

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA

LUIZ MESQUITA FILHO

DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO BRASIL
PERSPECTIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Recife-PE

2014

LUIZ MESQUITA FILHO

DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO BRASIL
PERSPECTIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Pernambuco, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém Campos.

Recife - PE

2014

TERMO DE APROVAÇÃO

DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO BRASIL – PERSPECTIVA NO DIREITO
TRIBUTÁRIO
Luiz Mesquita Filho

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Mestrado de Direito da Universidade Católica de Pernambuco, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Banca Examinadora:

Prof. Doutor Hélio Silvio Ourém Campos – UNICAP/PE
Orientador

Prof. Doutor Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti - UFPE

Prof. Doutor Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP/PE

Prof. Doutor João Hélio de Farias Moraes Coutinho– UNICAP/PE

Dissertação defendida e aprovada em 15 /12 /2014

DEDICATÓRIA

A Maria do Socorro Mesquita, Gracilene, Luiz Neto e Gracilaine, pelo carinho, compreensão e apoio, especialmente nos momentos difíceis.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo seu amor e misericórdia proporcionando forças, coragem e fé, desde o momento da decisão de enfrentar o Mestrado em Direito.

Aos meus professores, especialmente Dr. Hélio Sílvio Ourém Campos, pela paciência, palavras de incentivo, apresentação e orientação; Dr. Lúcio Grassi de Gouveia, pela coorientação e estímulo e Dr. Fábio Túlio Barroso, também pelo estímulo e apresentação.

Ao meu irmão Evandro José Mesquita, sempre prestativo, especialmente nos momentos mais inesperados.

À minha sobrinha Verusca Mesquita de Andrade, pelas observações, avaliação e ajuste gramatical do presente trabalho.

RESUMO

O Brasil é um país laico, tendo adotado esta condição a partir do período republicano, iniciado com a Constituição de 1891. Desde 1946, foi assegurada a imunidade religiosa para os templos de qualquer culto, o que significa dizer que as igrejas são livres da cobrança de impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas atividades essenciais. Considerando o exposto, esta Dissertação discute problemas relacionados à imunidade religiosa, partindo da laicidade religiosa, com análise das constituições brasileiras e legislações relacionadas com o tema, tendo como foco a administração tributária, incluindo a fiscalização e execução da lei.

Palavras-chaves: imunidade. Laicidade. Constituição. Imposto e fiscalização.

ABSTRACT

Brazil is a secular country, and has adopted this condition since the Republican period, which began with the 1891 Constitution. Since 1946, religious immunity has been assured to the temples of any belief, which means that churches are free of charge taxes on its assets and income tied to their core activities. Considering the above, this study discusses issues related with religious immunity, from religious secularism, with examination of Brazilian constitutions and related legislation on the subject, focusing tax administration, including the supervision and law execution.

Keywords: immunity. Secularism. Constitution. Tax and supervision.

LISTA DE SIGLAS

ADE	Ato Declaratório Executivo
ARE	Agravo Regimental
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CRW	Constituição da República de Weimar
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIRF	Declaração do Imposto de Renda na Fonte
Dje	Diário de Justiça Eletrônico
DODF	Diário Oficial do Distrito Federal
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPJ	Imposto Sobre a Renda – Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IVA	Imposto Sobre o Valor Agregado
PIS	Programa de Integração Social
PUBLIC	Publicação
RDA	República Democrática Alemã
RE	Recurso Especial
RF	Região Fiscal
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SRRF	Superintendência Regional da Receita Federal
TCR	Taxa de Coleta de Resíduos

