

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO DO ESTADO

Jorge Alberto Signor

TRIBUTAÇÃO E LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL: A PROBLEMÁTICA DA
IMUNIDADE FRENTE AO ILÍCITO TRIBUTÁRIO

Porto Alegre
2017

Jorge Alberto Signor

TRIBUTAÇÃO E LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL: A PROBLEMÁTICA DA
IMUNIDADE FRENTE AO ILÍCITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como pré-requisito para
obtenção do título de Especialista em
Direito do Estado da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Prof. Dr. Leandro Paulsen.

Porto Alegre
2017

Dedico este trabalho a todos que, de alguma forma, entendem o Direito como uma ferramenta para melhorar o mundo.

RESUMO

Pretende-se aqui, num primeiro momento, analisar alguns aspectos das imunidades tributárias para os templos de qualquer culto existentes no Brasil. Passear-se-á pela liberdade religiosa da Constituinte de 1988, bem como a conceituação e diferenciação de imunidade, isenção e não incidência, trazendo também o conceito de templos e cultos e sua abrangência na efetividade da imunidade tributária religiosa. Ainda, trabalhar-se-á a imunidade tributária religiosa frente aos ilícitos tributários – em especial evasão fiscal e enriquecimento ilícito. Por fim, procura-se demonstrar os projetos que tentaram e tentam modificar o texto constitucional, de modo a suprimir tal imunidade. O presente trabalho permite-nos concluir que, no Brasil, os templos de qualquer culto possuem imunidade tributária e, ainda, que as imunidades tributárias asseguradas aos templos aplicam-se de forma ampliativa aos serviços, rendas e patrimônios dos mesmos, desde que atendam as finalidades essenciais. E que, também, muitas vezes tal imunidade dá asas a ilícitos tributários das mais variadas formas, podendo ser repensada tal norma constitucional.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Conceito. Imunidade tributária religiosa. Templos. Ilícito Tributário. Evasão Fiscal. Enriquecimento ilícito.

ABSTRACT

The intent of this paper is to analyze some aspects of the tributary immunities for the temples of any cult existing in Brazil. Considering the Brazilian Constitution of 1988, this paper will analyze the right of religious freedom as well as the conceptualization and differentiation of immunity, exemption and non-incidence, bringing also the concept of temples and cults and their comprehensiveness in the effectiveness of religious tax immunity. Moreover, it will analyze the religious tax immunity and its relation to tributary crimes- especially tax evasion and illicit enrichment. Finally, this paper will demonstrate the projects that tried and the ones that have been trying to modify the constitutional text, in order to suppress that immunity. The present work allows us to conclude that, in Brazil, the temples of any cult have tax immunity and that the tax immunities granted to the temples are being applied in an expansive way, provided they meet the Essential purposes. In addition, it allows us to conclude that such immunity, not hardly, gives wings to the most varied forms tributary crime, confirming the need of reconsidering this constitutional right.

Key-Words: Tax immunity. Concept. Religious tax immunity. Temples. Unlawful Tax. Tax evasion. Illegal enrichment.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 A LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL – UMA BREVE ABORDAGEM	9
1.1 Estado Laico e a Liberdade Religiosa Na Constituição	9
3 IMUNIDADES DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA CONSTITUIÇÃO ...	12
3.1 Das Imunidades Tributárias: Conceito e Diferenciação.....	12
3.1.1 Imunidade Tributária	13
3.1.2 Não Incidência.....	13
3.1.3 Isenção Tributária.....	14
3.2 Conceito de Templos e Cultos e a Abrangência das Imunidades à Carga Tributária	15
4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA – EVASÃO FISCAL E ENRIQUECIMENTO ILÍCITO.....	18
4.1 Uso da Imunidade Tributária Religiosa para a Prática de Evasão Fiscal e Outros Ilícitos	19
4.2 O Fim da Imunidade Tributária Religiosa – A SUG 2/2015 e Outras Demandas Populares	22
5 CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS.....	28

1 INTRODUÇÃO

Quando se fala em imunidades tributárias, uma das primeiras ideias que vêm à mente, se não a mais corriqueira, gira em torno da imunidade tributária concedida a templos de qualquer culto, especialmente em tempos onde o Estado, pela crise em que se encontra, aperta o cinto do contribuinte em diversas áreas sem, contudo, tocar um dedo na imunidade em voga.

A Constituição Federal de 1988, por meio de seus princípios constitucionais tributários, coloca no ordenamento jurídico brasileiro as imunidades tributárias, as quais tem o condão de proteger a instituição religiosa da desenfreada vontade arrecadatória do Estado.

Assim, a imunidade tributária religiosa parece apresentar-se como fundamental para o livre exercício e desenvolvimento do cidadão pois, nos termos do artigo 5º, VI da CF/88, é assegurada a liberdade de crença do indivíduo, vindo tal imunidade desmistificar qualquer possível favorecimento de uma religião em detrimento de outra. Todavia, na prática, a teoria é outra.

Isto posto, o presente estudo tem por objetivo principal expor a extensão das imunidades dos templos de qualquer culto, qual sua verdadeira finalidade, bem como onde encontram-se previstas no ordenamento jurídico Constitucional e Tributário, focado especialmente no artigo 150, VI, “b”, § 4º da Constituição Federal de 1988.

