

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

FERNANDA CARVALHO DE OLIVEIRA HOLANDA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 88:
a autoaplicabilidade da norma imunizante e o enriquecimento ilícito dos templos
religiosos

Recife
2019

FERNANDA CARVALHO DE OLIVEIRA HOLANDA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 88:
a autoaplicabilidade da norma imunizante e o enriquecimento ilícito dos templos
religiosos

Monografia apresentada à Faculdade Damas da
Instrução Cristã como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Felipe Canuto
Coelho

Recife

2019

Catálogo na fonte
Bibliotecário Ricardo Luiz Lopes CRB-4/2116

H722I Holanda, Fernanda Carvalho de Oliveira.
Imunidade tributária à luz da Constituição de 88: a autoaplicabilidade da norma imunizante e o enriquecimento ilícito dos templos religiosos /
Fernanda Carvalho de Oliveira Holanda. - Recife, 2019.
64 f.

Orientador: Prof. Dr. André Felipe Canuto Coelho.
Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Direito) – Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2019.
Inclui bibliografia.

1. Constituição. 2. Enriquecimento ilícito. 3. Imunidade tributária. I. Coelho, André Felipe Canuto. II. Faculdade Damas da Instrução Cristã. III. Título

340 CDU (22. ed.)

FADIC (2019.2-397)

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

FERNANDA CARVALHO DE OLIVEIRA HOLANDA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 88: a
autoaplicabilidade da norma imunizante e o enriquecimento ilícito dos templos
religiosos

Defesa Pública em Recife, _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente:

Examinador(a)

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, por estar ao meu lado em cada etapa ao longo desses cinco anos. Sou grata pelas bênçãos e, também, pelas dificuldades, que foram fundamentais para o meu crescimento. Sem Ti, nada disso seria possível. Tu és o meu fundamento, o motivo da minha existência.

Aos meus pais, Onélia e Maurício, e à minha irmã, Letícia, que sempre me apoiaram em todos os momentos, incondicionalmente. Sem o auxílio de vocês, com certeza, eu não conseguiria.

Ao meu noivo, Leonardo, pelo companheirismo e pela paciência a mim dedicada durante toda essa jornada. Tê-lo ao meu lado nesse período foi essencial.

Aos professores, por todo conhecimento e inspiração transmitidos. À Faculdade Damas, por todo suporte durante essa longa caminhada.

“Muitas pessoas tem considerado a fé cristã como algo fácil. Elas pensam assim porque nunca a experimentaram.”

Martinho Lutero

RESUMO

A imunidade tributária, inserida na Carta Magna de 1988, integra os anteparos constitucionais acerca da competência tributária e pode ser entendida como uma condição qualificada, por supressão da capacidade ou poder de tributar, quando se conformam determinados pressupostos, circunstâncias ou situações antevistas na Constituição. Porém, os recorrentes escândalos envolvendo algumas organizações religiosas – devido ao enriquecimento de seus líderes e membros – passa-se a analisar a possibilidade de tributação dessas instituições, com a finalidade de por fim à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que acabam tendo desvirtuado o seu fim, uma vez que é utilizada como meio de enriquecimento ilícito e evasão fiscal. Portanto, o intento basilar desta pesquisa é agrupar dados com a finalidade de elucidar a seguinte formulação: a autoaplicabilidade da normativa imunizante em referência às organizações religiosas coopera para a promoção da evasão fiscal e conseqüente enriquecimento ilícito desses estabelecimentos? E como objetivo geral demonstrar de que forma a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica auxilia no combate ao desvirtuamento de finalidade das instituições religiosas e, conseqüentemente, estabelece diretrizes para que essas instituições obtenham a imunidade tributária. No que concerne ao seu método, este é hipotético dedutivo, e para um melhor tratamento metodológico desta pesquisa, observou-se que ela é classificada como pesquisa exploratória. Detectou-se também a necessidade da pesquisa bibliográfica, do tipo qualitativa, pois busca fonte direta para coleta de dados, interpretação de fenômenos e atribuição de significados. Em observação ao objetivo proposto por este trabalho, verifica-se a impossibilidade de fiscalização pelos órgãos da Administração Tributária diante da enormidade de registros de associações religiosas cotidianamente. A investigação em tela percebeu a possibilidade de coibir os atos de desvios de finalidade das instituições religiosas a partir da aproximação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que é de uso personalíssimo e sob incontestado uso de má-fé e ilícitos acessórios, porém, as denúncias neste sentido esbarram na interpretação do juizado sobre demonstração de fraude e desvio de funções das entidades religiosas que têm seus processos iniciados e posteriormente arquivados.

Palavras-chave: Constituição, Enriquecimento ilícito, Imunidade tributária.

ABSTRACT

Tax immunity, included in the 1988 Charter, is part of the constitutional bulkheads of tax competence and can be understood as a qualified condition, by suppressing the ability or power to tax, when certain assumptions, circumstances or situations anticipated in the Political Charter are met. However, the recurring scandals involving some religious organizations - due to the enrichment of their leaders and members - are now examining the possibility of taxation of these institutions, with the purpose of ending the tax immunity of the temples of any cult, which end up having distorted its end as it is used as a means of illicit enrichment and tax evasion. Therefore, the basic intention of this research is to gather data in order to elucidate the following formulation: Does the self-applicability of the immunizing norms in reference to religious organizations cooperate to promote tax evasion and consequent illicit enrichment of these establishments? The general objective is to demonstrate how the application of the Proposed Disregard of Legal Personality assists in the fight against corruption in the religious sphere and, consequently, establishes guidelines for these institutions to obtain tax immunity. Regarding its hypothetical deductive method, and for a better methodological treatment of this research, it was observed that it is classified as exploratory research. The need for qualitative bibliographic research was also detected, as it seeks a direct source for data collection, interpretation of phenomena and attribution of meanings. Observing the objective proposed by this paper, it is impossible to supervise the Tax Administration bodies in view of the huge records of religious associations daily. The investigation in question realized the possibility of curbing the acts of deviation of purpose of religious institutions from the approach of the theory of disregard of legal personality, which is very personal use and under the uncontested use of bad faith and illicit accessories, however, Complaints in this regard run counter to the court's interpretation of the demonstration of fraud and misuse of functions of religious entities that have their proceedings initiated and subsequently filed.

Keywords: Constitution, Illicit enrichment, Tax immunity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CJF – Conselho da Justiça Federal

GAECO – Grupo de Atuação Especial de Repressão ao Crime Organizado

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IURD – Igreja Universal do Reino de Deus

MP – Ministério Público

PCC – Primeiro Comando da Capital

PF – Polícia Federal

PGR – Procuradoria Geral da República

PL – Projetos de Lei

RFB – Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	UMA VISÃO SOBRE IMUNIDADE E RELIGIÃO: CONCEITO E EVOLUÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	12
2.1	Imunidade e isenção: conceitos que não se confundem	16
2.2	Aspectos político-históricos da imunidade tributária.....	16
2.3	A evolução da imunidade tributária religiosa no direito brasileiro	19
2.4	Aplicabilidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto segundo a Carta Constitucional de 1988	23
2.5	As perspectivas jurisprudenciais que cercam os templos de qualquer culto...	25
2.6	Epítome sobre direito comparado com vistas à imunidade tributária-secularismo positivo norte americano e europeu	29
3	IGREJA E CONSTITUIÇÃO: A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	33
3.1	A natureza jurídica das entidades religiosas	36
3.2	Elementos constitutivos para abertura de uma igreja (requisitos, estatutos) ..	38
3.3	A imunidade tributária X evasão fiscal	42
3.4	A imunidade tributária religiosa e a sua fiscalização.....	44
3.5	Desvirtuamento das finalidades essenciais dos templos de qualquer culto....	46
4	OS CAMINHOS JURÍDICOS PARA ALCANCE DA LEI DIANTE DO DESVIO DE FINALIDADE DAS ASSOCIAÇÕES RELIGIOSAS.....	50
5	CONCLUSÃO	57
	REFERÊNCIAS	59

1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária, inserida na Carta Magna de 1988, integra os anteparos constitucionais acerca da competência tributária e pode ser entendida como uma condição qualificada, por supressão da capacidade ou poder de tributar, quando se conformam determinados pressupostos, circunstâncias ou situações antevistas na Constituição.

As religiões, por sua vez, podem ser compreendidas como de grande relevância no orbe social e de função deveras importante para a vida das pessoas e estado moral interior da maioria dos brasileiros. Teoricamente, por se constituírem como organizações sem fins lucrativos, não revendem mercadorias ou vendem serviços; deste modo, o instituto da imunidade de tributações estimula a ininterrupção e aumento de religiões no País.

Cabe à ressalva que, para efeito deste trabalho, as terminologias “igrejas”, “templos”, “organizações religiosas” e “instituições religiosas” têm conceito análogo, e igualmente importante. Sendo esta investigação de cunho essencialmente jurídico, afastam-se as discussões de ordem teológica, ainda que se observe a similitude temática. Logo, não serão teorizadas ou discutidas, inclusive, ganhando igual importância na análise jurídica, as manifestações religiosas de qualquer orientação, entendimento compactuado pela Constituição Cidadã. Dito de outra forma, não deve haver vantagens tributárias para igrejas específicas. O direito acolhe a todos igualmente.

Com os recorrentes escândalos envolvendo algumas organizações religiosas – devido à rápida evolução patrimonial de seus dirigentes e alguns membros – passa-se a analisar a possibilidade de tributação dessas instituições, com a finalidade de por fim à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que acabam tendo desvirtuado o seu fim, uma vez que é utilizada como meio de enriquecimento ilícito e evasão fiscal.

Devido à necessidade de regulamentar os pressupostos necessários para o mantimento da imunidade tributária dessas instituições, essa pesquisa se justifica através da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica aos templos religiosos que não cumprem com a sua finalidade, no intuito de contribuir

com a diminuição da evasão fiscal e conseqüente enriquecimento ilícito dessas instituições, em benefício não somente ao Estado, que é atingido diretamente por esta forma de corrupção, como também os fiéis de boa-fé que acabam sendo manipulados.

Portanto, o intento basilar desta pesquisa é agrupar dados com a finalidade de elucidar a seguinte formulação: a autoaplicabilidade da normativa imunizante em referência às organizações religiosas coopera para a promoção da evasão fiscal e conseqüente enriquecimento ilícito desses estabelecimentos?

A investigação em tela tem como objetivo geral demonstrar de que forma a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica auxilia no combate ao desvirtuamento de finalidade das instituições religiosas e, conseqüentemente, estabelece diretrizes para que essas instituições obtenham a imunidade tributária.

Os objetivos específicos que descrevem os caminhos lógicos a serem percorridos para solucionar o problema são: apresentar a definição de imunidade tributária e sua aplicabilidade segundo a Carta Magna; descrever a imunidade tributária atribuída aos templos de qualquer culto e a forma como esta é utilizada na comercialização e venda de artigos religiosos e explicar a importância de uma fiscalização mais efetiva frente aos desvios da função social eclesial.

Essa pesquisa tem como escopo realizar um estudo de natureza aplicada, de natureza qualitativa, já que faz uso das informações da pesquisa básica para dirimir os problemas em tese. No que tange a sua classificação, é de ordem exploratória.

Em exame sobre o tema, foi percebida a importância em utilizar a pesquisa bibliográfica como fonte secundária para a composição do trabalho e pesquisa documental como fonte primária para adentrar o campo da jurisprudência, no entendimento da desconsideração da condição da personalidade jurídica das instituições religiosas como forma de evitar o enriquecimento ilícito destes templos, confrontando tal conhecimento com publicações de renomados autores sobre a temática.

No capítulo 1, é apresentada uma visão sobre o conceito de imunidade tributária e sua aplicabilidade segundo a Constituição Federal de 1988, bem como

os aspectos históricos sobre a instauração desse importante instituto no compêndio jurídico pátrio.

No capítulo 2, é abordado de que forma a imunidade tributária concedida às instituições religiosas é utilizada na comercialização e venda de produtos religiosos e a importância de uma fiscalização mais efetiva frente à constatação de desvios de finalidade no âmbito religioso.

Já no capítulo 3, o trabalho tem como enfoque, a proposição da despersonalização jurídica própria das organizações religiosas que se afastem das finalidades régias conferidas a partir da normativa constitucional da imunidade tributária, especialmente com a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica diante do desvio de finalidade e confusão patrimonial, inclusive, o entendimento jurisprudencial de forma extensiva, e por fim, trazendo um caso fático sobre o tema que envolveu o bispo Edir Macedo e a IURD-Igreja Universal do Reino de Deus.

2 UMA VISÃO SOBRE IMUNIDADE E RELIGIÃO: CONCEITO E EVOLUÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Introdutoriamente, é de suma importância situar a divisão do direito entre público e privado. O primeiro trata das relações travadas entre particulares. E o segundo ramo do direito disciplina as relações tomadas entre o Estado enquanto um dos indivíduos da relação jurídica com os demais sujeitos. Ainda, de acordo com Oliveira (2016), há situações descritas na literatura jurídica em que o Estado estabelece relações com particulares em equidade no plano jurídico.

Deste modo, o direito privado tem uma relação direta com as demandas próprias entre particulares. Sob outra perspectiva, o direito público se apresenta para dirimir os conflitos em que obrigatoriamente uma das partes litigantes é o Estado; assim, com prerrogativas e privilégios que alocam o Estado em situação distinta nos conflitos com os demais envolvidos. Visto que o Estado defende interesses de ordem coletiva e o direito privado, os direitos intrínsecos aos particulares, nas palavras de Bandeira de Mello (2009, p.70), “[...] Significa que o Poder Público se encontra em situação de autoridade, de comando, relativamente, aos particulares, como indispensável condição para gerir os interesses públicos postos em confronto”.

Um dado que merece destaque diz respeito aos princípios norteadores próprios do direito público, são eles: supremacia do interesse público sobre o particular e indisponibilidade do interesse público, que dito de outra forma, é o conjunto do interesse de todos os particulares em potência máxima.

Sendo assim:

A supremacia jurídica que a Administração Pública possui decorre de o Estado ser o agente responsável pela satisfação das necessidades concretas e específicas da coletividade. Assim, o interesse público se coloca como legitimador da atuação estatal, pois as atividades administrativas devem ocorrer em prol da satisfação dos interesses da coletividade e, para tanto, o sistema jurídico assegura uma diferenciação do ente público em relação ao particular como forma de garantir a implementação das medidas administrativas necessárias para a efetivação dos interesses da coletividade. (BAPTISTA, 2013, p. 55).

O princípio básico do interesse público sobre o particular está intimamente relacionado à supremacia do poder público, que, por sua vez, é representante dos interesses de ordem coletiva sobre o interesse individual. Em epítome, Silva (2010, p. 05) explica que “essa posição de supremacia ou verticalidade nas relações entre Administração e particulares expressa a autoridade do Poder Público como condição indispensável para gerir os interesses públicos postos em confronto”.

Ademais, o segundo princípio afiança acerca da indisponibilidade do interesse público. Prontamente, um servidor público não pode fazer uso indevido do patrimônio nomeadamente público, sob condição penal de responder, pessoalmente, por este uso indevido. Logo, Mello (2002, p. 45) aduz que “significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por impróprios”. Dito de outro modo, o órgão administrativo que faz a representação do bem é curador, e seu uso deve responder o *intentio legis*.