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
1.1	Tema e Delimitação	1
1.2	Justificativa	2
1.3	Objetivo geral	3
1.3.1	Objetivos específicos	3
1.4	PROBLEMATIZAÇÃO	3
1.5	Metodologia	4
1.6	Estrutura	4
2	DO ESTADO LAICO E DA LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL	6
2.1	Noções introdutórias	6
2.2	Da laicidade e a da liberdade religiosa	9
2.3	Garantia da liberdade religiosa em nível internacional	10
2.3.1	Da Carta das Nações Unidas	10
2.3.2	Declaração Universal dos Direitos Humanos	11
2.3.3	Convenção Americana de Direitos Humanos	11
2.4	A influência das missões religiosas na expansão da igreja	13
2.5	O crescimento dos evangélicos no Brasil	14
2.6	A liberdade religiosa na Constituição brasileira	16
2.6.1	Da fase colonial	16
2.6.2	Do período republicano	18
2.7	Reciprocidade Igreja/Estado e a cláusula pétrea na Constituição brasileira de 1988	22
2.7.1	Reciprocidade Igreja/Estado	22
2.7.2	Cláusula pétrea na Constituição brasileira de 1988	25
2.8	Intolerância religiosa – punição	27
2.9	Considerações finais do capítulo	28

3	DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE CULTO	32
3.1	Do aspecto legal na constituição vigente	32
3.2	A doutrina brasileira	34
3.3	Finalidades essenciais – síntese da visão dos autores pesquisados	37
3.4	A imunidade tributária na divulgação religiosa mediante o uso televisivo	42
3.5	Tratamento tributário de municípios sobre os templos de culto religioso	44
3.6	Aspectos básicos da legislação da Espanha e de países latino-americanos	46
3.6.1	Colômbia	47
3.6.2	Chile	49
3.6.3	Argentina	50
3.6.4	Uruguai	51
3.6.5	Venezuela	52
3.6.6	Paraguai	53
3.6.7	Equador	54
3.6.8	Bolívia	55
3.6.9	Peru	57
3.6.10	Espanha	58
3.6.11	Costa Rica	59
3.6.12	República Dominicana	60
3.7	Considerações finais do capítulo	61
4	AS FORMALIDADES LEGAIS DA IGREJA NO BRASIL	67
4.1	Peculiaridades da lei tributária sobre os templos de culto	75
4.2	Escrituração das operações dos templos de culto – uma proposta .	78
4.3	Suspensão da imunidade religiosa - processo administrativo no âmbito federal	82

4.4	Considerações finais do capítulo	87
5	CONCLUSÃO	89
	REFERÊNCIAS	93
	ANEXO “A”: DECLARAÇÃO UNIVERSAL DA LAICIDADE NO SÉCULO XXI	106
	ANEXO “B”: ESTATUTO JURÍDICO DA IGREJA CATÓLICA NO BRASIL DECRETO Nº 7.107, DE 11/02/2010	111
	ANEXO “C”: RE 325822/SP - SÃO PAULO - DJ 14-05-2004 PP-00033	117
	ANEXO “C”: ARE 694453 AgR / DF - DISTRITO FEDERAL - DJe-56 DIVULG 09-08-2013 PUBLIC 12-08-2013	117
	ANEXO “D”: LEI Nº 956, DE 23 DE MARÇO DE 2006	119
	ANEXO “E”: CONSTITUCION DE COLOMBIA E LEY 1607 26 DIC 2012	121
	ANEXO “F”: CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPUBLICA DE CHILE	124
	ANEXO “F”: LEY 19.638 - ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE IGLESIAS E INSTITUCIONES RELIGIOSAS	125
	ANEXO “G”: CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA	126
	ANEXO “G”: LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS	127
	ANEXO “H”: CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE URUGUAY E LEI Nº 12.802	128
	ANEXO “I”: CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA E LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	130
	ANEXO “J”: CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE PARAGUAY E LEI DO ORDENAMENTO ADMINISTRATIVO E DE ADEQUAÇÃO FISCAL DO PARAGUAI	132
	ANEXO “K”: CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO	135
	ANEXO “K”: LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO	136
	ANEXO “L”: CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE PLURINACIONAL DE BOLIVIA E LEI DE REFORMA TRIBUTÁRIA DA BOLÍVIA	137
	ANEXO “M”: CONSTITUCION POLITICA DEL PERU E REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA	138