Vencida essa primeira parte, traçar-se-á um paralelo entre a intenção do legislador quando da positivação de tal imunidade e a verdadeira realidade diária atual, onde pode-se observar um enriquecimento desenfreado de instituições religiosas, bem como evasão fiscal sem limites, numa clara deturpação da imunidade tributária religiosa

Em assim sendo, para atingir tal objetivo, no primeiro capítulo traçar-se-á uma linha desde o surgimento da liberdade religiosa e o conceito de Estado Laico, bem como uma breve introdução acerca das imunidades tributárias dos templos e cultos no Brasil.

No segundo capítulo, analisar-se-á de forma mais aprofundada as imunidades tributárias para os templos de qualquer culto, uma breve apresentação sobre tributos, competência tributária, bem como a diferenciação entre isenção, imunidade tributária e não incidência, seguindo à uma definição de templo e culto e o que compreende,

por fim, o patrimônio religioso como finalidade essencial e suas dimensões para além da estrutura física.

Ainda, no terceiro e último capítulo do presente trabalho, dar-se-á continuação a demonstração de constitucionalidade da norma tributária imunizante traçando, sobre isso, um paralelo com os problemas advindos dessa regra, tais como evasão fiscal e enriquecimento ilícito de igrejas e seus líderes, trazendo à baila os projetos de lei que em tempos idos buscaram modificar tal regra e, ainda, a Ideia Legislativa n.º 38.723, a qual atualmente tramita no Senado Federal e também busca a supressão da norma imunizante.

Por fim, pretende-se despertar a dúvida do leitor com o paralelo entre a intenção do legislador e a verdadeira utilidade da norma imunizante atualmente, a qual muitas vezes percorre o viés ilícito.

2 A LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL – UMA BREVE ABORDAGEM

Ao retrocedermos na história, podemos observar que ao longo dos séculos, em que pese, no ocidente, a predominância da religião Católica, sempre existiram outras religiões. No Brasil, todavia, a Igreja Católica Apostólica Romana era a religião oficial do Império, sendo as demais religiões existentes à época apenas toleradas, tanto que somente a religião católica recebia proteção por parte do Estado.

A origem da norma que permite imunizar os templos de qualquer culto somente foi consumada com a separação da Igreja e do Estado, fato este que foi sacramentado com a Proclamação da República, graças a influência positivista de Augusto Comte¹.

Em sendo um direito fundamental, a liberdade religiosa possui um caráter limitador do poder estatal, visando assim a barrar excessivas intromissões do Estado na liberdade religiosa individual, sendo que tal limite se posiciona apenas na regulamentação da prática religiosa sem, contudo, jamais interferir na mesma.

1.1 Estado Laico e a Liberdade Religiosa Na Constituição

Nos dias atuais, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 traz a liberdade de culto em seu artigo 5º, inciso VI, onde deixa claro o conjunto de manifestações que permitam o elo entre o homem e o seu credo. Tal liberdade de culto é extensas às demais religiões existentes no Brasil.

Deste modo, ao contrário de constituições passadas, as quais não incluíam a liberdade de culto como um direito fundamental, o constituinte de 1988 atentou para esse detalhe, estendendo a liberdade de culto para todas as religiões existentes em território nacional.

Como se pode observar, o exercício do culto religioso é livre em nosso país, sendo legalmente garantida, inclusive, a proteção aos locais onde se realizam tais rituais:

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

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 334.

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

Nesse ponto, é necessário entender que a República Federativa do Brasil é um Estado Laico, ou seja, não possui religião oficial e não se posiciona a favor ou contra as religiões existentes, sendo inclusive vedada qualquer relação mais próxima entre as entidades federativas e os cultos religiosos.

Ainda, em análise mais criteriosa à Constituição Federal, podemos observar, novamente em seu artigo 5º, incisos VII e VIII, a proteção estatal ao direito de liberdade religiosa, senão vejamos:

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

.....
 VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.³

Outrossim, entendendo-se a religião como uma forma de *controle social*, pois prega a harmonia e adequação do indivíduo ao sistema que existe em seu entorno, propagando o bem ao próximo, tal situação torna ainda mais legítimo o interesse do Estado em assegurar de todas as formas o livre exercício da religião.

Citando novamente Roque Carrazza, pode-se observar:

A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, o que de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI, e uma das formas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto.⁴

² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 mar. 2017.

³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 mar. 2017.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.110.

Tal dispositivo, realmente, visa proporcionar ao indivíduo a liberdade de expressão de crença sem barreiras de ordem financeira, ou seja, sem o poder de tributar do Estado. Como consequência, os entes tributantes não podem de forma alguma obstar os exercícios de cultos religiosos, conforme expressa previsão legal contida na Constituição Federal.

Em assim sendo, percebe-se o direito de liberdade religiosa como inerente ao ser humano, sendo a religiosidade um fenômeno sociológico que ganha amparo da esfera jurídica quando da existência dos princípios constitucionais que asseguram tais liberdades. Como se vê, o constituinte visou proteger com o dispositivo Constitucional um fenômeno primário da existência humana, no qual, em alguma parte da vida, todo o indivíduo acaba por se apegar, transformando isso em algo garantido e gratuito.

