988.** São Paulo, 2010. Disponível em: <http://disciplinas.stoa.usp.br/pluginfile.php/267097/mod_resource/content/1/liberdade%20de%20cren%C3%A7a.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MIRANDA, Pontes. **Comentários à Constituição de 1967.** Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional.** 37. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OGLOBO. **Justiça mantém prisão de Crivella e demais acusados de envolvimento no 'QG da Propina' após audiência de custódia** <<https://oglobo.globo.com/rio/justica-mantem-prisao-de-crivella-demais-acusados-de-envolvimento-no-qg-da-propina-apos-audiencia-de-custodia-24808422>>. Acesso em 25 out. 2021.

PARDINI, Beatriz Gil. **Olhar crítico sobre as imunidades aos templos de entidades religiosas.** 2014. Trabalho apresentado no Encontro de iniciação científica. Toledo, 2014.

PUCCINELLI JUNIOR, Andre. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG. Eduardo. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva. 2011.

SILVA, Flávio Porto. **Imunidade tributária de templos religiosos.** Disponível em: <<https://flavioportodasilva.jusbrasil.com.br/artigos/206896275/imunidade-tributaria-de-templos-religiosos.>> 2015. Acesso em: 11 ago. 2021.

SILVA, Luis Felipe de Sousa. **Direito tributário e finanças públicas**: caderno de direito comparado. 1. ed. Porto Alegre: Magister, 2016.

VEJA. **A dívida milionária das igrejas evangélicas com a Receita Federal**. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/brasil/a-divida-milionaria-das-igrejas-evangelicas-com-a-receita-federal/>>. Acesso em 25 out. 2021.

VERONESI, Luiza Belloni. **Forbes lista cinco pastores mais ricos do Brasil**. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/negocios/grandes-empresas/noticia/2661688/forbes-lista-cinco-pastores-mais-ricos-brasil>>. Acesso em: 27 mai. 2019.

STF. **RE nº 895972 AgR**. Relator Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10328781>>. Acesso em: 31 mar. 2021.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 3.ed.rev. Atual, Florianópolis: Momento Atual, 2006.

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho a minha filha Alexia que é e sempre será a razão para que eu busque a cada dia ser uma pessoa melhor e alcançar os meus objetivos.

Expresso meu profundo agradecimento aos meus familiares e amigos que me acompanharam nesta jornada. Em especial agradeço ao meu marido, que sempre foi o meu ponto de apoio nos momentos difíceis encontrados ao longo do curso, agradeço a meus pais por todo o esforço que fizeram para que eu tivesse a melhor educação e a meus irmãos que me incentivaram a cada momento não permitindo que eu desistisse.

Agradeço ao meu orientador Fernando Sartori que me guiou na elaboração deste trabalho.

Agradeço a todos os professores da FACNOPAR que me instruíram com excelência permitindo este sonho ser possível.

E, finalmente, agradeço a Deus pela oportunidade e por ter me permitido chegar até aqui.