ANEXO "N": CONSTITUCIÓN ESPAÑHOLA E REGIME FISCAL DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DA ESPANHA	139
ANEXO "O": CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA E LEY LEI REGULADORA DAS EXONERAÇÕES, VIGENTES, SUAS REVOGAÇÕES E EXCEÇÕES NA COSTA RICA	142
ANEXO "P": CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DOMINICANA E LEY 122-05 PARA LA REGULACIÓN Y FOMENTO DE LAS ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO EN REPÚBLICA DOMINICANA ...	144
ANEXO "Q": DISPOSITIVOS DECRETO Nº 3.000 DE 26 DE MARÇO DE 1999, RELACIONADOS À OBRIGATORIEDADE DOS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO	146
ANEXO "R": DISPOSITIVOS DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO, 1996 RELACIONADA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO FEDERAL	148
ANEXO "S": DISPOSITIVOS DA LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO, 1990 REFERENTES AO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	150

1. INTRODUÇÃO

Esta obra intitulada *Da Imunidade Religiosa no Brasil – Perspectiva no Direito Tributário* - apresenta a análise do aspecto tributário dos templos de culto, procurando conceituar patrimônio, renda e serviço dessas entidades diante da imunidade de imposto, como instrumento essencial à prática da fé religiosa. Tratamos também do exame quanto à separação entre Estado e Igreja, de suma importância para o exercício da laicidade no Brasil.

1.1 Tema e Delimitação

Nessa Dissertação procuramos evidenciar dentro de uma abordagem estatística, descritiva e qualitativa a evolução religiosa que tem se revelado nos últimos anos, frente a uma cultura modernizada há algum tempo impregnada em nosso País, qual seja, a utilização dos meios mais importantes da mídia para irradiação da fé.

Neste contexto, a par de análise dos imperativos legais vigentes, propomos-nos a oferecer subsídios para possíveis ajustes na legislação no que respeita à imunidade religiosa, em observância às “atividades essenciais” dos templos de culto.

As bases fundamentais da pesquisa estão calcadas a partir das disposições do atual texto constitucional, arts. 5º, 19, inc. I e, especialmente, 150 inc. VI letra *b*, que consubstanciam a laicidade religiosa no Brasil. Contudo, pela natureza do assunto, questões como tributo, imposto, taxas, além de contribuições, também foram tratados à luz do Código Tributário Nacional e da legislação do imposto de renda, asseverando sua correlação com as ações dos templos de culto religioso. Nessa mesma linha, exame da doutrina e jurisprudência no propósito de elucidar, dirimir e questionar foi considerada nesse trabalho acadêmico.

Outrossim, informamos que não houve qualquer pretensão no presente esboço quanto à abordagem das questões doutrinárias, filosóficas ou dogmáticas das religiões, uma vez que os estudos aqui realizados estão concentrados nas instituições

de culto religioso no tocante à imunidade sobre seu patrimônio e renda e serviços, limitando-se ao campo do direito pátrio.

No aspecto do direito comparado, as investigações estão dimensionadas no exame básico da legislação da Espanha e de países latino-americanos, podendo-se obter uma visão dos modelos de liberdade religiosa adotados nestes Estados estrangeiros. Tais investigações são respeitantes ao trato religioso nas constituições e benefícios fiscais ou influências governamentais ante o patrimônio e renda dos templos religiosos, de forma que se possam estabelecer contrastes ou simultaneidade com as normas brasileiras, para melhor reflexão quanto aos modelos apresentados.

1.2 Justificativa

A Constituição imperial de 1824, ao permitir a atuação de outras religiões diversas da doutrina católica no país, trouxe um marco importante como esforço à laicidade no Brasil. Nesse aspecto particular, houve um desdobramento, já na era republicana, com o Decreto 119-A, de 7 de janeiro de 1890, que autorizou às religiões o exercício do culto, assegurando aos fiéis a prática de sua fé sem serem molestados em seus atos religiosos, o que foi assegurado posteriormente através da Constituição Republicana de 1891.