Numa breve explanação de Wemer Coelho:

A religião é fenômeno tão primário que todo o conhecimento humano primeiro surgiu como fruto da revelação divina ou como presente concebido pelas potências celestes ao homem, assim tem sido desde sempre em todas as culturas em sua infância.⁵

E assim é que a liberdade, princípio estruturante do sistema constitucional brasileiro se transforma no princípio constitucional geral da liberdade de pensamento, crença e religião e, mais especificamente, no princípio constitucional da liberdade de culto.

⁵ COELHO, Werner Nabiça. A Imunidade Tributária dos Templos – Breve Considerações. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT v. 48, jan. 2003. p.128.

3 IMUNIDADES DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA CONSTITUIÇÃO

É com este espírito de liberdade e permissão que a Constituição de 1988, em seu artigo 150, veda a União, Estados, Distrito Federal e Municípios a possibilidade de instituírem tributos aos templos religiosos de qualquer culto, seu patrimônio, rendas e serviços, desde que relacionados às finalidades essenciais dos mesmos.

Tal vedação, como se conhece, é tratada como *imunidade tributária religiosa*, concedendo-se assim total liberdade aos templos de qualquer culto na propagação de sua fé em todo território nacional.

3.1 Das Imunidades Tributárias: Conceito e Diferenciação

No Direito Tributário, imunidade é a vedação constitucional expressa, imposta a qualquer ente fiscal, impossibilitando-o de exigir de determinados produtos ou setores o pagamento de tributos, sob pena de violação à norma mor do sistema.

Segundo Hugo de Brito Machado:

Elaborada a Constituição, com o início da vigência desta tem-se a limitação normativa dos poderes do Estado, que pode ser entendida como limitação aos poderes dos governantes, que implica garantir a liberdade deles próprios e dos governados em geral.⁶

Assim, visando “preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos”, a imunidade coloca “a salvo da tributação certas situações e pessoas”, significando, portanto, “uma limitação negativa de competência tributária.”⁷ Ou seja, preceitua a imunidade que certas pessoas físicas e jurídicas não se submeterão à incidência tributária por força de previsão constitucional com esse objetivo.

Com essa breve introdução, passamos agora a uma análise mais objetiva, visando diferenciar imunidade tributária, não incidência e isenção tributária.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. p. 28.

⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 139.

3.1.1 Imunidade Tributária

A priori, necessário ressaltar que a imunidade tributária tem como principal característica sua origem constitucional, repercutindo substancialmente nas situações fáticas previstas nas hipóteses de incidência tributária, impedindo assim o surgimento da obrigação tributária. Nesse passo, importante salientar a definição do Professor Ricardo Alexandre, para o qual “*as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos*”⁸.

Assim, estando contida expressamente na Carta Magna, a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, o que significa dizer que o bem ou pessoa descrito no texto constitucional não pode sofrer tributação. Os entes políticos neste enredo estão impedidos de exercer qualquer atividade que implique na cobrança de determinados tributos, estando proibidos da própria atividade legislativa. Caso em que, cita-se o artigo 150, VI, a, da CF, razão pelo qual evidencia o impedimento que os entes tributantes instituíam impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.⁹

3.1.2 Não Incidência

Quanto ao *instituto* da não-incidência, tem-se que é o não enquadramento normativo a uma conduta, isto é, quando a conduta fática não encontra respaldo ou identificação com nenhuma hipótese normativa, não provocando o nascimento de relação jurídico-tributária. Assim, na “não-incidência”, o fato não pode ser contemplado legalmente como gerador de determinado tributo.

Nas palavras de Ricardo Alexandre:

Sob o aspecto jurídico, o fenômeno da incidência está ligado à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (CTN, art. 114). Assim, a não incidência refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação.¹⁰

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010. p. 170.

⁹ SIQUEIRA, Natalia Gonçalves. Imunidade tributária dos templos de cultos religiosos . **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, a. 17, n. 3436, 27 nov. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23106>>. Acesso em: 21 mar. 2017.

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010. p. 168.

É o caso, por exemplo, de uma pessoa física que, ao vender um veículo de sua propriedade, por valor inferior ao que pagara pela aquisição do mesmo, não está sujeita ao pagamento do imposto de renda, por simples ausência de lucro tributável na operação. Esta não sujeição decorre do fato de faltar a este acontecimento o elemento material, que é o fato de conteúdo econômico.

3.1.3 Isenção Tributária

Por sua vez, a isenção tributária consiste na dispensa legal ao pagamento do tributo. Ou seja, quando o ente público, munido do poder de tributar, *isenta* o pagamento em determinadas situações. Como pode-se observar, a isenção opera no limite do exercício da competência, sendo exigida ou dispensada pelo ente tributário competente para tal.

A diferença entre isenção e imunidade pode ser melhor esclarecida nas palavras do Professor Ricardo Alexandre:

A consequência da diferença essencial entre imunidade e isenção é que, como a imunidade delimita uma competência constitucionalmente atribuída, é sempre prevista na própria Constituição, pois não se pode criar exceções a uma regra numa norma de hierarquia inferior àquela que estatui a própria regra. Já a isenção está sempre prevista em lei, pois atua no âmbito do exercício legal de uma competência.¹¹

Ainda, destaca-se as palavras do Professor Leandro Paulsen, segundo o qual:

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. Note-se que o efeito da isenção é determinado pelo art. 175 do CTN ao elencá-la como hipótese de exclusão do crédito tributário, de modo que soam irrelevantes as especulações doutrinárias quanto à natureza do instituto, pois não podem prevalecer sobre dispositivo válido constante das normas gerais de direito tributário. O efeito de exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o

¹¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010. p. 171.

surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento.¹²

Com isso, tem-se cristalina a diferença entre imunidade, não incidência e isenção, ficando claro ser uma *imunidade tributária* o que abrange os templos e cultos em território nacional.