De acordo com esse entendimento, pode-se afirmar que o Direito Tributário se apresenta como uma ramificação própria do direito público. Nas palavras de Amaro (2008, p.02), o direito tributário caracteriza-se por ser a disciplina jurídica dos tributos. Nele está contida toda a matéria de normas e princípios que regulamentam a criação, fiscalização e recolhimento das contribuições de natureza tributária.

O Estado existe para a promoção do bem-estar da coletividade, e, justamente por isso, é que este goza de prerrogativas que o colocam em posição de superioridade em relação ao particular. Uma das formas de manifestação do poder do Estado é a possibilidade da cobrança de tributos, em que há a prevalência da importância pública sobre o interesse privado. Apesar de o poder de tributar, segundo Silva e Limiro (2007), ser derivado da supremacia do Estado, este sofre restrições de direito responsáveis por tornarem jurídicas as relações tributárias.

Dessa forma, sempre que a Constituição Federal limitar diretamente o poder de tributar do Estado, se configura uma imunidade. Esta pode ser compreendida como um instituto, que confere a pessoas ou instituições, a

desobrigação sobre o dever legal de contribuir com o Estado. É importante ressaltar a pertinência desse instituto para a sociedade, haja vista seu objetivo é garantir o respeito dos direitos fundamentais, bem como assegurar a manutenção dos mesmos a todos os sujeitos.

Nessa sequência, Amaro (2006) ressalta que a Constituição de 88 define algumas limitações, que conserva valores considerados por ela relevantes, a exemplo dos direitos e garantias fundamentais. E é exatamente as limitações do poder de tributar, o conjunto de normas que regulam esses balizamentos.

A religião, por sua vez, é de fundamental importância para a vida da maioria dos brasileiros, uma vez que traz o senso de dignidade, como também desencadeia condutas pautadas em princípios. No passado, muitas pessoas frequentavam a igreja e obedeciam de forma voluntária à lei, pois aprendiam valores imprescindíveis, tais como não mentir, não roubar e assim, acreditavam que, mesmo que não fossem julgados pela lei dos homens, o seriam pela lei de Deus.

Há indicativos de estreita correlação existente entre a prática religiosa e a conduta íntegra. São inúmeros os exemplos de práticas religiosas que motivam tantas outras práticas altruístas. Dessa forma, para Jung (2011), não há dúvidas de que a religião desempenha um papel fundamental no seio da sociedade e de que é necessário preservar o direito fundamental da liberdade religiosa no país.

Nesse sentido, Jung (2011) aduz que, sem dúvidas, a religião constitui a mais antiga forma de expressão do espírito humano, e, além disso, é um fenômeno sociológico ou histórico de grande relevância para uma grande parcela da sociedade.

Imprescindível para a sociedade, pois, deve a liberdade religiosa receber proteção especial. Atualmente, no Brasil, é livre a prática de qualquer religião, sendo, portanto, considerado um país laico. No entanto, para que seja assegurado o livre exercício da liberdade religiosa, é indispensável a existência de uma norma irrestrita, que regulamente o seu exercício, bem como estabeleça seus limites e sua abrangência, a fim de evitar excessos e limitação aos direitos fundamentais.

Nessa perspectiva, a Constituição Federal de 1988 contempla, em seu artigo 5º, inciso VI, a liberdade de crença, bem como o livre exercício dos cultos religiosos. Tais direitos estão visceralmente relacionados aos direitos intrínsecos à dignidade da pessoa humana. Por conseguinte, não há como separá-los e tratá-los individualmente.

Conforme o entendimento de Soriano (2002, p. 17), “o princípio da dignidade da pessoa humana, consagrado no artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal de 88, tem uma abrangência absoluta”. Contudo, é impossível se falar em dignidade da pessoa humana perante inexistência ou redução da liberdade religiosa. Lado outro, é indispensável existir tolerância religiosa e respeito às crenças alheias, a fim de que haja afeto e benevolência entre os povos.

Assim, de forma a garantir a liberdade de crença e o exercício de qualquer religião no país, é que a Constituição Federal principia o instituto da imunidade tributária. Conforme dispõe o artigo 150, inciso VI, da Carta Magna, qualquer entidade de cunho religioso é imune ao dever legal de pagar impostos. E esta imunidade abrange não apenas os impostos sobre os templos propriamente ditos, como também rendas e serviços relacionados.

Isso ocorre pelo fato de, por serem, teoricamente, entidades sem fins lucrativos, os templos de qualquer culto se mantêm através de doações; sendo assim, os valores arrecadados por essas instituições podem ser usados de forma mais abrangente, destinando-se à manutenção do próprio templo, compra de equipamentos, projetos de cunho social, entre outros.

Caso não houvesse essa proteção na lei, ou seja, se essas instituições fossem tributadas, muitas destas poderiam passar por grandes dificuldades financeiras, o que promoveria, conseqüentemente, a extinção delas. Além disso, a continuidade dessas instituições e a propagação de religiões no país ficariam seriamente comprometidas.

Dessa forma, de acordo com Vasconcellos (2016, p. 89), no tocante à aplicação da imunidade tributária aos templos religiosos, o que se busca, na verdade, é proteger a manutenção da própria instituição religiosa, e não o local físico dos cultos.

Entender o papel do Estado para a consecução do bem comum, como também os valores advindos da religião, que influenciam o comportamento dos indivíduos em sociedade, se faz de grande valia para compreender a evolução do direito tributário no Brasil.

2.1 Imunidade e isenção: conceitos que não se confundem

Apesar de serem conceitos relativamente semelhantes – no tocante ao efeito de desobrigar o contribuinte do pagamento de tributos – os termos imunidade e isenção não devem ser confundidos.

Nas palavras de Valadão (2009, p. 37), isenção pressupõe a presença de competência tributária, ao passo que, imunidade se configura justamente pela ausência de competência tributária.

Assim, só se pode falar em isenção de um determinado tributo, quando existe poder tributário para criar o mesmo. Por outro lado, na imunidade, a Constituição não outorga esse poder, o que impede a incidência do tributo sobre determinadas pessoas ou objetos.

Ainda, é relevante distinguir os institutos acima mencionados, no que se refere às fontes. A Constituição Federal é a fonte da imunidade, enquanto que a fonte da isenção é a lei infraconstitucional, que pode ser federal, ou do ente estadual, ou ainda, municipal. Além disso, a interpretação das isenções, com base no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, deve sempre ser feita de forma literal. Já a interpretação das imunidades, por força jurisprudencial, deve ser feita de maneira extensiva.

2.2 Aspectos político-históricos da imunidade tributária

Desde a sua gênese, o Estado, em vista das suas diversas finalidades, fez uso do poder de tributar para auferir as receitas necessárias para a gestão dos seus serviços. Ao longo da história, a tributação recebeu inúmeras justificativas para garantir a sua inclusão no orbe social. Inicialmente, era atribuído o caráter de castigo para a sua manutenção, até chegar o entendimento da capacidade contributiva de cada sujeito. Ao longo da história, o poder de tributar passou por diversas mudanças

significativas. Entretanto, a liberação do ônus de ser tributado, sempre existiu para alguns.

Na Roma antiga, por não existir muito controle do fisco, poucos escapavam do dever de contribuir com o Estado. Evidentemente, essa obrigação recaía de forma maciça sob os menos afortunados. Os responsáveis por suportar os elevados impostos e ostentar a vida de luxúria dos nobres romanos eram os plebeus. O privilégio da desoneração contemplava apenas as castas abastadas. Sendo a máxima francesa trazida por Torres (1991, p. 34) que diz, “o povo contribui com seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com a prece” apropriada para explicar tal cenário. Essa estrutura se justificava pelo apoio dado ao rei pelo clero; a nobreza, pelas suas doações ao funcionamento da Corte, sendo o tributo a contraparte da plebe diante da carência de outras formas de contribuir para a coroa. Para tal, como bem lembra Batistel (2002, p. 04), “o Império Romano usava a *‘immunitas’*, instituto utilizado para libertar certas pessoas e situações do pagamento dos tributos exigidos na sustentação do Estado”.

No Estado absolutista, por sua vez, a imunidade também se configurava de maneira abusiva, privilegiando apenas algumas classes sociais, como, por exemplo, a nobreza e a Igreja – que não pagavam tributos – sendo sustentados pela burguesia e pelos plebeus. Nesse sentido, é que Christovão (2002) afirma que, durante muito tempo, o que fundamentou a arrecadação de tributos foi o caráter divino do soberano ou, ainda, a proteção que o governante assegurava ao povo, em caso de conflitos com outros povos.

Já no Estado Democrático de Direito, é interessante observar que, o tributo assume a condição de uma receita pública derivada, delimitado por princípios. Neste modelo de Estado, a instituição de tributos não acontece mais de forma injusta e sobejamente onerosa; mas passa a ser, no entanto, uma concessão legal. Esta ideia encontra respaldo no princípio da igualdade, uma vez que procura tratar desigualmente os desiguais na medida da sua desigualdade. Para Rodrigues (1995, p. 41), “no Estado de Direito, a imunidade adquire sua feição hodierna, aparecendo como qualidade aos direitos fundamentais dos cidadãos”. Dito de outra maneira por Batistel (2002, p. 05), “no atual estágio, a imunidade vem modelada

pelo princípio da capacidade contributiva (decorrente do princípio da igualdade) e aparece como uma garantia protetiva dos direitos fundamentais dos cidadãos”.

Dessa forma, a tributação tem fundamento no princípio da capacidade contributiva – denominado também de princípio da capacidade econômica – em que a fundamentação da cobrança de tributos pelo Estado deve repousar sobre a medida da desigualdade e necessidades individuais de cada contribuinte.

A ideia da imunidade foi concebida diante de instituto similar existente no Direito Americano. A Constituição Americana, de 1787, não previa o instituto imunitário. A tarefa de explicitação de tal instituto se deu por intermédio da Suprema Corte, por ocasião do julgamento do caso *McCulloch vs Maryland* em 1819. Em face da política de expansão da competência federal dos Estados Unidos, em 1791 surgiu a ideia de criar um Banco Nacional, de modo a regular o comércio e a moeda - Banco dos Estados Unidos da América. O Estado de Maryland pretendeu tributar uma agência desse Banco - da qual figurava como gerente o Sr. *McCulloch* - exigindo imposto sobre a selagem com estampilhas. (BATISTEL, 2002, p. 05).

Em face deste julgamento, a decisão proferida pela Suprema Corte Americana firmou a tese acerca da imunidade diante dos meios de ação do Estado diante das pretensões do Fisco dos estados federados americanos. Essa ação pública serviu como base para a introdução da imunidade em outras nações. Com base nesta tese americana, o nobre Ruy Barbosa inaugurou o instituto da imunidade recíproca na Carta Constitucional do Brasil de 1891, no entanto, o instituto em comento é uma elaboração tipicamente nacional.

De acordo com Jost (2003, p. 38), o princípio da capacidade contributiva não relaciona o tributo ao gasto público. Ou seja, o cidadão paga imposto de acordo com a sua capacidade de contribuição, não dependendo, portanto, do tipo de serviço prestado pelo Estado. Assim sendo, o direito tributário é um ramo recente do direito e independente dos demais ramos do direito. Diferentemente das leis tributárias – que se encontram inseridas na sociedade há pouco tempo – os tributos existem desde que o homem vive em sociedade.

Conforme os dizeres de Machado (2011, p. 51), o direito tributário pode ser entendido como o ramo do Direito que trata das relações existentes entre o Erário e os sujeitos a imposições tributárias de qualquer espécie, restringindo o poder do Estado de tributar e evitando que os indivíduos sujeitos à tributação sofram qualquer tipo de abuso desse poder.

2.3 A evolução da imunidade tributária religiosa no direito brasileiro

A República Federativa do Brasil, denominada de Estado Democrático de direito, é fruto da evolução histórica e social de um país que fundamentou suas bases na democracia.

Diversamente das ocorrências em países tais como os Estados Unidos da América, Alemanha, Inglaterra, França, que se assentavam no modo de produção feudal; no Brasil, o sistema de produção baseava-se no senhorio e em uma sociedade que se estruturava em um estamento burocrático, o que torna a evolução histórica do Brasil diversa dos demais países citados.

Foi no período do Império, onde prevaleciam os ideais do liberalismo, que se iniciou a evolução constitucional no país. Em um momento em que se almejava a emancipação política, surge, em 1824, a primeira constituição do Brasil, que marca, de forma indireta, o início da imunidade tributária no País.

Quanto às imunidades tributárias, nota-se que há, nesta Constituição, uma manutenção das regras jurídicas aplicadas pelas leis portuguesas, uma vez que, antes de a independência ser proclamada no Brasil, a política seguida pelo país – inclusive a fiscal – foi a mesma seguida por Portugal.

Ainda, é notório perceber, no texto da Carta outorgada de 1824, que há certa supremacia do Estado e da religião Católica em detrimento do povo e da sociedade. Essa forte aliança existente entre Estado e Igreja pode ser justificada com base no artigo 99 da carta: “a Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada: Ele não está sujeito à responsabilidade alguma”. Nesse sentido, é possível constatar o caráter divino atribuído ao Imperador e a isenção de responsabilidade do mesmo perante os subordinados.

Sobre esse vínculo existente entre o ente estatal e a igreja durante o período Imperial, Balthazar (2005, p.83) afirma que, durante este tempo, o elo que entre estes existia era tão firme, tão sólido, que os tributos arrecadados pelo Estado eram revertidos para a construção de igrejas. Em retribuição, o imperador poderia designar os ocupantes de cargos eclesiásticos, ficando sujeito, apenas, à confirmação do Papa em alguns casos.

Sob a perspectiva das imunidades dos templos de qualquer culto, havia no texto constitucional uma ampla atribuição de poderes ao legislador, no que diz respeito à cobrança e a instituição de impostos. No entanto, não existe, de forma expressa, qualquer alusão à imunidade tributária em qualquer uma de suas espécies no texto da referida carta.

A Constituição Imperial do Brasil de 1824 dispõe, no artigo 179, inciso XV, que: “ninguém será exempto de contribuir para às despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Desse modo, todos deveriam contribuir na medida de sua capacidade. No entanto, algumas classes conseguiam se omitir desta obrigação, devido à tradição estamental e patrimonialista da cultura portuguesa. Durante este período, a imunidade religiosa configurava-se como um privilégio, porém ainda não redigido.

A Constituição de 1891 inaugurou o período republicano no Brasil. Esse documento havia expressado, na letra da lei, menção às imunidades tributárias, contudo, com terminologia imprópria para o Direito Tributário hodierno, pois se utilizava o termo “isenção”, para denominar o que hoje se chama de “imunidade”. Tal imunidade aplicava-se quando o Estado exportava produtos de outros Estados, e quando os tributos incidiam sobre produtos estrangeiros importados.

Eram sinalizadas, também, presciência de duas hipóteses de imunidade tributária que deram origem ao que hoje se chama de imunidade recíproca e imunidade dos templos religiosos. De acordo com o artigo 10 da Constituição Federal de 1891: “é proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”. No entanto, não existe hipótese expressa acerca dessas espécies de imunidades.