A despeito da abertura à prática religiosa para que todos pudessem professar sua doutrina e participar de seus cultos religiosos, assumindo livremente sua fé, foi mantida pelas constituições da era Vargas, em 1934 e 1937, a separação entre o Estado e a Igreja, cristalizando-se, em 1946, com a positivação da imunidade religiosa.

A laicidade e imunidade religiosa resistiram no período da ditadura militar sob o amparo da Constituição de 1967, com alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 1/69. Com a nova ordem democrática amparada pela Constituição de 1988, manteve-se a laicidade religiosa com recepção dos preceitos de imunização de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços dos templos de culto e outros instrumentos constitucionais ensejadores da separação Estado/Igreja.

É na imunidade religiosa mencionada que se fundamenta a presente obra, objetivando analisar as disposições constitucionais e legislação afins, diante dos instrumentos em apreço, tendo em vista as modernas práticas religiosas em conexão aos conceitos de patrimônio, renda e serviços dos templos de culto e a elasticidade desses conceitos eventualmente albergados pelas decisões judiciais.

1.3 OBJETIVO GERAL

- Investigar se a legislação tributária brasileira quanto à imunidade religiosa é um instrumento de separação entre a Igreja e o Estado.

1.3.1 Objetivos específicos

- Identificar quais são as peculiaridades da legislação tributária em matéria de imunidade religiosa.
- Oferecer subsídios para a legislação tributária decorrente da Constituição brasileira, em relação à imunidade religiosa.

1.4 PROBLEMATIZAÇÃO

Dada a necessidade de exame mais aprofundado da legislação pátria acerca da definição de patrimônio, renda e serviços dos templos de culto e tendo em vista o surgimento de novos formatos de prática e divulgação religiosa, vislumbra-se propor, inclusive com amparo na doutrina e jurisprudência, conceituação e ações de modo a orientar os gestores e agentes religiosos, estudantes, profissionais do direito e governo nas suas esferas de poder federal, estadual e municipal.

Nessa linha de raciocínio, a meta é estimular a interação de maneira mais eficiente, diante dos três elementos antes mencionados, a saber, patrimônio, renda e serviços dos templos de culto, de forma a empreender melhor entendimento da

imunidade religiosa em conexão com os referidos instrumentos ensejadores da separação entre o Estado e a Igreja. Desta feita, contempla-se os imperativos da Constituição Federal de 1988, (art. 150, inc. VI alínea b; no Código Tributário Nacional, art. 9º, inc. II e Dec. 3000/99, art. 168, no Decreto nº 70.235/72 e na Lei nº 9.430/96).

Portanto, tendo como objeto de estudo o tema *imunidade religiosa na realidade brasileira*, nosso problema de pesquisa está relacionado com o Direito Constitucional brasileiro. Dessa forma, levantamos como problematização para um estudo aprofundado sobre imunidade religiosa o seguinte questionamento: *que usos dos benefícios caracterizam uma violação dos preceitos constitucionais no que diz respeito à imunidade religiosa?*

1.5 Metodologia

Para dar conta dos nossos objetos de estudo, a metodologia foi trabalhada dentro de uma abordagem qualitativa e apresentando alguns dados quantitativos, tendo como principal estratégia de trabalho a pesquisa bibliográfica.

A construção da dissertação foi configurada dentro de uma abordagem descritiva e qualitativa através da análise de documentos oficiais pertinentes ao nosso tema de estudo, em que foram descritos os principais fatores que determinam a imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. Para isso, levamos em conta a utilização da análise de conteúdo de Bardin (1977). Assim, também foram pesquisados durante o processo de construção dessa dissertação de mestrado: os casos concretos relativos aos acórdãos do Supremo Tribunal Federal em relação aos julgados no RE 325822/SP e no ARE 694453 AgR/DF, publicadas respectivamente em 14 de maio de 2004 e 12 de agosto de 2013 os quais versam sobre imunidade de instituições religiosas.