3.2 Conceito de Templos e Cultos e a Abrangência das Imunidades à Carga Tributária

Por bem lembrar, aqui, que as imunidades retratadas no presente trabalho tratam-se de imunidades relativas a desoneração de *impostos* abrangentes às entidades religiosas e suas propriedades. Destaca-se, assim, que:

Nessa medida, não estão sendo exonerados os demais tributos, diversos dos impostos, que terão a normal incidência, pois “uma vez que o texto constitucional fala em ‘impostos’, relaciona-se ao fato de tal imunidade (...) não se aplicar ‘às taxas, à contribuição de melhoria, às contribuições sociais ou parafiscais aos empréstimos compulsórios’”.¹³

Assim, a abrangência de tal imunidade atinge pura e simplesmente os impostos incidentes sobre os templos e suas propriedades, não desobrigando-os quanto aos demais tributos decorrentes de sua existência. Nesse viés, para entender plenamente a alcance da imunidade religiosa, passamos a seguir a conceituar *culto e templo*.

Aqui, importante explanação sobre culto se pode encontrar nas palavras de Eduardo Sabbag:

Em breve incursão conceitual, seria possível afirmar que **culto** é a *manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional (...)* Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.¹⁴

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 294.

¹³ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direitos tributários**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 240.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 325.

Nesse mesmo sentido:

A imunidade a impostos que beneficia os “templos de qualquer culto” abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto “por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus”.¹⁵

Como se vê, a proteção visa entidades que, acima de tudo, correspondem aos valores contidos na Carta Magna, não protegendo seitas com aspirações atípicas, que não correspondam aos valores sociais e morais vigentes. Outrossim, necessário também conceituar os templos, os quais detêm uma larga amplitude semântica. Pode-se, num primeiro momento, confundir templo com somente o local onde se projeta o culto religioso.

Todavia, para a doutrina, templo se conceitua amplamente, com seus braços atingindo todos os imóveis religiosos que se destinam ao fim principal da instituição. Desse modo, três são as teorias que tentam definir o conceito de templo. Cita-se a Teoria Clássico Restritiva e a Teoria Clássico Liberal somente a título de conhecimento, de modo que o presente trabalho adota a Teoria Moderna como a mais objetiva aos casos concretos.

Tal teoria, nas palavras de Sabbag:

[...] Teoria Moderna (Concepção de Templo-entidade) conceitua o *templo* como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma. Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico liberal, aproximando-se da concepção de *organização religiosa*, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.¹⁶

Ainda, vale ressaltar o entendimento do Professor Leandro Paulsen, segundo o qual:

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 153.

¹⁶ SABBAG, Eduardo, *op. cit.*, p. 327.

A expressão templos de qualquer culto deve ser interpretada de forma mais ampla, abrangendo todas as formas de expressão da religiosidade, ainda que não corresponda às religiões predominantes no seio da sociedade brasileira. A questão dos limites do culto religioso, do ponto de vista do respeito à dignidade da pessoa humana, não é questão para o direito tributário, mas para outras searas.¹⁷

Em assim sendo, como se pode observar pelas definições doutrinárias, várias são as formas existentes de interpretar a magnitude do alcance da concepção de templos, não existindo ainda um denominador comum quanto a extensão da norma imunizante. Na jurisprudência pátria, temos algumas decisões posicionadas favoravelmente a extensão da imunidade aos outros imóveis além do templo propriamente dito, os quais serão trazidos em momento oportuno.

Importante adiantar, contudo, que a Corte Suprema do Brasil adota a posição mais liberal quando à incidência da imunidade sobre rendas, serviços e bens das instituições religiosas, e se observado que o lucro auferido pela organização religiosa está voltado para as finalidades essenciais e se não há violação quanto ao princípio da ampla concorrência com o mercado privado, a Corte entende como possível a garantia da regra imunizantes aos templos de qualquer culto.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 155.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA – EVASÃO FISCAL E ENRIQUECIMENTO ILÍCITO

A Carta Constitucional de 1988, em que pese definir-se como “promulgada sob a proteção de Deus”,¹⁸ define o Brasil como um País Laico, no qual não há uma religião oficial. Nesta senda, nasceu a necessidade de tratar igualmente todas as matrizes religiosas que por ventura viessem a surgir, além das já existentes, surgindo assim cada vez mais forte um texto constitucional no qual se objetiva a eficácia do exercício da liberdade religiosa.

Alexandre de Moraes traz uma ideia bastante elucidativa a respeito do tema:

A conquista constitucional da liberdade religiosa é verdadeira consagração de maturidade de um povo, pois, como salientado por Themístocles Brandão Cavalcanti, é ela verdadeiro desdobramento da liberdade de pensamento e manifestação. A abrangência do preceito constitucional é ampla, pois sendo a religião o complexo de princípios que dirigem os pensamentos, ações e adoração do homem para com Deus, acaba por compreender a crença, o dogma, a moral, a liturgia e o culto.¹⁹

Como se pode observar, é incontroversa a constitucionalidade das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, posto que tal previsão encontra-se positivada na Constituição de 1988, bem como na posição da doutrina majoritária.