A Constituição seguinte, de 1934, simbolizou um rompimento profundo com o modelo de dominação política, econômica e cultural da sociedade vigente, retratada pela elite tradicionalista e contrária às pretensões sociais da época. Essa Constituição viabilizou o início da industrialização no Brasil.

Apesar da atmosfera democrática que revestiu a Constituição de 1934, havia o receio com relação ao retorno das oligarquias da República Velha ao poder. Por este motivo, com a Revolução de 1930, adveio uma nova Constituição, cunhada

como a Carta Magna, ainda, nomeada como pertencente aos Estados Unidos do Brasil de 1937.

A Constituição brasileira de 1937, conhecida como “Polaca”, trouxe a elaboração do chamado “Estado Novo”. Na área tributária, praticamente pouca coisa mudou, mantendo-se as disposições contidas na Constituição anterior. No entanto, vale ressaltar que, a Constituição em tela extinguiu alguns tributos como, por exemplo, o do combustível para motor a explosão e as contribuições de melhoria. Ainda, esta determinava que parte do valor dos impostos arrecadados deveriam ser repassados aos entes municipais.

Quando se passa a analisar a Constituição de 1946, é possível observar que houve uma ampliação no quantitativo de favorecimentos pela imunidade tributária, e, do mesmo modo, é apontada uma aproximação da redação legislativa ao texto da Constituição Federal em vigência.

Na Constituição pátria de 1946 é possível verificar, de forma expressa, as imunidades dos templos de qualquer culto, bem como das instituições de educação e aquelas inseridas como de assistência social e bens e serviços. Igualmente, se verifica também as imunidades recíprocas e sobre o papel imune, ou com mesmo sentido, como textualmente é dito pelo artigo 150 da Carta Magna de 1988 que trata sobre “o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos”. Já a Constituição posterior, de 1967, marcada pelo autoritarismo e poder centralizado do ente estatal, amplia sobremaneira as imunidades tributárias inseridas na Constituição anterior.

Com relação à imunidade de cunho religioso, a Constituição em comento mantém, claramente, a imunidade dos templos, que segundo Machado (2011, p. 52), “a qual proíbe as pessoas políticas de instituir impostos que incidam sobre as atividades dos templos de qualquer culto.” Foi a partir da Constituição Federal de 1967 que a imunidade dos templos religiosos passou a ter item descritivo na redação constitucional.

A Carta Constituinte de 1988, por seu turno, é produto da luta incansável pela democracia, bem como por uma sociedade mais justa, que ia de encontro com o sistema autoritário imposto pelo regime militar. Dessa forma, é possível afirmar

que a recuperação da democracia pela sociedade brasileira aconteceu paulatinamente, por um lado pelos esforços da população, por outro, pela diligência dos dirigentes políticos.

A Magna Carta de 1988 traz o Princípio da Imunidade Tributária relativamente a certas pessoas, situações ou bens nela definidos. De acordo com este princípio, não podem, a União, os Estados e os Municípios – os quais possuem competência para tributar – demandar ou ampliar impostos dos templos de qualquer culto. Desse modo, os entes federados têm a sua competência de tributação limitada por aqueles que estão protegidos pela imunidade.

Na Constituição em vigência, os cultos religiosos ganham uma abordagem própria de um regime democrático e liberal. Com fulcro no artigo 5º, inciso VI, “a liberdade de consciência e de crença são invioláveis”. Além disso, “o livre exercício dos cultos é assegurada”, assim como a proteção aos locais de culto, uma vez que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Ainda, com base no artigo 19 da Constituição em vigência, “é defeso à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer cultos religiosos ou igrejas, bem como a proibição também no sentido de esses entes subvencioná-los”. Para além desta condição, é de caráter proibitivo “embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou suas representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”. Ainda, a Magna Carta em comento, segundo Machado (2011, p. 53), “redaciona sobre vinte e oito situações acerca da imunidade, versados de maneira típica e exaustiva”.

Dessa maneira, as hipóteses de imunidade tributária que permeiam a Constituição firmam direitos e garantem proteção tributária a determinados bens e pessoas. Salvar a liberdade de religião, dentre outros, é substancial à continuidade do Estado Democrático de Direito. Inquestionável, portanto, é a importância deste instituto para o ordenamento jurídico brasileiro.

2.4 Aplicabilidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto segundo a Carta Constitucional de 1988

O artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Carta Magna vigente provisiona sobre a não incidência tributária dos templos de qualquer denominação religiosa. Essa proteção tributária está intimamente ligada à liberdade de credo assentida na Constituição Cidadã sob a tutela dos direitos e garantias fundantes, que nos dizeres de Machado (2011, p. 52), “depreende outras três liberdades, a saber: liberdade de crença, liberdade de culto e liberdade de organização religiosa”.

Portanto, sopesando o texto disposto no artigo 5º e inciso VI da Constituição em tela, é possível asseverar que “a liberdade de culto é um direito individual, o que faz com que a imunidade ora analisada se configure uma cláusula pétrea”. Constata-se, igualmente, que sendo o Brasil um Estado secular, a imunidade religiosa abarca as mais diversas manifestações religiosas indistintamente. Nesse sentido, pode-se afirmar que a imunidade religiosa é incondicionada.

Conforme mencionado anteriormente, o artigo 150 da Magna Carta abrigou a imunidade religiosa de todas as denominações religiosas. A regra disposta no inciso VI, alínea “b” deste mesmo dispositivo, tem como objetivo primordial assegurar a liberdade de culto. Logo, para Machado (2011, p. 54), “esta normativa alcança todo e qualquer tipo de templo religioso, não importando, nesse caso, qual o tipo de religião”.

Logo, pelo fato de o Brasil não adotar uma religião oficial – portanto, é um país laico – deverão ser respeitadas e protegidas todas as religiões do país, exceto para impedir abusos. Com relação à tributação, o objetivo primordial é impossibilitar que, sob o manto da fé, sejam praticados atos de comercialização, aferição de lucros e vantagens indevidas, destituindo, assim, o caráter benemérito da norma.

Há que se advertir, nessa conjuntura em comento, que, de forma análoga ao que acontece com as demais imunidades elencadas no artigo 150, VI, da Carta Magna, a imunidade religiosa exclusivamente se limita aos impostos, não tendo caráter extensivo, na compreensão sedimentada do Supremo Tribunal Federal (RE 129.930), às contribuições de natureza sindical.

Mesmo adotando o entendimento do STF (RE 325.822), embora a redação constitucional mencione que a imunidade resguarda os “templos”, é cogente perceber que, segundo Alexandre (2016, p. 177), “a Constituição vigente quis dizer que a vedação abarca igualmente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa”.

Nesse mesmo diapasão, o entendimento do STF reconhece que, mesmo se um imóvel, pertencente a uma determinada denominação religiosa, estiver locado para terceiros com atividades diversas aos do orbe religioso, e, por conseguinte, não estiver abrigada nas disposições do art. 150, §4º da Carta Constituinte em vigência, ainda assim, insere-os sob a batuta da imunidade tributária religiosa, se os recursos derivados do aluguel, por exemplo, forem destinados às finalidades essenciais de tais entidades.

Ademais, a Suprema Corte (RE 578.562), dando entendimento extensivo à imunidade religiosa, entende que os cemitérios que consubstanciam extensões destas entidades também são alcançados pela vedação constitucional mencionada. É importante salientar que não são todos os cemitérios que estão abrangidos pela imunidade, mas apenas aqueles que são, de fato, mera extensão da entidade religiosa. (JORGE, 2014, p. 103).

Conforme entendimento de Alexandre (2016, p.176), para a Corte, a função da regra imunizante é justamente tutelar a liberdade de crença e de culto, bem como preservar e resguardar as localidades de culto e suas manifestações litúrgicas. Há uma necessidade de se expandir ainda mais o conceito de templo, no qual reside a religião, a fim de que nela sejam inseridas, também, as dependências a ele concernentes, contanto que não sejam utilizadas para fins lucrativos.

Nesse contexto, faz-se imprescindível mencionar a deliberação da Suprema Corte (RE 562.351). Em atenção, Jorge (2014, p.103) ressalta que “a maçonaria não é alcançada pela imunidade religiosa, já que nas lojas maçônicas não se professa qualquer religião”. Sendo assim, deve-se reiterar que, a essência da dispensa tributária dos templos de qualquer religião é, exatamente, o direito fundamental à liberdade de crença.

Partindo-se desse entendimento e de que o Estado é laico, esta decisão do STF poderia ser questionada, já que a imunidade tributária religiosa deveria abarcar todas as formas de manifestação de religião. No entanto, compreende-se

que, a maçonaria, por atuar como uma associação de caráter secreto, tem seus rituais e doutrina restritos somente àqueles que a integram. Assim, a maçonaria pode ser entendida não como uma religião, mas sim como uma ideologia de vida.

2.5 As perspectivas jurisprudenciais que cercam os templos de qualquer culto

A imunidade tributária sobre os impostos das instituições religiosas de qualquer culto, que é a declaração constitucional que garante o direito primordial de professar a crença religiosa extensiva aos seus locais de culto e aspectos litúrgicos, figura como uma das manifestações mais alegóricas da dignidade da pessoa humana, neste interim, se firmando como princípio estruturante.

Sobre o enunciado, a jurisprudência tem realizado movimentos pendulares na aplicação desta premissa constitucional. Mostra-se em avanço em uma pauta mais ampliativa quando constata, por exemplo, a imunidade sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no que concerne aos imóveis que estão locados à terceiros, ou ainda quando define que o ônus probatório acerca da garantia do direito à imunidade tributária é de competência do poder público, ou acerca dos cemitérios ligados às instituições religiosas. Titubeia, ao tratar com distinção entre as condições de usufruto e nua propriedade. Godoy (2019, p. 8) esclarece que a jurisprudência “mostra-se restritiva, quando não avança para o campo das taxas, o que qualificaria uma mutação constitucional já verificada em outros campos, inclusive em âmbito fiscal, a exemplo da imunidade dos Correios e da Infraero”.

Inicialmente, merece destaque o imbróglio que cerca os templos de qualquer culto e os municípios acerca do entendimento sobre o imposto territorial urbano nas situações em que não há uma construção predial, mas somente um terreno vago. Para os municípios, cabe a taxaçaõ de impostos, já que, não há uma edificação, logo, não pode haver a imunidade. Porém, a liberdade religiosa se insere no rol dos direitos fundamentais, e como tal, tem aplicação imediata, conforme o entendimento consolidado do STF que aduz que o direito à imunidade se estabelece a partir da compra do imóvel.

O Recurso Extraordinário que consolidou a questão sobre a aplicação da regra da imunidade sobre os lotes vagos foi alusivo à imunidade referente ao art.

150, inciso VI e alínea 'c' da Magna Carta, no entanto, o entendimento jurisprudencial sobre a alínea 'c' tem aplicação natural na alínea 'b' que trata sobre a imunidade religiosa.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 767.332 – MINAS GERAIS Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Imunidade tributária. Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. 3. IPTU. Lote vago. Não incidência. 4. A imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da CF/88, aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam aos requisitos legais. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência. Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por maioria, reafirmou a 38 jurisprudência dominante sobre a matéria, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Joaquim Barbosa e Roberto Barroso.

Em mesmo sentido, o nome Ministro Celso de Mello aclarou sobremaneira o entendimento da Corte no julgamento que *in verbis* consta o endosso sobre a imunidade religiosa alcançar os imóveis vagos:

EMENTA: 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 eventual predestinação 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**¹.

Os imóveis anexos aos templos, como as casas dos seus líderes religiosos, espaço para acomodação de grupos visitantes, quadras poliesportivas e equipamentos semelhantes, são construções que estão acolhidas pelo entendimento jurisprudencial como os templos de qualquer religião, logo imunizados.

O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, c, § 4º, da CF/1988. (ARE 895.972 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, j. 2-2-2016, DJE 34 de 24-2-2016).

Em julgamento sobre o tema, a Corte afirma que cabe a interpretação extensiva acerca da norma imunizante, de modo que a sua aplicação deve ser mais englobante possível, já que a atividade deve ter estreita relação com a funcionalidade e finalidade da instituição religiosa:

¹ Grifo da autora.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de **qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa**². Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido. (AI 690712 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-152 DIVULG 13- 08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-13 PP-02739 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 176-178).

Entendimento semelhante deve ser aplicado aos móveis comprados pelo instituto religioso. Entende-se que estes veículos são utilizados em atendimento às demandas da própria entidade religiosa no traslado dos seus membros em atividades clericais. Situação descrita:

Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária c/c repetição de indébito. IPVA. Templos de qualquer culto. Art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Imunidade tributária. Configurada. Inexistência de relação jurídico-tributária. Não incidência que não se limita a um exercício fiscal. Sentença que deve atingir exercícios futuros até que sobrevenha. Repetição de indébito tributário. Possibilidade. Pagamento de tributo indevido comprovado. Recurso provido. 1. A imunidade tributária perdura enquanto a instituição atender às exigências legais, assim não é necessário que a cada exercício fiscal a instituição tenha que ingressar em juízo para ter novamente reconhecido seu direito à imunidade. 2. **Com o reconhecimento da imunidade tributária, constata-se indevido o pagamento de IPVA sobre os veículos objeto da ação**³, fazendo jus o apelante à repetição dos valores pagos a esse título. (TJPR - 3ª C.Cível - AC - 1298080-2 - Francisco Beltrão - Rel.: Hélio Henrique Lopes Fernandes Lima - Unânime - J. 31.03.2015).

Em apreciação, a súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal trata da norma da aplicação da imunidade para os prédios alugados para terceiros, em que não deve haver incidência de IPTU do referido imóvel, desde que ele seja propriedade de qualquer das instituições enumeradas no art. 150 da Carta Magna:

Súmula Vinculante nº 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas (BRASIL, 2015).

Adentrando o óbice do rol probatório acerca da finalidade das instituições religiosas, Gotti (2015) desvia-se da espinhosa tarefa de avaliar sobre a necessidade de certificação destas instituições, porém traz imperiosa contribuição

² Grifo da autora.

³ Grifo da autora.

de Roberto Barroso, em árbitro ao Agravo Regimental no RE com Ag. n. 800.395/ES, para o qual é taxativo ao afirmar sobre a desobrigação da entidade em demonstrar “[...] que utiliza o bem em conformidade com as suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração Tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade.” Logo, cabe ao órgão fazendário, enquanto cobrador do tributo, provar o desvio de finalidade da entidade religiosa.

O entendimento proferido pelo Relator e Ministro do Supremo Tribunal Federal se apresenta como um farol acerca do entendimento da referida Corte. Em complemento, Ferreira e Valle (2016, p. 56) afirmam “não apenas à fragilidade das obrigações acessórias criadas às entidades religiosas, mas, principalmente, à disparidade do ônus da prova imposto à Administração Tributária”. Em tese, embaraça a fiscalização tributária destas instituições. Sabiamente, Gotti (2015) ressalta que, na contramão do que ocorre com as entidades privadas, que lidam com a seguridade social e a educação, que, ademais, recebem certificações acerca da sua condição imunes; em contrapartida, essa exigência inexistente para as associações religiosas.