Todo procedimento metodológico foi fundamentado à luz da legislação específica brasileira, editada entre 1957 e 2010, das Constituições brasileiras de 1824, a 1988, do Decreto 119-A de 1890, assim como parte da doutrina nacional publicada

entre 1984 e 2014, que municiou esta obra. A pesquisa também envolveu atenção de legislação estrangeira relacionada ao assunto.

1.6 Estrutura

No propósito de ordenar o resultado dos estudos ora manifestados, as discussões foram distribuídas na forma a seguir:

No capítulo 2, discorreremos sobre o Estado laico e a liberdade religiosa no Brasil, percorrendo assuntos voltados à laicidade e à liberdade religiosa a partir de instrumentos como a Carta das Nações Unidas, das Declarações Universal e Americana dos Direitos Humanos, seguindo com temas sobre a influência das missões que decorreu na expansão da igreja, falando-se também acerca do crescimento dos evangélicos no Brasil.

No mesmo capítulo, explicando a passagem do Estado confessional para os tempos republicanos na Constituição de 1824, a qual adotou a laicidade religiosa, cristalizada com a imunidade dos templos de culto religioso na Constituição de 1946, procedeu-se um cortejo constitucional, traçando-se um roteiro histórico, desde a fase imperial até a atual Carta Magna, culminando, inclusive, com matéria sobre a intolerância religiosa em nosso País.

A imunidade tributária dos templos de culto propriamente dita é colocada no capítulo 3, onde se demonstram: as peculiaridades da constituição vigente no campo imunizatório e a posição de vários doutrinadores pesquisados com o foco no que representa as finalidades essenciais das igrejas.

Tratando-se de tais finalidades, é assumida a indisposição quanto às suas receitas atípicas ao abrigo da imunidade. Em sequência, busca-se demonstrar o tratamento tributário adotado por municípios em atenção aos aspectos pontuais em favor das igrejas, finalizando com noções da legislação constitucional e tributária de países da América do Sul.

Por fim, no capítulo 4, demonstram-se as formalidades legais da igreja no Brasil, onde é destacada a par da conexão da lei tributária sobre os templos de culto, a necessidade de edição de lei complementar para ajuste de norma vigente, oferecendo-se minuta neste sentido e proposta de escrituração das operações das igrejas, além do processo administrativo sobre suspensão da imunidade religiosa.

2 DO ESTADO LAICO E DA LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL

Na modernidade, não há mais espaço para se pensar numa igreja voltada para si mesma, cultuando em suas quatro paredes e sem muita preocupação com o próximo. Num Estado laico, persegue-se a liberdade para que a igreja possa agir com seus ensinamentos da doutrina e fé, mas também abrir o leque de oportunidades da evangelização como sentimento de amor e libertação do próximo.

2.1 Noções introdutórias

Nesta esteira do pensar, Battista Soarez (2007) demonstra sua preocupação respeitante ao quadro não apenas econômico e religioso, mas também cultural, social e político, questionando, neste contexto de grandes transformações, a influência da igreja cristã bem como sua colaboração como reflexo da ação do Evangelho, estabelecendo distância em relação às ações da igreja e a efetiva necessidade do mundo, o que demonstra a desconexão histórica da evangelização diante de um cenário que não é mais o mesmo. Assim, lamenta o doutrinador que a igreja, através de suas lideranças, não tenha se apercebido das grandes transformações diante da conjuntura dos conceitos éticos e morais. Malgrado sua pregação invocando a pós-modernidade, os novos parâmetros não conseguiram incorporar à sociedade cristã uma consciência do “novo”.¹

¹ SOAREZ, Battista. **Igreja cidadã**. São Paulo: Arte, 2007, p. 87-88.