Importante observar, para salientar a ideia de constitucionalidade, as palavras de Hugo de Brito Machado:

Imunidade é a qualquer bem destinado ao culto, sendo proibido imposto sobre a renda das contribuições feitas pelos fiéis ou membros da igreja, tal qual casamentos, celebração de missas, a receita oriunda das rendas de aluguel de imóveis da mesma, desde que não configure atividade mercantilista, nada tendo a ver com os recursos provenientes desses bens patrimoniais, desvirtuando seu papel, intervindo na economia, atuando como concorrente. O uso dos estacionamentos, uma vez configurada como atividade costumeira, o fabrico de pão ou qualquer atividade econômica fora dos propósitos da entidade, que possa intervir na concorrência, estará automaticamente sujeita à tributação.²⁰

¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 mar. 2017.

¹⁹ MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 215.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 308.

Em assim sendo, cumpre observar que a imunidade dos templos está estritamente ligada ao cumprimento de suas finalidades essenciais, em momento algum alcançando a atividade econômica concorrente, o que afrontaria os princípios da livre concorrência, bem como qualquer forma de enriquecimento ilícito da entidade ou de seus membros atuantes.

4.1 Uso da Imunidade Tributária Religiosa para a Prática de Evasão Fiscal e Outros Ilícitos

Atualmente, que se vê no cenário brasileiro é a utilização da imunidade tributária não como instrumento para assegurar a perenidade e autonomia das instituições religiosas, mas como privilégio fiscal empregado para a prosperidade econômica dessas organizações nas mais diversas áreas, sepultando em muitos casos qualquer chance de competição por parte das demais empresas idôneas, em total desrespeito à isonomia e à livre concorrência.

Além do confronto horizontal, na concorrência desleal com os demais cidadãos, a imunidade tributária religiosa, com os contornos dado pelo judiciário, ofende verticalmente os princípios da isonomia e da solidariedade fiscal, agravando a desigualdade social e privando o Estado de importantes recursos.

Pedro Lemos nos traz uma boa reflexão a esse respeito, senão vejamos:

Além de ofender o princípio da generalidade, tal imunidade afronta, também, o princípio da solidariedade fiscal, contribuindo, conseqüentemente, para o agravamento do desequilíbrio social. A dissonância entre a riqueza das religiões e a pobreza dos seus fiéis pede que aquelas sejam chamadas a contribuir para a manutenção da estrutura estatal, ajudando, substancialmente, a equacionar a distribuição de renda entre os nacionais.²¹

Como é possível observar, a imunidade tributária aos templos de qualquer culto traz consigo problemas muitas vezes insolúveis pela norma imunizante, de modo que apenas uma alteração profunda em sua concepção pode equilibrar a balança. Ultimamente, é crescente a onda de descontentamento em relação à imunidade aqui trabalhada, de modo que a pertinência do questionamento – não acerca da legalidade quanto à imunidade, mas sim sobre sua eficácia – é latente no cenário jurídico atual.

²¹ LEMOS, Pedro. A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4179>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

Deveras importante aqui a lucidez da ideia do Professor Leandro Paulsen, para quem “se o contribuinte praticar o fato gerador, mas ocultá-lo mediante roupagem jurídica distinta da que lhe corresponde, estará abusando da forma jurídica e incorrendo em evasão.”²²

Nas palavras de Ricardo Alexandre:

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.²³

Assim, pode-se entender evasão fiscal como a conduta na qual o contribuinte transpõe os limites legais e pratica crime contra a ordem tributária – fraude, sonegação, simulação – no desiderato de ocultar patrimônio ou diminuir o montante de tributos a serem recolhidos.

Todavia, cumpre ressaltar que a evasão fiscal em nada tem relação com a elisão fiscal, sendo esta última uma maneira lícita de planejamento tributário por parte do contribuinte. Também, jamais se pode admitir que a imunidade tributária religiosa seja uma forma de planejamento tributário. É inadmissível a criação de uma entidade religiosa, seja qual for, com o cunho de reduzir a carga tributária sobre determinado ente contributivo.

Esclarece-se que para a constituição de uma entidade religiosa no Brasil 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, conforme disposto no parágrafo 1º do artigo 44 do Código Civil:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

.....
IV - as organizações religiosas;
.....

²² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 219.

²³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 283.

§ 1º 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.²⁴

Não obstante a falta de normas para controle das finalidades, a constituição de entidades religiosas para o fim precípua de escapar à tributação configura indubitavelmente evasão fiscal fraudulenta. Contudo, a lacuna normativa torna por demais dificultosa a comprovação desse ilícito, visto que não existem critérios ideológicos, teleológicos, filosóficos que possam servir de balizamento para auferir a legitimidade dessas entidades.

É digno de nota que, além de almejar privilégios fiscais, acredita-se que a maior parte das entidades religiosas constituídas recentemente no Brasil tem como patronos organizações criminosas, em especial as relacionadas com o narcotráfico, cujo objetivo central é legalizar as suas receitas de origem ilícita, ou seja, realizar a denominada “lavagem de dinheiro”.

No tocante à lavagem de dinheiro, cabe observar que são muitos os “instrumentos” à disposição dos criminosos, como organizações não governamentais (ONGs), bingos, transações imobiliárias, dentre muitos outros. Todavia, a utilização de “igrejas de fachada” tem se mostrado como uma opção muito mais vantajosa, pois além de legalizar as receitas ilícitas, os criminosos ainda evitam a tributação.