Em entendimento semelhante, a Ministra da Suprema Corte Cármen Lúcia, é taxativa ao reverberar que “[...] cumpre reconhecer que o ônus da prova incumbe ao Fisco, na medida em que a imunidade não é um favor fiscal, mas um direito fundamental outorgado diretamente pela Constituição”. Citação proferida na análise do Agravo Regimental n. 759977 da 2ª Turma, Rel. Min, Cármen Lúcia, j. em 24.09.2013.

Em oposição aos votos ministeriais é realizada pertinentes considerações:

Essa orientação se mostra equivocada por duas razões. A uma, por não se encontrar essa relação necessária entre desnecessidade de se provar o fato que gera um direito e a natureza fundamental dele. No caso específico, tem-se em mira a liberdade de culto, que tem como uma de suas projeções a imunidade dos locais de culto e prédios diretamente relacionados às celebrações. Excepcionalmente, o produto da exploração econômica de imóveis e rendas pode ser imune, desde que se reverta à finalidade institucional. O Supremo Tribunal Federal, ao criar uma presunção em favor da imunidade, subverteu a própria inteligência do parágrafo quarto do artigo 150, da Constituição da República. A duas, porque a distribuição de ônus da prova, quando mais se for criada jurisprudencialmente, deve seguir limites epistêmicos e normativos próprios, entre os quais o próprio direito de defesa, contraditório etc. (GIOTTI, 2015, p. 403).

Logo, adicionado aos posicionamentos jurisprudenciais, o Código Tributário Nacional (CTN) é especialmente omissivo no que concerne às obrigações acessórias para a manutenção da imunidade das instituições religiosas.

Atestando tal condição, Ferreira e Valle (2016, p. 61) são categóricos ao afirmarem que o CTN no texto do seu artigo 14 prescreve às entidades sindicais, aos partidos políticos e aos institutos privados educacionais e de assistência social a observância dos ditames acessórios para comprovar a sua condição perante às instituições tributárias. Tomando de empréstimo as palavras de Ferreira e Valle (2016, p. 63), “no Brasil não há a exigência de certificação de imune como requisito para que templos religiosos gozem de imunidade”.

Ainda, cabe a ressalva sobre a evolução da imunidade religiosa no país, que se remete à Magna Carta em vigência, assim como, o entendimento jurisprudencial sobre a matéria, a análise do direito, que tem ressonância em nações que inspiraram os legisladores pátrios. Sendo assim, o direito comparado apresenta modelos de formações entre a díade – Estado e Igreja na atualidade.

2.6 Epítome sobre direito comparado com vistas à imunidade tributária- secularismo positivo norte americano e europeu

Contemplar a relação entre Estado e Igreja perpassa pela análise dos arquétipos democráticos da díade travada entre o ente estatal e a religião. Para tanto, toma-se de empréstimo a terminologia secularismo que tem origem nos *constructos* de Holyoke (1851), discorrendo sobre a sociedade secular e os acordos entre as duas organizações em tela. Segundo Moniz (2017), o conceito de secularismo, em sua gênese, estava intimamente ligado a uma corrente teórica que trata da organização social dissociada da referência teológica, ou ainda da deidade.

Na atualidade, o secularismo refere-se à condição em que as ordens de cunho político, moral e social são operacionalizadas, segundo Taylor (2010, p. 269), quanto “[...] se o sagrado não existisse ou como se fosse contrário aos processos de amadurecimento, crescimento e emancipação humana”. Na contramão deste entendimento, as engrenagens históricas e sociais foram operacionalizadas a partir dos moldes do secularismo positivo, que se apresenta, de acordo com Torfs

(2007, p. 41), como “uma cooperação entre as esferas estatal e religiosa, é o mais comum no contexto europeu”, com vistas a alcançar uma mesma finalidade social.

No interior da Europa, as nações que indelevelmente apresentam essa estreita relação, dentre outras, são a Espanha, Portugal e Itália. Eleitas aqui pela inspiração do direito brasileiro. Como contraponto, é apresentado o modelo de financiamento norte americano acerca das confissões religiosas e sua inflexão à condição da imunidade tributária no Brasil para as associações religiosas.

Explorando a condição nacional, é incontestado o secularismo positivo interligado na estrutura social brasileira. Para Guimarães e Guimarães (2012), este fenômeno pode ter íntima relação com a influência do catolicismo na gênese da constituição do povo brasileiro. Ferreira e Valle (2016, p. 56) orientam que “o domínio português [...] contribuiu para que se enraizasse o cristianismo e principalmente a fé até os dias atuais.”

Adentrando o *locus* de análise acerca da imunidade tributária pelo mundo, cabe uma explanação acerca do entendimento dos Estados Unidos da América sobre o tema. Neste ponto, Lagemann e Bordin (1995) afiançam que a Constituição do país em comento não dispõe, em seu arcabouço jurídico, de detida especificação sobre o direito tributário, sendo assim, mais generalista em suas definições legais. Posicionamento igualmente verificado pelo enxerto em destaque afirma que:

[A] Décima Sexta Emenda, considerada como o norte do sistema tributário americano. Esse sistema tributário é reflexo da natureza federativa do país. A base da tributação federal, por exemplo, é a renda, já a estadual é amparada pelo consumo e, por fim, a local se funda na propriedade. Vale ressaltar, que isso implica traçarmos uma distinção fundamental: nos Estados Unidos, estamos a tratar de uma isenção, já no Brasil, estamos a falar de imunidade, uma vez que garantida pela Constituição. (FERREIRA e VALLE, 2016, p. 65).

Na seara legislativa americana, é dada isenção no imposto de renda para as instituições religiosas, assim como as organizações científicas e de caridade, mediante procedimento junto à Receita Federal dos Estados Unidos. Após comprovada condição para receber isenção neste imposto, a instituição aufere certificado.

Logo, as isenções não têm caráter absoluto e incondicionado. Em mesmo sentido e em complemento, é afiançado por Murta e Teixeira (2012, p. 06) que o

país norte americano ainda que reconhecidamente de grande influência religiosa “[...], a despeito de ter um texto constitucional curto e objetivo, trata apenas da laicidade do Estado e da liberdade do exercício religioso, não fazendo qualquer menção à imunidade tributária”.

Outro item que merece destaque refere-se às hipóteses legais que podem culminar em perda da condição de isenta junto à Receita Federal americana. Logo, as preposições que retiram a isenção dos templos, segundo Lagemann e Bordin (1995, p. 30), são: “por motivo de interesses privados, influência legislativa, participação em campanhas políticas, atividade ilegal, violação de política pública fundamental e comportamento típico de organizações privadas”.

No que concerne à Espanha, segundo Foblets e Alidadi (2014), sua legislação autoriza que edificações públicas façam jus a verbas estatais, desde que sejam destinadas às atividades públicas, ainda que sejam de propriedade de grupos religiosos. Em atenção à prerrogativa do Estatuto de Monumento Registrado, segundo dados do Parlamento Europeu, o governo espanhol repassou em 2017, o valor de 11,7 milhões de euros, pouco mais de 141 milhões anuais para tais instituições de caráter eclesiástico.

Anterior a 1990, a Espanha tinha responsabilidade acerca do financiamento das construções e gastos com a manutenção dos locais de culto e os rituais religiosos; porém, a partir de 1990 foram suprimidas do orçamento público espanhol tais despesas. No entanto, o apoio financeiro estatal foi garantido a partir de instituições autônomas ligadas às comunidades religiosas definidas pela Carta Constitucional espanhola e lei anexa.

O Estado [espanhol] continua a garantir a conservação da herança cultural por meio do Art. 46 da constituição e da Lei do Patrimônio Histórico Espanhol – Ato no 16/1985 –, nomeadamente por meio do plano nacional para as catedrais (2004). Isso traduz-se em inúmeros acordos entre a Igreja católica e as comunidades judaica e muçulmana, embora em menor escala e as autoridades públicas locais. (GARCIMARTÍN, 2015, p.159).

A aproximação entre Estado e as manifestações religiosas espanholas restringem ao patrimônio histórico e cultural das irmandades de qualquer culto; porém, aclamada pela sua Constituição, mantém-se um país laico que garante a

isonomia fiscal, no entanto, silenciando sobre a imunidade tributária das instituições religiosas sediadas no orbe espanhol⁴.

Em igual sentido, a França, nação com grande aproximação com a Igreja Católica, dispõe em sua Carta Constituinte, exclusivamente, sobre a laicidade do Estado francês e o princípio da isonomia⁵.

Adentrando o direito português, irmanado pela condição de colonizador do Brasil, além de responsável por grande fluxo migratório, iniciado com os degredados trazidos nas primeiras expedições portuguesas ao Brasil e mantendo-se constante nas demais ocasiões históricas e políticas, este guarda desarmonias quanto à estrutura constitucional⁶ em relação à Carta Magna brasileira, no tocante à imunidade fiscal.

Ponderam Murta e Teixeira (2012, p. 08) sobre a Constituição de Portugal: “como, por exemplo, prever que ninguém poderá ser perguntado pelas autoridades acerca de sua crença ou mesmo ser perseguido por causa de suas convicções ou prática religiosa”. E em análise sobre o item constitucional que discorre sobre o sistema financeiro e fiscal português, não é provisionada a imunidade tributária religiosa.

Tomando como referência os Estados Unidos e países da Europa, afere-se que apontada imunidade tributária, nos seus exatos termos, ou seja, como sendo previsão de exoneração fiscal expressamente prevista no texto constitucional, não encontra mais guarida ou respaldo em suas respectivas cartas constitucionais ou constatar-se-ia exceção a este fato, simplesmente para confirmar a regra. (MURTA E TEIXEIRA, 2012, p. 08).

Em exame aos países expostos, verifica-se que todos eles mantêm a sua laicidade; porém, essa condição não provisiona a imunidade tributária para a atividade religiosa. Outrossim, garante verbas públicas para a manutenção de edificações públicas de interesse histórico e cultural.

⁴ Constituição Espanhola. Art. 14. “*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*”.

⁵ Constituição Francesa. Art. 1º. “*La France est une République indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances. Son organisation est décentralisée.*”.

⁶ Constituição Portuguesa. Art. 13. “*Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*” Art. 41. (liberdade de consciência, da religião e de culto) 4. “*As igrejas e outras comunidades religiosas estão separadas do Estado e são livres na sua organização e no exercício das suas funções e do culto.*”

3 IGREJA E CONSTITUIÇÃO: A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A liberdade de religião está elencada na Carta Magna como um direito fundamental; logo, deste preceito depreende-se que o Brasil é um país laico. É necessário haver uma segmentação profunda entre a Igreja e o Estado; no entanto, cabe a este último salvaguardar o livre exercício de todas as religiões. Dessa forma, cabe ao Estado prover aos cidadãos a garantia deste direito e reprimir qualquer forma de fanatismo ou opressão religiosa.

A Constituição de 1891 pôs fim à vinculação existente entre o Estado e a Igreja Católica, reivindicando, expressamente a sua separação, e assim, expurgando do ordenamento jurídico os privilégios tributários de que fruía o clero durante o período imperial, conforme dispunha o artigo 72:

Art. 72 – A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§3º – Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.

[...]

§7º – Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados.

Com o fim do Estado Novo, em 1946, contudo, o constituinte optou por atenuar os princípios republicanos e trouxe uma previsão ampliada do instituto da imunidade tributária, incluindo, então, várias classes, entre as quais a dos templos de qualquer culto.

Assim, os textos constitucionais subsequentes, inclusive a CF/88, conservaram os templos afastados das obrigações de contribuir para o custeio das atividades do Estado. A Carta Magna de 1988 aduz, acerca da imunidade religiosa:

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

A interpretação do trecho acima mencionado tem levado a aceção do termo “templo” a diferentes significados, por parte da doutrina tributária. No tocante a

este assunto, Marroni Neto (2010, p. 228) classifica as correntes em “clássicas” e “contemporâneas”.

A primeira corrente reúne os doutrinadores que entendem que o sentido do termo “templo” deve ser compreendido de acordo com o significado comum da palavra. Desse modo, entende-se por “templo”, o prédio, a construção humana designada à prática do culto. Vinculam-se a este pensamento, doutrinadores como Sacha Calmon Navarro Coelho (1996), Fernando Facury Scaff (1998), Pontes de Miranda (2005), Zelmo Denari (2008).

Essa corrente ainda se subdivide em outras duas subcorrentes. Para a primeira, o vocábulo templo abrange apenas o prédio no qual é realizada a prática do culto religioso. Nas palavras de Scaff (1998, p. 500), “não vejo como encontrar uma expressão que indica a templos de qualquer culto a interpretação possível de cultos em qualquer templo”.

A segunda subcorrente, por sua vez, entende que o termo “templo” abrange também outras edificações compreendidas na prática de homenagens religiosas. Acerca do tema, defende Baleeiro (1999, p.137) que o templo não é apenas a igreja ou a edificação dominante onde é realizada a cerimônia pública, compreendendo também a dependência anexa, bem como o convento e a residência pastoral pertencente à comunidade religiosa, contanto que estes não sejam utilizados para fins econômicos.

Já a segunda corrente doutrinária, chamada de contemporânea, concebe uma interpretação mais alargada ao dispositivo constitucional. Os autores que coadunam com esta ideia defendem que a exegese da norma deve abranger não apenas as construções físicas características dos “templos”, como também as próprias entidades religiosas.

Conforme Martins (1998, p. 79), os termos “templo” e “igreja” possuem o mesmo significado. Para o ilustre doutrinador, “a expressão constitucional dos templos de qualquer culto não quer dizer, precisamente, os ‘prédios’ onde sucedem os cultos, mas sim as próprias igrejas”.

Em complemento, Martins (1998, p. 79) aduz que o constituinte declarou, sem quaisquer limitações, que “as igrejas de qualquer culto são imunes de todos os tipos de impostos.” Não a edificação, mas a instituição em si. Ressalta, ainda, a importância de recordar que o termo “igreja” adequa-se para denominar a instituição alusiva à edificação que abriga a congregação religiosa, sem prejuízo ao uso do vocábulo “templo”. Martins (1998, p. 79) explica tal posição afirmando que templo é “aplicável ao próprio corpo humano – quando Cristo, ao referir-se ao templo que se construiria em três dias, depois destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo”.

No mesmo sentido, Carrazza (2010, p. 786) defende a ideia de que esta mesma interpretação pode ser fundamentada pelo próprio preâmbulo da Constituição, em razão da referência dele ao nome de Deus:

E nem se diga que no texto constitucional está escrito “templos” (locais do culto) – e, portanto, o que foge disso é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta em face da interpretação dos dispositivos acima citados [art. 5º, VI, VII e VIII] e do próprio preâmbulo da Carta Suprema.

Por outro lado, faz-se necessária à compreensão dos dispositivos da Constituição tributária, a observância da sujeição de todos os ramos jurídicos aos direitos humanos antecedentes ao próprio nascimento do ordenamento positivo. Torres (2005, p. 215) declara que:

A imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, a despeito de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos. A imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática do culto ou mantenha atividades religiosas. Titular da imunidade é a instituição religiosa e não o templo considerado objetivamente; mas só será imune na dimensão correspondente ao templo e ao culto. Templo de qualquer culto é conceito espiritual. Não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado.