Nesta conotação de laicidade religiosa no Brasil, na textura dos preceitos constitucionais como direito fundamental do cidadão, entende-se essencial conhecer um ponto de partida, isto é, uma linha de condução desta matéria concebida na estrutura jurídica maior de dois importantes países desenvolvidos: Estados Unidos e Alemanha. A observação da experiência destas nações auxiliaria, de um lado, a demarcação de traços de afirmação da laicidade e, de outro, características de um amadurecimento que vem se convertendo no modelo adotado nos países da América do Sul.

De início, tem-se por exemplo a experiência dos Estados Unidos da América, como um dos precursores na concepção de uma imunidade religiosa que estabelece uma notória separação entre o Estado e a Igreja a partir de sua primeira Emenda Constitucional. Neste sentido, assinalamos, conforme Brugger (2010), a iniciativa das constituições modernas e liberais de separar os perímetros de atuação do Estado daqueles de domínio das instituições religiosas, assim compreendidas as igrejas, por intermédio de disposição legal, mas com a garantia da inserção da liberdade religiosa enquanto direito fundamental do cidadão.²

Nesse propósito, o mencionado autor, além da demonstração anterior denotando as cláusulas estruturais da não instituição e do direito fundamental à liberdade religiosa apresentados no texto da primeira Emenda Constitucional americana, traz a lume o formato da mesma matéria exposta na Constituição alemã, ante o art. 137, § 1º. A chamada Constituição da República de Weimar (CRW), introduzida no art. 140 da Lei Fundamental, diz: “não existe uma Igreja de Estado” e, ainda, “a liberdade de crença, de consciência e a liberdade de confissão religiosa e ideológica são invioláveis. Deve-se garantir o exercício religioso sem turbação”, conforme consta do art. 4º §§ 1º e 2º.³

² BRUGGER, Winfried. Da hostilidade passando pelo reconhecimento até a identificação: Modelos de Estado e Igreja e sua relação com a liberdade Religiosa. **Direitos fundamentais & justiça**: nº 10 – jan./mar. 2010, p. 15. Disponível em:

<http://www.dfj.inf.br/Arquivos/PDF_Livre/10_Dout_Estrangeira_1.pdf> Acesso em: 18 out. 2014.

³ ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**. Dispõe sobre a Constituição alemã. Disponível em:

<http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3254212/Daten/1330556/ConstituicaoPortugues_PDF.pdf>. Acesso em: 15 out. 2014.

Sobre a referida CRW, promulgada pela Assembleia Constituinte alemã em 23 de maio de 1949, o professor Vital Moreira, da Universidade de Coimbra, assegura que, “com o desmoronamento do Muro de Berlim e da própria RDA, em 1989-90, e a conseqüente unificação alemã, a Lei Fundamental de 1949 tornou-se indiscutivelmente a constituição da nova República alemã”.⁴

Averiguamos através da leitura e análise dos dispositivos da emenda à Carta Constitucional Americana e da Constituição de Weimar, que há uma preocupação no que respeita à proteção contra interferências, não apenas ao exercício da liberdade religiosa como também ao poder do Estado.

No caso da Lei Fundamental da República Federal da Alemanha - já referida anteriormente - em que pese a liberdade de crença religiosa, há um forte apelo no convívio entre Igreja e Estado naquele país. Isto ocorre na medida em que as sociedades religiosas são elevadas à condição de corporações de direito público em face da manutenção em seu artigo 140, de dispositivos da Constituição de Weimar de 1919 que obriga os fiéis ao pagamento de imposto para a igreja. Nesta visão, Baleeiro se refere *ao extremo de converter o dízimo espiritual em imposto [...]*.⁵

Por outro lado, acreditamos que a religião é um elemento forte numa sociedade afirmada pela maioria ou minoria dos fiéis, mas não a ponto de determinar seus imperativos, sejam eles ideológicos ou administrativos, sobre a nação. O mesmo ocorre em relação ao Estado, que não deve propor nem tampouco aceitar medidas, sejam internas ou externas, que influenciem ou dificultem o bom funcionamento da Igreja. O Estado tem a responsabilidade da defesa dos interesses sociais calcados nos objetivos político-administrativos por ele traçados, ao passo que à igreja cabe a condução de seus fiéis à busca do ser superior, transcendental, no ensino da doutrina e encorajamento através da fé.