Desse modo, temos a evasão fiscal como consectário direto da imunidade tributária religiosa adúltera, podendo esta estar ainda atrelada à “lavagem de dinheiro”, a depender da origem dos recursos sobre os quais o tributo é sonegado. Isto posto, pode-se sintetizar o ciclo criminoso, iniciando com a constituição da entidade religiosa, a agregação de patrimônio não tributado, o qual é simplesmente utilizado para deleite dos seus dirigentes ou ainda incorporado diretamente ao patrimônio destes por meio de. Não obstante, tem-se como variação deste trajeto o recebimento de receitas ilícitas ao título de doações, as quais são revertidas posteriormente aos seus próprios patronos criminosos, sob a chancela da contabilidade da entidade religiosa.

²⁴ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 fev. 2017.

4.2 O Fim da Imunidade Tributária Religiosa – A SUG 2/2015 e Outras Demandas Populares

A despeito da previsão constitucional da imunidade tributária religiosa, muito se discute, desde sempre, a supressão de tal regra do ordenamento jurídico, haja vista uma série de problemas – entre eles a evasão fiscal acima mencionada.

O apelo popular várias vezes toma proporções de projetos de lei, sendo que no longínquo 1993, o então Deputado Federal Eduardo Jorge propôs o Projeto de Emenda Constitucional 176-A/93,²⁵ exigindo a supressão da imunidade tributária aos cultos religiosos, sob o pretexto de que tais imunidades haviam surgido, em sua maioria, na Constituição Federal de 1946 e, na Constituinte de 1988, poucas foram introduzidas no novo texto normativo.

Tal projeto, contudo, fracassou. Sob o argumento de que a retirada de tal imunidade violaria dispositivo constitucional, bem como poderia encontrar barreira no fanatismo religioso de servidores que fiscalizassem as instituições religiosas, o projeto foi arquivado. Do mesmo modo, em 2015 foi proposta pela cidadã Gisele Suhett Helmer a Ideia Legislativa nº 38.723,²⁶ em trâmite no Senado Federal, a qual propõe novamente o fim das imunidades tributárias para as entidades religiosas.

O projeto em voga utiliza-se dos recentes escândalos financeiros envolvendo líderes religiosos no Brasil, os quais enriquecem às custas de fiéis e, por conta da imunidade tributária, deixam de contribuir com o Estado. Ainda, ressalta-se no projeto que, num Estado Laico como o nosso, qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes deveria ser tributada.

Todavia, a questão da supressão das imunidades religiosas não é um assunto simples, conforme explica Sabbag:

[...] A questão é demasiado complexa, indicando ponto de convergência de inúmeros interesses e visões particulares – tendenciosos ou não. Ao mesmo tempo, os pontos críticos apresentados nos convidam a uma reflexão detida

²⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional n. 176**. Brasília, DF, 10 nov. 1993. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14500>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

²⁶ BRASIL. Senado. **Sugestão n. 2**. Brasília, DF, 2 jul. 2015. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

sobre o real cumprimento do desiderato dessa exoneração tributária, que quer prestigiar tão só a liberdade religiosa, e não “liberalidades religiosas”.²⁷

Nesse sentido, vale ressaltar reportagem realizada pela Revista Forbes, no ano de 2013, intitulada “*The Richest Pastors in Brazil*”, na qual destaca o Bispo Edir Macedo, líder e fundador da Igreja Universal do Reino de Deus:

Take “Bishop” Edir Macedo, for example. The founder and leader of the Universal Church of the Kingdom of God, which also has temples in the United States, Macedo is by far the richest pastor in Brazil, with a net worth estimated by several Brazilian business magazines* at \$950 million (one government arm in Brazil estimates an even higher sum). He is continuously involved in scandals, mostly due to allegations that his organization had siphoned off billions of dollars of donations intended for charity. There have also been official charges of fraud and money laundering. Yet Macedo has managed to keep his flock of followers throughout the years.²⁸

Além de destacar a fortuna de Macedo, bem como alguns escândalos em que o Bispo da Universal esteve envolvido, tal reportagem ainda comenta algumas das propriedades de Edir, como por exemplo a Rede Record de televisão, a Record News, entre outras:

As an evangelical writer, he stands out with more than 10 million books sold, some of which are extremely critical of the Catholic Church and a number of Brazilian Afro-religions. His biggest move was in the late 1980s, when he acquired control of Rede Record, currently Brazil's second largest broadcaster. His other assets reportedly include a newspaper, Folha Universal, which has a circulation of over 2.5 million in Brazil, a news channel, Record News, music label companies, state-of-the-art properties and a \$45 million Bombardier Global Express XRS private jet. Macedo's spokesperson said he would not comment on personal affairs.²⁹

²⁷ SABBAG. Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 341.