Diante da inconteste expansão da imunidade religiosa, é imperativo refletir acerca da carência de fiscalização profícua, agregada à permissividade jurisprudencial que, mormente contribuem para o acobertamento de crime de evasão fiscal e lavagem de dinheiro proveniente do crime organizado no interior das entidades religiosas sob a capa da fé, mascaram atividades fraudulentas. Harada (2001); Sabbag (2013) e Tollemache (2014).

3.1 A natureza jurídica das entidades religiosas

A terminologia “igreja” faz alusão a duas composições: a igreja na qualidade de ‘espaço físico’, e a igreja na qualidade de ‘membros’ propriamente ditos. No entanto, para o Direito Eclesiástico, existe, ainda, uma terceira classe que deve ser levada em consideração, que é, segundo Martins (1998, p. 79), “a igreja como ente dotado de personalidade jurídica. Isto é, pessoa jurídica de direito privado, que, como tal, possui deveres e obrigações civis”.

Com a promulgação do Código Civil em 1916, as igrejas, ainda que agregassem especificidades particulares, tinham suas normatizações atreladas às condições próprias das associações para fins de estabelecimento de critérios organizacionais. O diploma legal em tela elencava, a partir do seu art. 16, os procedimentos e limites de atuação dos institutos religiosos, porém com redação fundante genérica.

O Código Civil de 2002 trouxe a regulamentação das pessoas jurídicas inseridas na condição de associação. No seu artigo 44, a nova redação do Código Civil de 2002 elencou as pessoas jurídicas acolhidas pelo direito público, em relevo, listando as associações no seu inciso I, e seguidamente no artigo 53 e, posteriormente, no art. 61 do diploma em tela. Porém, se mostrou omissivo em especificar as pessoas jurídicas inseridas no conjunto das associações. Especificamente quanto às organizações religiosas, houve supressão em determinar sobre a condição de pessoa de natureza jurídica, ou ainda, como associação. Agregada a todas as mudanças sacramentadas pela nova normativa infraconstitucional, registrou ainda, no seu art. 2031, o prazo legal de 1 (um) ano para as devidas adequações ao novel regramento.

Esse cenário jurídico de grande estabilidade para as organizações religiosas, que à luz da nova legislação, se inseriam nas condições de associações, pela condição de análise excludente sobre a nova legislatura civil, se mostrou precariamente utilitário e produtivo. Em oposição aos debates acerca da omissividade do novo Código Civil de 2002, em comento sobre as organizações religiosas, o Congresso Nacional aprovou e, posteriormente, promulgou em 22 de dezembro de 2003, a Lei nº 10.825.

O advento da Lei 10.825/2003 modificou o Código Civil de 2002 e inseriu no texto do inciso IV do art. 44 da referida legislação, as entidades religiosas como *persona* jurídica pertencente ao direito privado, asseverando, igualmente, em seu § 1º que delibera:

São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

Este diploma legal inseriu as organizações religiosas na condição personalíssima à luz do direito, retirando-as da condição jurídica indefinida, alçando a proteção efetiva, própria do direito privado. Com igual entendimento, atribui-se a esse fato jurídico, a gênese do direito eclesiástico do Estado, de reboque permitindo indicar as normativas jurisprudenciais extensivas aos fenômenos religiosos no Brasil. Estas normativas são aplicáveis para as manifestações coletivas e individuais sobre o tema, condição impossibilitada até o ano de 2002, em decorrência do resguardo jurídico dos templos serem de natureza subsidiária, uma vez que inexistia regulação admissível diretamente sobre a espécie.

Com a promulgação desta Lei, como se vê, as organizações religiosas foram inseridas como um ente diverso das associações, um ente jurídico próprio. E, ainda, estabeleceu-se total liberdade na criação, organização e estruturação interna da igreja, as quais, a partir de então, estavam excluídas da obrigação de terem que ajustar seus estatutos na forma preconizada pelo Novo Código Civil e, conseqüentemente, estavam desobrigados de cumprir o prazo de 01 ano para as respectivas regularizações. (PICCININI, 2013, p. 30).

A norma jurídica em tela, sem oposição, decidiu sobre a disposição das instituições religiosas dispostas no compêndio legislativo brasileiro, porém, se omitiu na criação de ferramentas aplicáveis nas condições factuais, a exemplo dos mecanismos no trato com as associações, fundações e sociedades. Macedo (2010, p. 115), explica que “[...] a Lei nº 10.825/03 incluiu as organizações religiosas como espécie do gênero – pessoa jurídica de direito privado, todavia, não recepcionou maiores estipulações com vistas à caracterização desse novo instituto”.

Alçar as organizações religiosas à personificação jurídica específica não decorre do incontestado benefício ou desejo político. Para Macedo (2011, p. 117), essa condição está assentada “[...] senão, com fundamento nos princípios basilares de

um Estado laico, princípios reconhecidos e mantidos desde o tempo do Império, ultrapassando períodos de grandes transformações políticas e sociais do país”.

A temática em torno da organização religiosa não tem merecido grande destaque entre os doutrinadores pátrio. Trata-se dos quesitos em torno da *liberdade de culto e liberdade de crença* nas condições homônimas de *liberdade religiosa*, entretanto, com poucas incursões na seara jurídica. Por outro lado, há um lapso bibliográfico acerca da problemática que cerca da essencialidade dos organismos religiosos, mormente as disposições acerca do dispositivo infraconstitucional de nº 10.825/2003.

A literatura jurídico-eclesiástica é escassa, e pouco tem sido escrito sobre o assunto, donde se conclui que o Direito clama por produção bibliográfica dessa natureza, principalmente pela importância e dimensão que têm alcançado as organizações religiosas no País. (MACEDO, 2011, p. 117).

É inquestionável, portanto, a relevância que a temática acima manifestada possui para o Direito. No entanto, a escassa atenção por parte dos estudiosos reflete, diretamente, na carência bibliográfica sobre o tema em comento. Logo, faz-se imprescindível maior fascínio pelo assunto, uma vez que as entidades religiosas vêm atingindo números expressivos a cada dia.

3.2 Elementos constitutivos para abertura de uma igreja (requisitos, estatutos)

De modo inaugural, é válido ressaltar que não se espera que o Estado, a partir das suas casas bicamerais, aqui nomeadamente, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal conceituassem organização religiosa, visto que não é lugar da lei fazer as definições necessárias sobre os entes jurídicos. Competindo, porquanto, aos jurisconsultos o eminente exercício de interpretar a lei em sua essência, para daí extrair a normativa legal que norteará a conduta do citado ente jurídico no orbe do direito.

No conjunto de Projetos de Lei (PL) apensados às proposições legislativas anteriores ao ano de 2003, que tratavam da matéria religiosa com o intuito de retirar os templos do rol das associações civil que, em última forma, estava deliberada pela redação do novo Código Civil publicado em 2002, sobressaiu-se aquele que propositava o acréscimo de dois meros incisos ao artigo 44 do citado novel preceito civil, que listava três incisos, distribuídos do seguinte modo:

São nomeadas como pessoas jurídicas de direito privado:

- I– as associações;
- II– as sociedades;
- III – as fundações.

Após a aprovação da PL que ganhou o *status* de Lei nº 10.825/03, foram elencadas as pessoas jurídicas sob a regência do direito privado. Dispostas assim:

- I – as associações;
- II – as sociedades;
- III – as fundações;
- IV – as organizações religiosas;
- V – os partidos políticos.

Em comentário sobre a inclusão dos incisos IV e V no artigo em relevo, para Venosa (2005, p.302), “a principal justificativa do legislador para a elaboração dessa norma deveu-se ao fato de os partidos políticos e as igrejas, bem como suas entidades mantenedoras, terem entrado numa espécie de limbo legal”. Condição ilustrada pela dificuldade legal de enquadramento das organizações religiosas na conceituação associativa redacionada no Código Civil de 2002.

Em última análise, a novel legislação civil ofereceu os elementos necessários para nortear as discussões e, posteriormente, oferecer um *locus* jurídico específico para as organizações de caráter religioso, oferecendo os contornos legais diante das idiosincrasias destas organizações.

Essa investidura legislativa às organizações religiosas fez surgir um sujeito de direitos resguardado pelo manto legal, sem com isso, contrariar o ordenamento pátrio, e a reboque, aperfeiçoando tal sujeito de direitos.

Ainda, ressalta-se a harmonia trazida pela Lei nº 10.825/03 frente aos princípios constitucionais, com destaque para o inciso I do artigo 22 da Constituição Cidadã, igualmente o inciso VI do artigo 5º do referido dispositivo legal. Sendo que, para Venosa (2005, p.302), o último inciso citado “consagra a liberdade religiosa, dentro dos limites da lei, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e proteção aos locais de culto e suas liturgias”.

Personificando o ente jurídico das organizações religiosas, a sua concepção, à luz do arcabouço jurídico brasileiro, adentra o § 1º do art. 44, que assegura que é livre a criação da organização religiosa. Credo que o dispositivo legal traz uma definição tolerante e elástica, permitindo a qualquer sujeito, inclusive aqueles com demandas inescrupulosas e distanciadas dos desígnios puramente religiosos, engendrar uma instituição com todas as feições jurídicas de uma organização religiosa e colocar em prática atividades que vão de encontro às proposições legais em vigência.

Essa disposição legal reúne o corolário da liberdade de crença e da liberdade religiosa, consagrados pelo Estado laico, e dele não pode se dissociar, mas importa dispensar cuidados a fim de que a intolerância não prevaleça sobre os próprios direitos e garantias individuais, igualmente constitucionais, nem fira direitos ou cause mal-estar social. (PICCININI, 2013, p.43).

Em complemento é dito:

Acreditamos que uma forma de coibir determinados abusos é manter a necessária vigilância, a começar pela análise do ato constitutivo, feita pelo órgão competente - o Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas - por ocasião da recepção e posterior apreciação, destacando e apontando a necessidade de adequação às normas legais, dentro dos limites da lei em geral, segundo os objetivos propostos pela própria organização religiosa em seu estatuto social, já que, não obstante a liberdade de criação, o funcionamento somente poderá ocorrer atendido os pressupostos da lei. (MACEDO, 2011, p.101).

Sem perder de vista, o enunciado do Conselho da Justiça Federal (CJF) reverbera que “a liberdade de funcionamento das organizações religiosas não afasta o controle da legalidade e legitimidade constitucional de seu registro, nem possibilidade de reexame, pelo Judiciário, da compatibilidade de seus atos com a lei” e as disposições infraconstitucionais apensas.

No que tange à constituição e organização interna para a criação de uma organização religiosa dentro da moldura eclesiástica, esta reúne um agrupamento de fiéis ou adeptos de uma determinada inclinação religiosa que, posterior à decisão unilateral, agrupam-se e tornam-se membros respaldados pelo estatuto social que se recobre no manto legal da Constituição em vigência.

O documento estatutário deve elencar os direitos e deveres dos participantes da organização religiosa. No que concerne a sua estrutura interna, o organismo religioso não tem sua operacionalização tal qual, explica Venosa (2005,

p. 309) que “as sociedades comerciais, nem por isso deixando de administrar recursos financeiros, contratar empregado ou empresa terceirizada para executar serviços relacionados às suas atividades.”

A essa composição organizacional é apensado, segundo Piccinini (2013, p. 52) “diversos órgãos, a saber: administrativo, comissão de contas, deliberativo, gestão de patrimônio, departamentos de crianças, jovens e adultos, de casais, e tantos outros.” Embora a organização da estrutura preserve o gerenciamento administrativo, as organizações religiosas têm uma composição ministerial ou de obreiros que se ocupam das atividades eclesiais, oferecendo acolhimento espiritual e caridoso para a comunidade em geral.

As organizações religiosas têm sua forma de governo. Esta, genericamente, é denominada *governo eclesial*, que pode ser apresentado de várias modalidades, como, por exemplo, governo episcopal, governo congregacional, governo representativo, além de outros.

O governo eclesial, encarregado da ministração de culto ou outra forma litúrgica, geralmente está submetido a uma hierarquia de poder, repartida em atividades competidas aos ocupantes de cargos, os quais tanto podem ser eleitos pela assembleia geral dos fiéis, como, segundo o modelo de governo eclesial, designado por uma hierarquia de poder maior, chamada *convenção*, que designa ministro para pastorear ou presidir. (MACEDO, 2011, p. 101).

Outro ponto de demasiada importância para os organismos religiosos se assenta nos seus princípios norteadores, que estão para além dos ditames legais e se abancam em seus estatutos sociais sob duas vertentes – no campo divino, o exercício cotidiano das práticas dogmáticas e religiosas próprias de cada organização e no campo temporal, como demonstra Venosa (2005, p. 311) “em planejar, coordenar e controlar, como forma de governar pessoas reunidas em torno de objetivos comuns a todos”.

Sendo que estes atos constitutivos exigem adequado registro nos órgãos notarial local, em assentamento preciso, o Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. As organizações religiosas têm seus atos constitutivos, que demandam competente registro no órgão notarial: o Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Para Ceneviva (2005, p. 45), “o registro garante a autenticidade, a segurança e a eficácia de coisa ou documento”. Em complemento, Jorge (2014, p. 68) se pronuncia testificando que “as organizações religiosas precisam ter seu ato

constitutivo, que começa pela ata da assembleia geral e termina com o estatuto social, devidamente registrado, como forma de adquirir personalidade jurídica”.

A concessão do registro público do ato constitutivo da organização religiosa, não haveria falar em sua existência na órbita do direito, uma vez que a própria lei dispõe que a existência da pessoa jurídica de direito privado começa com o a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, conforme alude o próprio art. 45 do Código Civil, retromencionado, constituindo este de vital importância para o ente jurídico ora em comento. (Jorge, 2014, p. 68).

O autor elucida na citação acima que é essencial à obtenção da personalidade jurídica, o devido registro do ato constitutivo das entidades religiosas. Caso assim não fosse, tais entidades não importariam para o universo jurídico. Dessa forma, o registro é indispensável à existência dessas instituições.

3.3 A imunidade tributária X evasão fiscal

O intento primal deste tópico é discutir acerca da imunidade religiosa e as possibilidades de distorção das suas finalidades jurídicas, a partir da evasão fiscal, e as faces legalistas deste intento.

Para tanto, é imperioso se debruçar acerca do conceito de evasão fiscal, que, para Tollemache (2014, p. 7) é “a conduta na qual o contribuinte transpõe os limites da lei, praticando crimes contra a ordem tributária – fraude, sonegação, simulação – no intuito de ocultar patrimônio ou diminuir o montante de tributos a serem recolhidos”. A literatura sobre o tema traz conceitos e nomenclatura díspares sobre a questão, no entanto, para efeito desta discussão, os *constructos* de Mark Tollemache (2014) seguem em igual sentido à pesquisa em tela.

Preliminarmente, os estudos sobre a temática apontam que um dos fatores contributivos para essa prática, a partir das organizações religiosas, está assentado nos critérios frágeis para a constituição de uma instituição de ordem religiosa, alicerçada pelo ordenamento pátrio. Jorge (2011); Macedo (2014); Tollemache (2014) e Carvalho (2018). Neste sentido, é asseverado por Tollemache (2014, p. 9) que “somente é necessário o registro de sua assembleia de fundação e estatuto social no cartório competente. Ademais, o Estado está legalmente impedido de negar-lhes fé ou interferir em sua autonomia”.