⁴ MOREIRA, Vital. 50 anos da lei fundamental alemã. **Revista Jurídica Virtual, Brasília**, v. 1 n. 2, jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_02/Conti_alema.htm>. Acesso em: 16 jul. 2014.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 8 ed. São Paulo: Forense, 2010, p. 501.

2.2 Da laicidade e da liberdade religiosa

De início, é de se conceber como fator importante salientar a definição de laicidade como forma de introdução deste subtítulo. Neste mister, é importante a linha de raciocínio de Roberto Blancarte (2008), se pronunciando como “um regime social de convivência, cujas instituições políticas estão legitimadas principalmente pela soberania popular e já não mais por elementos religiosos”.⁶

Vislumbra-se, então, que há uma diferença tênue entre laicidade e liberdade religiosa, acentuando que, enquanto a primeira se propõe a demonstrar que seu preceito refere-se à não interferência do Estado na religião, a segunda está preocupada quanto à liberdade ou não dos indivíduos para professar sua fé, ainda que o ente político manifeste o pensamento laico no texto constitucional. Neste sentido vide Marco Huaco (2008).⁷

Outra importante contribuição em prol da liberdade religiosa foi ofertada pela Declaração Universal da Laicidade no Século XXI, apresentada pelo Senado Francês em 09 de dezembro de 2005 por ocasião das comemorações do centenário da separação Estado/Igreja na França – (anexo “A”). Dentre suas primícias, encontra-se no artigo 5 a laicidade como princípio fundamental do Estado de Direito⁸.

⁶ BLANCARTE, Robert. O porquê de um Estado laico. In: ARRIADA, Roberto Lorea (Org). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 19-20.

⁷ HUACO, Marco. O porquê de um Estado laico. In: LOREA, ARRIADA Robert Lorea (Org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 45.

⁸ FRANÇA. Declaração Universal da Laicidade do século XXI.

Disponível em: <<http://infanciaurgente.blogspot.com.br/2008/06/declarao-universal-da-laicidade-no.html>>. Acesso em: 23 out 2014.

Artigo 5. Um processo laicizador emerge quando o Estado não está mais legitimado por uma religião ou por uma corrente de pensamento específica, e quando o conjunto de cidadãos puder deliberar pacificamente, com igualdade de direitos e dignidade, para exercer sua soberania no exercício do poder político. Respeitando os princípios indicados, este processo se dá através de uma relação íntima com a formação de todo o Estado moderno, que pretende garantir os direitos fundamentais de cada cidadão. Então, os elementos da laicidade aparecem necessariamente em toda a sociedade que deseja harmonizar relações sociais marcadas por interesses e concepções morais ou religiosas plurais.

2.2 Garantia da liberdade religiosa em nível internacional

A Carta das Nações Unidas, assinada em São Francisco, em 26 de junho de 1945, tornou-se marco importante para alavancar nas constituições dos países, especialmente os ocidentais, as motivações dos direitos e garantias individuais, de singular importância no campo da religião.

2.3.1 Da Carta das Nações Unidas

Refletindo sobre esse instituto, sobressaem, dentre outras, as seguintes primícias como propósito das Nações Unidas: cooperação internacional para solução de problemas socioeconômicos, humanitários ou culturais e deliberações de estímulos do respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais para todos, sejam estas de raça, sexo, língua ou religião. Este estatuto também fomenta estudos e recomendações tendentes à cooperação internacional nas áreas econômica, social, cultural, educacional para todos os povos.⁹

Impõe-se asseverar que o momento da iniciativa internacional antes exposta foi propício, quando se percebeu grande direção ao pensamento sobre a evolução das liberdades e dos direitos humanos, que culminou também na liberdade religiosa. Na verdade, um reflexo da época do Iluminismo, onde os ideais de liberdade contagiaram os pensadores, servindo também à reflexão em relação às religiões que se disseminaram pelo mundo.