²⁸ “Pegue o Bispo Edir Macedo, por exemplo. Fundador e líder da Igreja Universal do Reino de Deus, que também tem templos nos Estados Unidos, Macedo é, de longe, o maior pastor do Brasil, com um patrimônio líquido estimado, por diversas revistas de negócios brasileiras, em US\$ 950 milhões (um braço governamental no Brasil estima uma soma ainda maior). Ele está continuamente envolvido em escândalos, na maioria das vezes devido a alegações de que sua organização tenha desviado bilhões de dólares de doações destinadas à caridade. Também existem denúncias oficiais de fraude e lavagem de dinheiro. No entanto, Macedo tem conseguido manter seu rebanho de seguidores ao longo dos anos.” ANTUNES, Anderson. *The Richest Pastors in Brazil*. **Forbes**, 17 jan. 2013. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/#742803595b1e>>. Acessado em: 21/04/2017. (trad. nossa)

²⁹ “Como um escritor evangélico, ele se destaca com mais de 10 milhões de livros vendidos, alguns dos quais são extremamente críticos da Igreja Católica e um número de religiões afro-brasileiras. Sua maior jogada ocorreu no final dos anos 80, quando ele adquiriu o controle da Rede Record, atualmente a segunda maior emissora de televisão do Brasil. Seus outros bens supostamente incluem um jornal, Folha Universal, que tem uma circulação de mais de 2,5 milhões no Brasil, um canal de notícias, Record News, gravadoras de música gospel, propriedades de tecnologia de ponta e

De outra banda, destaca outros pastores e líderes religiosos que, ao longo dos anos, vem enriquecendo às custas da fé de milhares de fiéis. Cita, também, o pastor Silas Malafaia, o qual hoje, além de líder religioso da Assembleia de Deus, exerce grande influência nas questões relacionadas à religião no cenário político brasileiro:

Then there's Silas Malafaia, the former leader of the Brazilian arm of the Assembly of God, Brazil's biggest Pentecostal church. The most outspoken of his colleagues, Malafaia parted ways with the institution in the late 1990s to start his own spin-off denomination, the Assembly of God-Victory In Christ Church. Malafaia is constantly involved in controversies related to the gay community in Brazil, of which he proudly declares himself to be the biggest nemesis. The supporter of a law that could classify homosexuality as a disease in Brazil, Malafaia is also a prominent figure on Twitter, where he is followed by more than 440,000 users. In 2011, Malafaia--who's worth an estimated \$150 million according to several Brazilian business publications--launched a campaign called "The One Million Souls Club," that aims to raise \$500 million (R\$ 1 billion) for his church in order to create a global television network that would be broadcast in 137 countries. Those interested in contributing to the campaign can donate sums starting at \$500 (R\$ 1,000), that can be paid in installments. In exchange, donors will receive a book. Malafaia also owns one of the four biggest record companies in Brazil's gospel segment, according to Billboard Brasil, and the country's second largest gospel publishing company, Central Gospel, with sales of a reported \$25 million (R\$ 50 million) per year.³⁰

Ao encontro da reportagem acima referida, extremamente importante salientar as palavras do Dr. Kiyoshi Harada:

um jato particular Bombardier Global Express XRS de US\$ 45 milhões. O porta voz de Macedo disse que ele não iria comentar em assuntos pessoais.” ANTUNES, Anderson. The Richest Pastors in Brazil. **Forbes**, 17 jan. 2013. Disponível em:

<<https://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/#742803595b1e>>. Acesso em: 21 abr. 2017. (trad. nossa)

³⁰ “Ainda tem Silas Malafaia, ex-líder do braço brasileiro da Assembléia de Deus, a maior igreja pentecostal do Brasil. O mais verborrágico de seus colegas, Malafaia se desvinculou com a instituição no final dos anos 90 para iniciar sua própria denominação derivada, a Igreja Assembléia de Deus - Vitória em Cristo. Malafaia está constantemente envolvido em controvérsias relacionadas à comunidade homoafetiva no Brasil, das quais ele se declara orgulhosamente ser o maior inimigo. Partidário de uma lei que poderia classificar o homossexualismo como uma doença no Brasil, Malafaia é também uma figura proeminente no Twitter, onde é seguido por mais de 440.000 usuários. Em 2011, Malafaia – que vale cerca de US\$ 150 milhões, de acordo com várias publicações empresariais brasileiras – lançou uma campanha chamada “Clube de 1 Milhão de Almas”, que visa arrecadar 500 milhões de dólares (R\$ 1 bilhão) para sua igreja, para criar uma rede de televisão global que seria transmitida em 137 países. Os interessados em contribuir para a campanha podem doar somas a partir de US \$ 500 (R \$ 1.000), que podem ser pagas em parcelas. Em troca, os doadores receberão um livro. Malafaia também é proprietária de uma das quatro maiores gravadoras do segmento gospel do Brasil, de acordo com a Billboard Brasil, e a segunda maior editora gospel do país, Central Gospel, com vendas ao redor de US\$ 25 milhões (R\$ 50 milhões) por ano.” ANTUNES, Anderson. The Richest Pastors in Brazil. **Forbes**, 17 jan. 2013. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/#742803595b1e>>. Acesso em: 21 abr. 2017. (trad. nossa)

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar em tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma crença. A disputa do generoso filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as religiões e, não raras vezes, entre os próprios membros da mesma religião, numa equivocada demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo assegurado pela Carta Magna. Os atos de mercancia, praticados por algumas religiões, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer vultuosas soma de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar a margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.³¹

Importante salientar que o viés de supressão das imunidades religiosas, em que pese ter surgido a primeira proposta de Emenda Constitucional há 24 anos, tem tomado maiores proporções nos últimos tempos, em especial pelo enriquecimento desenfreado de líderes religiosos.