Em relevo para a situação brasileira, as organizações religiosas se notabilizam pelo incremento, nas palavras de Côrrea e Vale (2017, p.8) de “um caráter mais empreendedor”. Dito de outra forma, ainda segundo Côrrea e Vale (2017, p.8), “tal característica, inclusive, elucida a própria natureza de organização religiosa”. Em atenção ao tema, Perucci (2012, p. 13) explica que “nossa diversidade religiosa pós-colonial assume a cada dia que passa: a forma de um mercado concorrencial desregulado, a livre concorrência religiosa entre um número crescente de empresas religiosas livres”. No contrapé da discussão, Sabbag (2012) perfilha a problemática em torno da evasão fiscal e os organismos religiosos, garantindo:

[...] é lamentável que tal expansão traga a reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que inserem, sob a capa da fé, algumas ‘pseudoigrejas’. Difusoras de uma religiosidade hipócrita chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de ‘representantes do bem’. (SABBAG, 2012, p.340).

Sendo assim, posto que os critérios jurídicos para a constituição de uma organização religiosa se revelem demasiadamente facilitador para a condição de evasão fiscal; de pronto, Carvalho (2018, p. 75) esclarece que “caberia uma legislação mais eficaz, no intuito de analisar, na prática, se essas entidades estão cumprindo as finalidades estabelecidas em seus estatutos”.

Destarte, na contramão da crítica lançada, é visto factualmente a carência de normativa para manter o controle acerca das finalidades sobre os templos. Nada obstante, a organização religiosa, sendo composta por objetivos diversos, não cessará a condição que Tollemache (2014, p. 9) nomeia de “indubitavelmente evasão fiscal fraudulenta”.

Outrossim, embora a organização religiosa tenha dispensa no pagamento de tributos definidos pela imunidade religiosa, o tipo de instituição em destaque manterá seus comprometimentos acessórios. Em explicação prática da situação em debate, é ratificado, acerca da hierarquia da Igreja Católica:

Na contabilidade, assim como outras entidades, as Igrejas são obrigadas a entregar algumas declarações, como: DIRF, DCTF, ECD, ECF e RAIS e os demonstrativos contábeis. Além dessas declarações, elas encaminham mensalmente o balancete contábil para Cúria, onde é administração central das paróquias, e anualmente, o balancete para Santa Fé, no Vaticano. (GONSALVES e PARRÃO, 2017, p.16).

Assim, a imunidade tributária das instituições religiosas não pode ser vista como ferramenta acessória para diminuir as arrecadações tributárias de uma dada organização, com a finalidade, segundo Tollemache (2014, p. 9), de “reduzir a carga tributária sobre o patrimônio de uma instituição”. O seu propósito deve ser, portanto, ratificar os direitos daqueles que o legislador tem a intenção de proteger.

3.4 A imunidade tributária religiosa e a sua fiscalização

É incontestado o noticiamento midiático dos escândalos tendo como mote a carência de transparência tributária das organizações religiosas, porém, em contrapartida, verifica-se através da literatura temática, a inócua fiscalização destas organizações religiosas no tocante a finalidade de sua atuação, em relevo para a lavagem de dinheiro de procedência desconhecida.

Sem prejuízo para as demais organizações religiosas, um fato que chama atenção é o aumento de 61% no número de evangélicos no país, durante 10 anos, de acordo com o último Censo do IBGE, realizado em 2010. Para Silva e Pardini (2014), esse substancial aumento no número de fiéis, decisivamente impacta nas arrecadações destas instituições.

Em suas teorizações, Sabaini (2010, p. 155) explica que a literatura sobre o tema revela que “o Estado pode se valer de seu poder de fiscalização para analisar as operações financeiras das organizações religiosas e, caso seja constatado algum desvirtuamento da finalidade, promover a aplicação das cominações legais”. Em acordo, Carvalho (2018, p. 76) aclara que “[...] impõe-se ainda como medida da fiscalização exercer a cobrança devida pela operação realizada, que, por consectário, implica na aplicação das alíquotas dos impostos devidos sobre os fatos geradores”.

No entanto, urge tal questão:

O questionamento recai sobre as situações em que há desvirtuamentos das finalidades essenciais e como não existe uma forma instituída de prestação de contas, seja por entrega obrigatória de declaração periódica de bens e rendimentos, seja pela falta de efetiva fiscalização, dado a carência de reestruturação dos órgãos públicos de fiscalizações, no sentido de ampliar o número de fiscais e ou melhorar o sistema de controle fiscal das instituições. (SILVA E PARDINI, 2014, p. 17).

Oportuno lembrar que é competência do Fisco atentar-se às limitações das isenções e imunidades tributárias dos templos de qualquer natureza, como oportunamente mostra Carvalho (2018, p. 76), pelo meio do “conjunto mínimo de obrigações acessórias”. Em contrapartida, a dinâmica estatal tem indigitado, nos dizeres de Silva e Pardini (2014, p. 18), em “[...] desvantagem frente ao desenvolvimento e as modificações sociais, que ocorrem em ritmo acelerado, e o Estado por sua vez se mantém em ritmo lento, tornando-se incapaz de suprir a demanda que o cenário atual exige.” E, como resultado, o descompasso entre o ente federal e a sociedade.

Isso implica em prejuízo aos cofres públicos e contribui para que se prolifere instituições com aparência de entidade religiosa, mas na prática são portas abertas ao meio de vida fácil para alguns que têm a capacidade ou a técnica de arrebatar pessoas com falsas promessas e ilusões, tendo como pano de fundo a religiosidade, mas objetivam apenas o lucro fácil.

Urge a necessidade de o Estado rever na prática, as regras e mecanismos de controle que validam a imunidade a que se refere o art. 150, inciso VI, “b” do texto constitucional, pois, não se admite que alguém, apoiado falsamente em lei, possa se beneficiar com o descumprimento da mesma. (TOLLEMACHE, 2014, p. 7).

Tratando de legislação infraconstitucional, Tollemache (2014, p.7) lamenta que sobreleve doutrinalmente quanto jurisprudencialmente o juízo sobre “a concessão da imunidade tributária religiosa não se sujeita aos requisitos previstos tanto no CTN, quanto na Lei de nº 9.532 de 1997, tendo como premissa o texto incondicionado da norma constitucional imunizante”.

Como opção à problemática içada neste item, os autores se posicionam:

Uma das alternativas seria a criação de uma declaração anual, prestada à Receita Federal do Brasil, a exemplo do que acontece com as Empresas, feita através DIRPJ (Declaração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas), pois, do contrário que controle efetivo existe atualmente que fiscaliza e controla ao mesmo tempo a movimentação financeira das instituições religiosas acobertadas pela imunidade tributária constitucional e que não preenche nem de longe, os requisitos legais de validade para tal? Infelizmente, a resposta é nenhum. (SILVA E PARDINI, 2014, p. 18).

Dessa forma, é possível depreender que não há uma fiscalização efetiva frente aos desvios de finalidade destas instituições. Além disso, esse controle é enfraquecido, no cenário político atual, pelo movimento da bancada evangélica na Câmara, que se empenha em garantir as desobrigações acessórias dos templos e anistias às multas decorrentes dos Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

3.5 Desvirtuamento das finalidades essenciais dos templos de qualquer culto

No Brasil, o instituto da imunidade tributária atende à premissa da liberdade religiosa, porém, cabe análise acerca dos casos em grande comento na imprensa nacional sobre as possibilidades de desvirtuamento deste instituto em nome de interesses escusos. Esse exame merece destaque diante do que Teixeira (2013, p. 105) nomeia de “alguns escândalos relacionados à indústria da fé”. Foram registradas, entre o início de 2010 e fevereiro de 2019, segundo a Receita Federal, 66.971 instituições sob a rubrica dada pela lei de ‘organizações religiosas ou filosóficas’, perfazendo uma média de 25 pedidos de concessão de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), diariamente.

As informações do último Censo de 2010 realizado pelo IBGE apontam que 64,6% da população do Brasil se autodeclaram católicos e 22,2% dos brasileiros alegaram pertecerem às denominações evangélicas. Estes dados traduzem em cifras volumosas de dízimos, ofertas e doações. Os números mais recentes da Receita Federal do Brasil (RFB), obtidos a partir da Lei de Acesso à Informação, mostra que de 2006 para 2013, a renda das instituições religiosas duplicou. A Receita Federal afirma que em 2006 a arrecadação foi de 13,3 bilhões, saltando para 24,2 bilhões em 2013. Estes números não são exatos, já que, se exclue do montante as denominações que não são registradas junto à Receita Federal.

A pesquisa sobre os escândalos envolvendo membros da igreja, no que concerne à desvirtualização das finalidades das organizações religiosas, se ateve às publicações reconhecidamente idôneas. A seleção para figurar no rol elencado neste item monográfico atende à categoria daqueles com maior notoriedade pública e que tenham o aval da denúncia partindo do Ministério Público (MP) e/ou Polícia Federal.

O Jornal Folha de São Paulo, de 21 de fevereiro de 2018, apresentou uma matéria sobre a desarticulação de uma quadrilha que fazia parte do Primeiro Comando da Capital (PCC) que, juntamente com uma igreja evangélica, operacionalizaram um esquema para a lavagem de dinheiro, fruto de atividades criminosas na capital paulista. Doze pessoas foram presas nesta incursão da PF, dentre eles, o integrante do PCC e o pastor responsável pela entidade em comento. Os valores arrecadados com o crime eram somados aos dízimos, e, posteriormente, eram usados para compra de automóveis e aluguel de imóveis que eram utilizados

como esconderijos de drogas e armas pela referida facção.

Em fevereiro de 2017, o Jornal o Estado de São Paulo (Estado), em sua coluna sobre política, apresentou reportagem que trata do indiciamento do pastor Silas Malafaia, pela Polícia Federal, na sua participação no esquema de corrupção, a partir de *royalties* recolhidos na exploração de minerais. Um esquema bastante sofisticado com a cooperação de prefeituras e agentes públicos. A PF revelou que o pastor Malafaia recebeu cheque de 100 mil reais, fruto de propina por sua participação na empreitada delituosa. O cheque foi depositado na conta pessoal do pastor. Silas Malafaia nega as acusações e alega que a quantia de 100 mil reais é fruto de doação.

Um ano após o seu indiciamento, a Procuradoria Geral da República pediu aprofundamento das investigações junto ao Superior Tribunal de Justiça para compreender o esquema de lavagem de dinheiro com a participação do citado pastor.

Cabe a citação que o pastor Silas Malafaia foi listado pela Revista norte-americana Forbes em 2013, que estimou que o seu patrimônio era em torno de US\$ 150 milhões, incluindo imóveis de luxo no exterior. Informação, mais uma vez, negada pelo pastor.

A Revista Veja em 22 de fevereiro de 2017, publicou a reportagem que atesta que a compra da Rede de Televisão Record pela Igreja Universal do reino de Deus (IURD) foi fruto de empréstimo obtido com a facção de narcotráfico internacional denominada Cartel de Cali. A denúncia feita por um dos integrantes da igreja que, posteriormente, foi arrolado como testemunha pelo Ministério Público, que estuda pedir a abertura do processo da atividade delituosa ocorrida em 1989.

A testemunha alega que um grupo de integrantes da alta cúpula da igreja em tela foram até Medellín, na Colômbia, buscar a quantia de 450 mil dólares dada por traficantes em um hotel na cidade de Medellín (Colômbia). O dinheiro foi trazido escondido nas roupas íntimas das mulheres da comunitiva em jato particular fretado. Os prepostos do Grupo de Atuação Especial de Repressão ao Crime Organizado (Gaeco) confirmaram através de registros aeroportuários que o grupo saiu do Brasil na data citada pela testemunha em direção à Colômbia.

Em tempo, merece atenção a fortuna do fundador da (IURD). O líder religioso Edir Macedo tem renda estimada em US\$ 950 milhões. As denúncias movidas pelo MP alegam que grande parte de sua riqueza vem do enriquecimento através de dízimos e outras contribuições dos fiéis que deveriam ser destinadas à caridade.

Porém, segundo o Ministério Público, estes valores foram usados para a aquisição de imóveis de altíssimo luxo. Reportagem da Revista Veja de 18 de janeiro de 2013 revelou que, os empreendimentos de luxo, adquiridos pelo líder da igreja IURD, Edir Macedo, nos Estados Unidos, no ano de 2006, estão avaliados em torno de US\$ 2,1 milhões e foram comprados no nome da esposa do clérigo. Outro imóvel de luxo foi arrematado por US\$ 4,7 milhões e está registrado em nome do casal. O MP alega que o religioso é dono de várias residências de alto padrão no país.

A Revista Veja de 20 de maio de 2002, com o título “Os caloteiros da fé”, traz uma extensa reportagem tratando sobre o casal Hernandes – figura popular no atual cenário político brasileiro – fundadores das Igrejas Renascer em Cristo. O apóstolo Estevam e a bispa Sônia, como são chamados pelos seus seguidores, foram acusados de montar uma rede com várias empresas de fachadas para o desvio e lavagem de dinheiro proveniente das doações dos fiéis. O casal responde na justiça por mais de 100 processos por dívidas em aluguel de imóveis e títulos diversos. A justiça bloqueou os bens da igreja Renascer, e diante do acúmulo de crises, se estabeleceu uma disputa interna pelo controle das igrejas, fato que culminou com o seu declínio.

A Revista Carta Capital de 21 de junho de 2019 relembra o episódio que ocorreu em janeiro de 2007, no qual o casal de bispos, juntamente com o filho, foram presos pela Polícia Federal Americana ao desembarcarem no aeroporto de Miami com US\$ 56 mil em espécie, distribuídos entre os seus pertences, mesmo declarando não possuir mais que US\$ 10 mil, valor máximo permitido por pessoa para entrar em solo americano.

É inegável a demasiada quantidade de crimes praticados por líderes religiosos na condução financeira dos valores arrecadados junto aos seus fiéis.

Estes valores deveriam, por sua vez, ter a justa destinação para as obras filantrópicas e de caridade da igreja, entretanto, são desviados e destinados ao custeio dos luxos dos seus líderes. Portanto, uma vez que seja comprovada a desvirtuação da finalidade eclesial, faz-se indispensável a busca por caminhos jurídicos, que permitam o pleno cumprimento da lei, a fim de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não seja desvirtuada.

4 OS CAMINHOS JURÍDICOS PARA ALCANCE DA LEI DIANTE DO DESVIO DE FINALIDADE DAS ASSOCIAÇÕES RELIGIOSAS

Buscando caminhos críveis, respeitando o devido processo legal, esse capítulo tem a espinhosa missão de guiar como um farol as condições em que é possível desconsiderar a personalidade jurídica das instituições religiosas de qualquer culto, como recurso legal e admissível contra a hipótese de disformidade da sua finalidade, como será examinado em linhas futuras.

A Carta Magna, em seu artigo 5º, inciso VI, afiança que é de caráter “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”. A importância da liberdade religiosa, em acordo com a dignidade da pessoa humana, é de extremo apego para Moraes (2006, p. 40) quando é lecionado que “a abrangência do preceito constitucional é ampla, pois sendo a religião o complexo de princípios que dirigem os pensamentos, ações e adoração para com Deus, acaba por compreender a crença, o dogma, a moral, a liturgia e o culto”. Logo, a sujeição à pessoa humana que indique a renúncia a sua fé íntima, por si só representa a multiplicidade democrática de juízos, opiniões, e, por fim, tolhe a própria multiplicidade de representações espirituais.

De posse destes termos, a Carta Magna resguarda que qualquer sujeito tenha algum direito privado, em virtude da sua crença religiosa. Nos *constructos* de Moraes (2006, p. 40), “[...] salvo se tal crença seja invocada como motivo para o não cumprimento de obrigação legal a todos imposta, e nesse caso, recusado pelo fiel cumprimento de medida alternativa fixada em lei”. Assim, essa garantia constitucional é indispensável à manutenção dos direitos sociais e fundamentais.

É necessário interpor que, assim como as liberdades de caráter público, a liberdade religiosa não pode ser alocada em um lugar em que seja atingida a potência máxima, ou dispor de uma condição absoluta e ilimitada. É imprescindível a observância da lei e assegurar o seu inequívoco cumprimento, com isso, desviando-se de danos de natureza penal ou civil.

Acolhendo a orientação do Supremo Tribunal Federal (STF), “a Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for

contrário à ordem, tranquilidade e sossego públicos, bem como compatível com os bons costumes". Em atenção a essa prerrogativa, examina-se o quão é importante delimitar a liberdade religiosa, segundo Paz Neto (2010, p. 01), "no sentido de impedir que indivíduos, sob o manto de proteção constitucional da religião, pratiquem atos ilegais e imorais, obtendo vantagens financeiras ilícitas". Em igual sentido, a Corte se manifesta afirmando que "poder de polícia. Livre exercício dos cultos religiosos, assegurado pela Constituição, não implica na tolerância de ofensa aos bons costumes, na rejeição de disposições do Código Penal".

O livre exercício de cultos religiosos foi, sem dúvida, uma grande conquista aos direitos e garantias fundamentais do ser humano. Entretanto, tal liberdade, como as demais, prescinde de limitação, a fim de que se evite um estrangulamento dos demais direitos individuais e principalmente coletivos, através de atos ilícitos, acobertados pelo manto da religiosidade. (PAZ NETO, 2010, p. 02).

No rol das classes que estão agrupadas as pessoas jurídicas de natureza privada, foram incluídas, através da lei 10.825/03, os incisos IV e V no art. 44 do Código Civil, as organizações religiosas, dentre outros, como pessoas jurídicas pertencentes ao direito privado. Esse dispositivo legal conferiu às entidades religiosas as premissas básicas para o exercício clerical em consonância com os ditames democráticos, que proibiu o poder público a negação do registro e demais documentos que se tornem impeditivos ao seu pleno funcionamento.

Diante do exposto, merece atenção as palavras de Cezar Fiúza (2008, p. 30), quando leciona que "a inteligência humana criadora e produtiva também tem seu reverso". Sendo assim, Alves (2001, p. 45) cautela que "logo se percebeu que a segurança atribuída pela personalidade jurídica, no que tange à separação patrimonial e à limitação da responsabilidade de seus membros, poderia ser utilizada para fins diversos dos sociais", doravante, se elaborou uma teoria que tenha como finalidade tornar eficaz a estrutura que cerca a pessoa de natureza jurídica em desvirtuamento das suas finalidades.

Em mesmo sentido, Paz Neto (2010, p. 01) destaca que "a reação a essas utilizações para fins diversos dos sociais ocorreu em diversos países, dando origem a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, *disregard doctrine* ou *disregard of legal entity*". Para tanto, a lei define critérios objetivos

quanto à aplicação da teoria em exame, quanto à sua aplicação no que concerne a desconsideração da personalidade de caráter jurídico.

A proposição da desconsideração da personalidade jurídica obedece aos critérios objetivos fixados pela normativa legal quanto à sua aplicação, sendo eles: o desvio de sua finalidade e a confusão patrimonial. Prontamente, esclarece Gomes (2010, p. 43), “se a personalidade jurídica é criação legal que tem por fim de facilitar o exercício da atividade empresarial, a sua desconsideração é a forma de adequar a pessoa jurídica aos fins para os quais a mesma foi criada”, reprimindo e limitando o uso impróprio do referido instituto.

Como prontamente afiança o nobre teórico Alves (2001):

A desconsideração da personalidade jurídica é um instrumento de correção dos desvios de finalidade da pessoa jurídica. Através dela o juiz pode reparar os atos emulativos causados por aqueles que se serviram da autonomia e capacidade próprias do ente moral para auferir vantagens injustas ou ilícitas. (ALVES, 2001, p. 273).

O direito ao fazer a desconsideração afasta temporariamente a personificação, permitindo ao juiz que delibere longe do espectro da pessoa jurídica. De tal modo, aduz Gomes (2010, p. 43) que “se confundem os atos e os patrimônios dos sócios e da pessoa jurídica, e os sócios respondem pelos atos da pessoa jurídica”. Para Popp (2008), o uso de tal instituto é de uso especialíssimo, que figura como uma exceção perante a regra geral. Exceção sobre um dos mais importantes efeitos gerados pela personificação, que garante o total afastamento diante das condições legais que cercam a pessoa jurídica de direito e os seus sócios.

Em seu compêndio teórico, Gonçalves (2008, p. 27) indica que a teoria em comento, autoriza o árbitro jurídico “em casos de fraude e de má-fé, desconsidere o princípio de que as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros [...] para atingir e vincular os bens particulares dos sócios”. Dito de outra forma, segundo Paz Neto (2010), permite-se que se eleve o véu da personalidade jurídica. Em tempo, cabe à ressalva que a teoria em tela não permite que seja anulada a condição inata da personalidade jurídica, apenas desconsidera nos comprovados eventos de desvio de finalidade. Portanto, não há entendimento na direção da extinção da condição da pessoa jurídica.

O Código Civil de 2002 consagra a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, em seu art. 50, de forma que, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. O desvio de finalidade ocorre sempre que a pessoa jurídica não atende aos fins a que foi criada, podendo ser levado em consideração, organizações religiosas. (PAZ NETO, 2010, p. 03).

Em igual sentido, abona-se que a teoria que trata da desconsideração da personalidade jurídica está a serviço da lei para conter os atos com aspecto de lícito. Deste modo, a configuração da ilicitude somente se apresentará, segundo Mariano (2004, p. 40), nas situações em que “[...] o ato deixa de ser imputado à pessoa jurídica da sociedade e passa a ser imputado à pessoa física responsável pela manipulação fraudulenta ou abusiva da autonomia patrimonial”. Logo, o desvio de finalidade acontece consecutivamente que a pessoa jurídica se aparta dos fins para os quais foi personalizada.

Em análise a julgados sobre o tema, percebe-se o uso especialíssimo do instituto na seara do direito empresarial, somente em inequívoca observância de abuso da personalidade, demarcada pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, com finalidade de corrigir o dano ao direito dos sujeitos lesionados pelo feito delitivo, descumprimento contratual ou transgressão da lei.

AGRAVO DE INSTRUMENTO- PROCESSO DE EXECUÇÃO- DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA-Não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, no processo de execução, se não restou configurada alguma das hipóteses legais que permite sua concessão. É possível, pela lei, a **desconsideração da personalidade jurídica em casos de abuso da personalidade jurídica caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, podendo ocorrer ainda em casos de abuso de direito, excesso de poder, infração à lei, fato ou ato ilícito, violação dos estatutos ou contrato social, falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica por má administração, o que não restou demonstrado nesta seara⁷.V.V-Para a decretação da desconsideração da personalidade jurídica, necessária a demonstração e a comprovação de situações fáticas revestidas de má-fé, fraude ou abuso de direito. Os sócios que tiverem agido irregularmente, ou mesmo a pessoa jurídica constituída de modo fraudulento, para fraudar os direitos dos credores de outra, poderão ser chamados a integrar o polo passivo do feito, sendo imprescindível. **Há, na espécie, fortes indícios de fraude, posto que as provas dos autos demonstram que a sociedade executada parece existir apenas formalmente, sem ter informado aos seus credores se possui ou não ativo, passível de suportar seus débitos. A dissolução irregular permite a penhora de bens dos sócios, devendo eles ser****

⁷ Grifo da autora.

incluídos no polo passivo da execução⁸. (Agravo Nº 1.0479.05.094952-4/001, 17ª Câmara Cível, TEM, Relator: Luciano Pinto, Julgado em 18/09/2008).

Em face do exposto e perante a condição aventada por Coelho (1999, p. 181), é possível afirmar que as normas fundantes constitucionais relativas à tributação “[...] e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis”. Cabe arazoar acerca das possibilidades jurídicas, diante do comprovado desvio de finalidade das entidades religiosas, que podem ser alcançadas pela desconsideração da personalidade jurídica.

A desvirtualização da finalidade da entidade religiosa, em benefício pessoal dos seus membros, caminha em direção à desconsideração da personalidade jurídica para a instituição de ordem religiosa. No entanto, como bem demonstra Paz Neto (2010, p. 01), “inúmeros são os inquéritos iniciados e arquivados. Para o Ministério Público, uma grande impossibilidade de provar a obtenção de vantagens ilícitas por parte dos membros de algumas organizações religiosas”. Dessa forma, é custoso demonstrar a má-fé e o desvio de funções das entidades religiosas.

Um exemplo alegórico sobre a condição em análise refere-se à reportagem do O Globo, de 11 de agosto de 2009, que traz uma extensa matéria sobre a investigação feita pela GAECO. Essa investigação deu origem à denúncia apresentada pelo Ministério Público de São Paulo sobre o enriquecimento ilícito do bispo Edir Macedo e mais nove membros da organização religiosa. Estes, por sua vez, foram acusados de lavagem de dinheiro e formação de quadrilha, a partir de uma articulada rede de branqueamento de capitais, fruto das doações e dízimos dos fiéis, em benefício pessoal dos acusados. O MP de São Paulo acusa os indiciados de se beneficiarem da imunidade tributária conferida pela Constituição Cidadã às entidades religiosas.

Apresenta-se trecho da reportagem do O Globo, de 11 de novembro de 2009, *in verbis* para aclarar o intrincado esquema montado pela Igreja Universal do

⁸ Grifo da autora

Reino de Deus e o inequívoco desvio de finalidade percebida através do esquadramento do projeto criminoso pelo GAECO.

Promotores de São Paulo acusam o fundador da Igreja Universal do Reino de Deus, Edir Macedo, e mais nove pessoas de enriquecimento pessoal às custas da instituição religiosa.

Edir Macedo e os outros nove acusados se apropriaram do dinheiro da Igreja Universal. Para a promotoria, ficou comprovado que, no caso da Universal, os denunciados se aproveitaram da imunidade tributária, concedida pela constituição a templos de qualquer culto, para captar dízimos, ofertas e contribuições e fizeram investimentos em bens particulares. Com base em informações de órgãos federais, os promotores afirmam que: a Igreja Universal do Reino de Deus arrecada aproximadamente R\$ 1,4 bilhão por ano.

Segundo o Ministério Público, o esquema também foi empregado para dissimular a origem do dinheiro na aquisição da TV Record de Itajaí, em Santa Catarina. **Um dos acionistas da televisão declarou aos promotores que a compra foi feita com dinheiro de fiéis. A denúncia afirma que a quadrilha era liderada por Edir Macedo, que comandava de fato todas as ações praticadas pela organização⁹.**

(GLOBO, 2009).

Sobre a ação em tela movida pelo Ministério Público de São Paulo em 2009, a Revista Exame, na sua edição de 27 de outubro de 2019, fez uma matéria informando que após a ação movida pelo MP ser aceita parcialmente, e depois de oito anos de tramitação judicial, foi dada como prescrita. Desde julho de 2018 era esperada a sentença para os crimes financeiros atribuídos ao líder da igreja em comento, porém, não houve manifestação do juiz em tempo hábil. Para a denúncia sobre formação de quadrilha e envio de dinheiro para o exterior já havia prescrição desde fevereiro de 2018.

Com base no Código Penal, o tempo de prescrição para os crimes que envolvem lavagem de dinheiro é de 16 anos; porém, considera-se o tempo de prescrição de 8 anos, quando o acusado tem idade superior a 70 anos. Edir Macedo completou 74 anos em fevereiro, condição que levou a ação penal exceder em um mês o prazo final para eventuais punições ao bispo da IURD.

O esvaziamento da denúncia e a morosidade que foi tratada a ação no transcurso do processo culminou em um caso inconcluso para os crimes elencados pelo Ministério Público paulista em desfavor do bispo Macedo. Em exame, a desvirtuação da finalidade da IURD não prosperou, ou seja, o alcance do direito se mostrou limitado, já que os crimes que corroboraram para definir a condição de

⁹ Grifo da autora.

desvio de finalidade foram arquivados sem um parecer arbitral para a condenação ou absolvição.

Ainda, é necessário destacar as transformações legislativas, em referência ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica, advindas da recente edição da MP da Liberdade Econômica, em 30 de abril de 2019 (MP 881/19), convertida em Lei, em 20 de setembro de 2019 (Lei 13.874/19). O art. 7º da referida lei transfigura o art. 50 do Código Civil, que versa sobre o instituto da desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, uma vez que aduz no §1º que “para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza”. Logo em seguida, menciona no §5º que “não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica”.

Indubitavelmente, o novel regramento atua de modo a garantir maior resguardo às relações jurídicas e aos sujeitos envolvidos. Lado outro, faz-se imprescindível ao Magistrado cautela e prudência nas resoluções das demandas, a fim de que possíveis devedores não sejam acobertados pelas novas modificações originadas pela lei mencionada, o que suscitaria um esgotamento deste importante instituto.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho elegeu como objetivo geral demonstrar de que forma a aplicação da teoria que trata da desconsideração da personalidade jurídica auxilia no combate aos desvios de finalidade no âmbito religioso e, conseqüentemente, estabelece diretrizes para que essas instituições obtenham a imunidade tributária. Para tanto, foi necessário um grande percurso de análise investigativa com vistas aos procedimentos metodológicos próprios deste tipo de investigação que permitisse algumas proposições sobre a questão.

O conteúdo segue um encadeamento lógico e temático que ofereceu um extensivo panorama sobre a questão que hora trouxe à luz, oferecendo uma oportunidade de reflexão sobre a seguinte formulação: a autoaplicabilidade da normativa imunizante, em referência às organizações religiosas, cooperam para a promoção da evasão fiscal e conseqüente enriquecimento ilícito desses estabelecimentos? Responder tal questão, de pronto, exigiu a compressão sobre os meandros que cercam a imunidade tributária, a religião e o entendimento expresso na Constituição de 1988, assim como os caminhos políticos e históricos para a garantia deste instituto no compêndio jurídico do país. E, posteriormente, entender a dificuldade de fiscalizar as entidades religiosas diante da prerrogativa imunizante.