Tal como demonstrado, a imunidade prevista na Carta Magna em momento algum teve o condão basilar de avalizar condutas ilícitas perante o fisco, mas sim somente tinha a intenção de permitir a livre manifestação religiosa em qualquer esfera e escala, importando-se tão somente com a fé do cidadão. Assim, com o desvirtuamento de algumas entidades, cresce concomitantemente o fervor social de retirar tais imunidades, haja vista a facilidade com que isso permite a evasão fiscal e o enriquecimento ilícito, para ficar em somente dois exemplos de ilícitos que foram tratados no presente trabalho.

Neste contexto, apresenta-se por demais ambíguo que o Estado brasileiro possa, concessão de benefícios fiscais, em detrimento de milhões de cidadãos, obrigados a destinar quatro meses de trabalho ao ano para cumprir com suas obrigações tributárias. atualmente, contribuir para a manutenção de cultos religiosos mediante a

Em uma comparação com outros seguimentos da sociedade, pode-se distinguir claramente um dos bons argumentos segundo o qual a imunidade tributária religiosa deve ser abolida:

A Constituição vigente estabelece outras tantas espécies de direitos e garantias individuais, sem, contudo, conceder às instituições relacionadas qualquer benefício fiscal. Assim, a liberdade de trabalho (CF, art. 5º, XIV) não

³¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2011. p. 379.

impede a cobrança do imposto sobre serviços; a liberdade de imprensa (CF, art. 5º, IX) não impede a cobrança de impostos dos jornais e revistas; a liberdade de locomoção (CF, art. 5º, XV) não impede a cobrança de IPVA e de pedágios nas rodovias nacionais; e assim por diante.³²

Pelo texto citado, tem-se clara a ideia do autor de que, em que pese a existência de outras tantas garantias individuais com previsão da Constituição, todas elas cumprem seu dever de pagamento de impostos. A única que foge de tal obrigação é a liberdade religiosa. E isso ofende, dentre outros, o princípio da generalidade tributária.

De outra banda, se levarmos em contra o princípio da solidariedade fiscal, tal imunidade acaba por contribuir para o agravamento do desequilíbrio social – este já latente no Brasil. O abismo que existe entre a riqueza de certos cultos e a pobreza de seus fiéis colossal. Tal problemática, por si só, deveria ser uma chamada para a contribuição tributária das religiões, num esforço conjunto com o Estado para a equação da distribuição de renda.

Assim, como se vê, mesmo decorridos 24 anos da primeira tentativa de supressão da imunidade tributária religiosa, o assunto continua em voga na sociedade e, através da SUG 2/2015, também virou assunto no Congresso Nacional, mostrando que o tema está longe de ser unanimidade ou, ainda, de simples resolução jurídica.

³² LEMOS, Pedro. A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, a. 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4179>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, pode-se considerar a imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto como uma competência tributária em sentido negativo. Nesta senda, o Ente tributante não pode estabelecer condições para as entidades religiosas gozarem de tal benefício, de modo que o legislador constituinte procurou, com tal normal, manter aceso o princípio da liberdade de crença, garantindo sua autonomia em todo o território nacional.

Brevemente, fez-se uma abordagem acerca do Estado Laico e da liberdade religiosa na Carta Magna de 1988, bem como conceituamos e diferenciamos imunidade tributária, isenção e não incidência, passando então ao conceito de templos e cultos e a abrangência de tais imunidades à carga tributária.

O Cerne do trabalho ficou por conta da visão da imunidade religiosa frente aos ilícitos tributários praticados, em especial a evasão fiscal e o enriquecimento ilícito de associações religiosas seus líderes, o que nos trouxe dois projetos de Emenda Constitucional relacionados com a supressão de tal imunidade.

Pretende-se, no presente trabalho, evidenciar como a amplitude da imunidade na tributação para os templos de qualquer culto pode, a despeito do real interesse do legislador quando da confecção da norma, estar sendo usada para desvirtuar o núcleo essencial da mesma, transformando-a muitas vezes numa forma de burlar o fisco e, revestindo-se falsamente de religiosidade, tornar-se via de evasão fiscal, enriquecimento ilícito e outros crimes.

Por fim, demonstrada a verdadeira intenção do legislador quando da propositura da norma, bem como de eventuais problemas que se enfrenta atualmente por conta da imunidade tributária religiosa, veio à baila a atual SUG 2/2015, a qual tramita no Senado Federal e, por conta de todos os motivos já expostos, retoma a discussão a respeito da supressão da imunidade tributária religiosa.

REFERÊNCIAS

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

ANTUNES, Anderson. The Richest Pastors in Brazil. **Forbes**, 17 jan. 2013. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/#742803595b1e>>. Acesso em: 21 abr. 2017. (trad. nossa)

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional n. 176**. Brasília, DF, 10 nov. 1993. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14500>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 mar. 2017.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 fev. 2017.

_____. Senado. **Sugestão n. 2**. Brasília, DF, 2 jul. 2015. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

COELHO, Werner Nabiça. A Imunidade Tributária dos Templos – Breve Considerações. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, RT v. 48, jan. 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2011.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direitos tributários**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LEMOS, Pedro. A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4179>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SIQUEIRA, Natalia Gonçalves. Imunidade tributária dos templos de cultos religiosos. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, a. 17, n. 3436, 27 nov. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23106>>. Acesso em: 21 mar. 2017.