Foi necessário adentrar no campo jurisprudencial, com o propósito de compreender os caminhos sedimentados pela Corte no arbítrio dos imbróglios envolvendo as referidas instituições religiosas e o entendimento expansivo diante do uso da imunidade tributária. Para, finalmente, compreender o intrincado ambiente legal que pode ser assolado pela desconsideração da personalidade jurídica, frente ao desvio de finalidade e à confusão patrimonial que as instituições religiosas podem incorrer, quando em uso dos valores arrecadados nas suas atividades clericais.

Após este longo e gratificante caminho investigativo, foi possível tecer considerações sobre a questão central deste trabalho, porém, sem o intento de exaurir a discussão ou dar por finalizada as considerações aqui elencadas.

A Constituição Federal em uso, no seu art. 5º, inciso VI, garante a inviolabilidade de crença e consciência, assegurando a livre manifestação de fé e

religiosidade e suas garantias anexas. Essa condição é bastante para limitar possíveis intervenções do Estado com maior rigidez, no entanto, assim como ocorre com as liberdades públicas, a condição para a aventada liberdade de religião não atinge a potência máxima e ilimitada. É imprescindível a observância da lei, e, por conseguinte, a garantia do seu constante cumprimento com vistas a afastar danos de natureza penal ou cível a terceiros.

Observando o universo factual brasileiro, percebe-se, sem muito esforço, o uso da fé alheia e da lei para a desvirtuação do caráter monástico das instituições por alguns líderes religiosos, em condutas ilícitas amplamente tipificadas pelo Código Penal brasileiro. No entanto, diante do resguardo constitucional atribuído ao direito de religião, estes clérigos fazem da fé um negócio lucrativo e abonado pelas garantias do Estado.

Agora, em resposta à formulação inicial deste trabalho, é possível afirmar que a normativa imunizante – no que concerne às instituições religiosas – auxilia sobremaneira para a promoção do enriquecimento ilícito, não somente das referidas organizações religiosas, mas especialmente os seus dirigentes máximos à sombra da lei. Porém, o que se percebe é uma aglutinação de fatores que corroboram para que a lei seja desvirtuada em benefício das suas lideranças.

Por um lado, o fisco e os órgãos estatais de fiscalização têm dupla e árdua tarefa de reunir farto material probatório acerca dos ilícitos destas instituições, em uma seara em que a carência de dispositivos de controle faz, por si só, uma tarefa imperiosamente complexa; e ainda, inspecionar uma atividade em franca expansão no país – a abertura de templos religiosos por todo o Brasil.

Ademais, quando o Ministério Público, após todo o trabalho de persecução penal, reúne farto compêndio probatório, como ocorreu com a denúncia amplamente divulgada pela imprensa em 2009 e apresentada no corpo deste trabalho, os julgadores não conseguem, às vistas da lei, provar o caráter ilícito e manifesto do uso das entidades religiosas em desvio de finalidade.

Essas denúncias, quando não esvaziadas, são arquivadas, e/ou prescritas, diante da morosidade vista em todo o decurso do processo. Sendo assim, fica evidenciada que a imunidade religiosa não é a condição exclusiva para que os templos de qualquer natureza corrompam sua finalidade; pelo contrário, há um conjunto de ferramentas que facilitam essa condição.

REFERÊNCIAS

BRASIL, STF, Ag. Reg. no RE com Ag. n. 800.395/ES, 1ª Turma, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. em 28.10.2014, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119>, acesso em 28 Out. 2019.

_____. STF, ARE n. 759977 no AgR, 2ª Turma, Rel. Min, Cármen Lúcia, j. em 24.09.2013, Dje em 18.10.2013.

_____. Lei n. 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. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 08 Nov. 2019.

_____. Presidência da República. Decreto n. 119-A, de 7 de janeiro de 1890. Proíbe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em matéria religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providências. 7 jan. 1890. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D119-A.htm. Acesso em: 15 Nov. 2019.

_____. Presidência da República. Emenda Constitucional. N. 10 de 09 de novembro de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc10-64.htm. Acesso em: 13 Nov. 2019.

_____. Presidência da República. Emenda Constitucional. N. 9 de 22 de julho de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc09-64.htm#art3. Acesso em: 1 Nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993. Disponível em: <https://www.stf.gov.br>. Acesso em: 12 Nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 325822, rel. Min. Ilmar Galvão. Brasília, 18 mar. 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>. Acesso em: 09 Nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 52. 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2610>. Acesso em: 15 Nov. 2019.

ADORNO, Luís. PCC usava igreja evangélica para lavar dinheiro em SP, diz PF; pastor é preso. **Uol**, São Paulo, 21 de fev. 2018. Disponível em <<https://noticias.uol.com.br/cotidiano/ultimas-noticias/2018/02/21/pcc-usava-igreja-evangelica-para-lavar-dinheiro-em-sp-diz-pf-pastor-e-preso.htm>>. Acesso em: 10 Nov. 2019.

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2016.

ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção. A desconsideração da personalidade jurídica e o direito do consumidor: um estudo de direito civil constitucional. In:

TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Problemas de direito civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

Azevedo, Reinaldo. – O PREÇO DA FÉ I – O dízimo do tráfico. **Revista Veja**, São Paulo, 15. Ago.de 2009. Disponível em <<https://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/veja-1-8211-o-preco-da-fe-i-8211-o-dizimo-do-traffic/>>. Acesso em: 11 de nov. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALTHAZAR, U. C. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BATISTA, Isabelle de. O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado: uma análise à luz dos direitos fundamentais e do Estado Democrático de Direito. **Revista TCEMG** jan.fev.mar., Minas Gerais, 2013.

BATISTEL, G. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**. Revista Finanças Pública Tributação e Desenvolvimento. v. 1, n. 1, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Carlyson Santos. **A imunidade tributária aos templos de qualquer culto / Análise do seu conceito e alcance à luz da sua criação e dos desvios de sua finalidade** / Carlyson Santos Carvalho. - Vitória: UNIDA / Faculdade Unida de Vitória, 2018.

Casal de pastores amigo de Bolsonaro já foi preso com dólares na Bíblia. **Revista Carta Capital**, São Paulo, 21 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/politica/casal-de-pastores-amigo-de-bolsonaro-ja-foi-preso-com-dolares-na-biblia/>>. Acesso em 08 de nov. 2019.

CÉSAR, Fiúza. **Direito civil: curso completo**. 12ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey. 2008.

CHRISTOVÃO, D. **Guia valor econômico de tributos**. São Paulo: Globo Livros, 2002.

COELHO, S. C. N. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CORRÊA, Victor Silva; VALE, Gláucia Maria Vasconcellos. Ação Econômica e Religião: Igrejas como empreendimentos no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea**. Rio de Janeiro, vol. 21, n.1, p.1-18, 2017.

FERREIRA, Diogo de Castro; VALLE, Felipe Féres. **A imunidade tributária como efetivação do direito ao mínimo existencial: a questão da imunidade dos templos religiosos no Brasil e uma análise comparativa com o direito norte-americano**. RDIET, Brasília, V. 11, nº2, p. 38 – 71 Jul-Dez, 2016. ISSN: 1980-1995 e-ISSN: 2318-8529.

GARCIAMARTÍN, Carmen. The Spanish system of funding religious heritage. In: FORNEROD, A. (Ed.). **Funding Religious Heritage**. (tradução), Santa Sé. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015.

GIOTTI, Daniel. **A imunidade religiosa como ela é**: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. In. QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. **Finanças públicas, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **TRIBUTAÇÃO E RELIGIÃO NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS, NORMATIVOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDENCIAIS**. **Revista Finanças Pública Tributação e Desenvolvimento**. v. 4, n. 4, 2016.

GOMES, Daniela. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o Código Civil de 2002. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 52. 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2008.

GONSALVES, Giovanna Santos; PARRÃO, Juliene Aglio Oliveira. **As instituições sem fins lucrativos e as obrigações contábeis acessórias**: análise da contabilidade no terceiro setor a partir das igrejas católicas da região da alto Sorocabana. In: ETIC - ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, São Paulo, v.13, n. 13, 2017.

GRILLO, Marco. Desde 2010, uma nova organização religiosa surge por hora. **O Globo**, Rio de Janeiro, 26 de mar. de 2017. Disponível em <<https://oglobo.globo.com/brasil/desde-2010-uma-nova-organizacao-religiosa-surge-por-hora-21114799>>. Acesso em: 10 Nov. 2019.

GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha; GUIMARÃES; Adriano Stagni. **O papel da Igreja na sociedade, colaborando com Estado Laico**. In: SANTOS, Ivanaldo; POZZOLI; Lafayette (Org). **Direitos Humanos e Fundamentais e doutrina social**. São Paulo: Boreal, 2012.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Censo 2010. Disponível em <<https://censo2010.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 10 Nov. 2019.

JORGE, Carolina S. Ferreira. **Interpretação das imunidades do art.50, VI, da Constituição Federal**. São Paulo, 2014.

JOST, L. **Política Tributária**. Porto Alegre: AGE, 2003.

JUNG, C. G. **Psicologia e religião**. Petrópolis: Editora Vozes Limitada, 2011.

LAGEMANN, E.; BORDIN, L. C. V. **A tributação nos países do Nafta: EUA, México e Canadá**. Indicadores Econômicos FEE, v. 23, p. 306-377, 1995.

LUIZ, Gabriel; SALOMÃO, Lucas e PALMA, Gabriel. PF indícia pastor Silas Malafaia por lavagem de dinheiro na Operação Timóteo. **G1**, Distrito Federal, 24 de fev. 2017. Disponível em: < <https://g1.globo.com/distrito-federal/noticia/pf-indicia-pastor-silas-malafaia-em-inquerito-da-operacao-timoteo.ghtml>>. Acesso em 10 Nov. 2019.

MACEDO, Otacílio Pedro de. **Da necessidade de um regime jurídico específico às organizações religiosas (um estudo sobre o inciso IV do art. 44 do Código Civil brasileiro)**. PUC, São Paulo, 2011.

MACEDO, O pastor mais rico do Brasil. **Revista Forbes Brasil**. Disponível em: <<http://forbesbrasil.br.msn.com/negocios/bispo-edir-macedo-%C3%A9-o-pastor-mais-ricodo-brasil-com-uma-fortuna-de-usdollar-950-milh%C3%B5es>>. Acesso em: 11 Nov. 2019.

MACHADO, H. D. B. **Curso de direito tributário**. 32ª. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARIANO, Ricardo. **Expansão pentecostal no Brasil: o caso da Igreja Universal**. Estudos avançados. Vol. 18. n. 52. São Paulo. 2004.

MARRONI NETO, Roberto Medaglia. Imunidade dos templos de qualquer culto. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades condicionadas e incondicionadas: Inteligência do art. 150, inciso VI e §4º e artigo 195, §7º da Constituição Federal**. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 28. 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENEZES, Cesar. Edir Macedo é acusado de comandar uma quadrilha que desviava dinheiro da Igreja Universal. **Globo**, São Paulo, 11 de ago. de 2009. Disponível em: < <http://g1.globo.com/jornaldaglobo/0,,MUL1263649-16021,00-EDIR+MACEDO+E+ACUSADO+DE+COMANDAR+UMA+QUADRILHA+QUE+DES+VIAVA+DINHEIRO+DA+IG.html>>. Acesso em: 08 Nov. 2019.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MONIZ, Jorge Carlos Serrano Botelho. O modelo de secularismo português: análise dos padrões democráticos de relação Estado-religião(ões) no Portugal pós-25 de Abril. **REVISTA ESTUDOS POLÍTICOS**. Vol. 8 | N.2 ISSN 2177-2851, 2017.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2006.

MURTA, Antônio Carlos Diniz; TEIXEIRA, Rodrigo Leal. **Repensando a imunidade tributária aos templos de qualquer culto**: uma abordagem sobre a distorção e inconsistência de sua aplicação. Artigo apresentado no CONPEDI. Belo Horizonte, 2012.

OBLETS, Marie-Claire; ALIDADI, Katie. **The religare report**: religion in the context of the European Union: engaging the interplay between religious diversity and secular models. In: FOGLETS, M. C. *et al.* (Eds.). *Belief, Law and Politics: what Future for a Secular Europe?* Farnham: Ashgate, 2014.

OLIVEIRA, João Rezende Almeida. **Instituições de direito público e privado** / João Rezende Almeida Oliveira, Tágory Figueiredo Martins Costa. – 3. ed. rev. atual. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2016.

PAZ NETO, Eduardo Brandão Coelho da. A possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da organização religiosa em vista da liberdade de culto e religião no Brasil. **Revista Populis**. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2520, 2010.

PICCININI, Taís Amorim de Andrade. **Manual Prático de Direito Eclesiástico**. São Paulo: Saraiva, 2013.

PIERUCCI, Antônio Flávio. **O crescimento da liberdade religiosa e o declínio da religião tradicional**: a propósito do censo 2010. 1. Anuac, São Paulo, Ano I, n. 2, p. 87-96, 2012.

PINA, Rute. Demora na justiça fez prescrever ação contra Edir Macedo por corrupção. **Revista Exame**. 27 de out. de 2019. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/brasil/demora-na-justica-fez-prescrever-acao-contra-edir-macedo-por-corrupcao/>. Acesso em: 08 Nov. 2019.

POPP, Carlyle. Pessoa jurídica. In: LOTUFO, Renan; NANNI, Giovanni Ettore (coord.). **Teoria geral do direito civil**. São Paulo: Atlas, 2008.

RODRIGUES, D. L. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

SABAINI, Wallace T. **Estado e Religião**: Uma análise à luz do direito fundamental à liberdade de religião no Brasil. São Paulo: Mackenzie, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Micheias Rabelo da; PARDINI, Beatri G. **As imunidades aos templos e entidades religiosas**. Encontro de Iniciação Científica. ETIC, 2014.

SILVA, R. L. D.; LIMIRO, A. **Manual do Supersimples**: comentários à Lei geral das microempresas e empresas de pequeno porte (Lei complementar 123/06). Curitiba: Jurua Editora, 2007.

SILVA, Danielle Souza de Andrade e. **Interesse Público**: Necessidade e possibilidade de sua definição no direito administrativo. Direito Constitucional, Administrativo, Tributário e Filosofia do Direito. Coleção Bureau Jurídico, v. II. Brasília: ESAF, p. 21-31, 2010.

SORIANO, A. G. **Liberdade religiosa no direito constitucional e internacional**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

SOUSA, Maria Helena Brito de. **IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**: a imunidade dos templos e instituições religiosas. São Paulo: IBET, 2016.

TEIXEIRA, Rodrigo Leal. **1982- Anacronismo social e impropriedade jurídica na aplicação da imunidade tributária aos tempos de qualquer culto no Brasil** / Rodrigo Leal Teixeira. – Belo Horizonte, 2013.

TOLLEMACHE, Mark. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA E A EVASÃO FISCAL**. Anais do 12º Encontro Científico Cultural Interinstitucional. Paraná, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação imunidades e isonomia**. IN: *tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. 1ª ed. - Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991.

TYLOR, Charles. **Uma era secular**. São Leopoldo: Unisinos Editora, 2010.

VALADÃO, A. R. A. **Exame de Ordem Direito Tributário**. Curitiba: IESDE, 2009.

VASCONCELLOS, M. S. D. **Direito Tributário Comentado**. Salvador: Edição do Autor, 2016.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.