Neste aspecto, Hobsbawm (2009) assinala que “durante grande parte da História e na maior parte do mundo (sendo a China talvez a principal exceção) os termos em que todos os homens, exceto um punhado de pessoas emancipadas e instruídas, pensavam o mundo eram em termos de religião tradicional, e tanto isto é

⁹ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, **Carta das nações unidas e estatuto da Corte Internacional de Justiça, 26 jun. 1945**. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2009/11/declaracao-universal-dos-direitos-humanos-garante-igualdade-social>>. Acesso em: 15 out. 2014.

verdade que há países nos quais a palavra ‘cristão’ é simplesmente sinônimo de camponês ou mesmo de ‘homem’.¹⁰

2.3.2 Declaração Universal dos Direitos Humanos

Constata-se mais adiante um momento singular, frágil, em que grande parte da Europa encontrava-se destruída com a II Guerra Mundial. Surge a Declaração Universal dos Direitos Humanos. Um instrumento importante e de grande envergadura no pensar de um novo tempo, consagrando a liberdade para o homem em seu art. 18, no sentido de que “todo o homem tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião, esse direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular”.¹¹

2.3.3 Convenção Americana de Direitos Humanos

Contemporizando essa linha de pensamento, a Convenção Americana de Direitos Humanos (1969) – Pacto de San Jose da Costa Rica em seu art. 12 - consagra o direito de consciência e de religião como instrumento para conservação ou mudança do seu credo e divulgação em caráter particular ou coletivo. Neste caso o cidadão não mais se encontra submetido a medidas restritivas ou limitativas de sua liberdade em razão de sua opção religiosa ou crenças, senão as previstas na lei, necessárias à manutenção da ordem, a moral pública, segurança e saúde e a observância dos

¹⁰ HOBBSAWM, Eric J. **A Era das revoluções 1789 - 1848**. São Paulo: Paz e Terra, 2009, p. 346.

¹¹ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos direitos humanos, 10 dez. 1948**. Disponível em: <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm>. Acesso em: 14 out. 2014.

direitos das demais pessoas e dos pais quanto à orientação moral e religiosa de seus filhos.¹²

Convém assinalar que o referido Pacto foi ratificado pelo Brasil em 25 de setembro de 1992, integrando-se na ordem jurídica internacional. Neste sentido, acaso ocorra questionamento à adesão assumida pelo Estado brasileiro, o professor Marcelo Neves (2009) o demonstra como transconstitucionalismo entre direito internacional e direito estatal¹³.

Por falar em liberdade, a religião representa mais um direito ofertado ao cidadão. Da leitura extraída de Hans Kelsen (1984), entendemos que esta liberdade é tão importante e fundamental quanto aquelas vinculadas aos direitos políticos, à liberdade de opinião, da propriedade, de imprensa, de associação, de reunião, da pessoa e assim por diante, como direito consagrado pelas Constituições dos Estados Modernos sendo garantias do direito constitucional, sendo proibida a lesão desses direitos por meio de leis ou decretos. Trata-se de garantias para a proibição de limitações ou de anulações dos mencionados direitos.¹⁴

Com o cenário pós guerra e a despeito desta primata de liberdade religiosa que emergiu de forma singular, especialmente nos países ocidentais, há correntes de pensamento com posição de antagonismo, uma indisposição à liberdade do homem, seu refletir ao transcendental, o ser supremo. Nesta corrente, trazemos o pensamento de Karl Marx (1996), que, apoiado na economia, manifesta-se dizendo:

"Os economistas têm um modo peculiar de proceder. Para eles há apenas duas espécies de instituição, as artificiais e as naturais. As instituições do

¹² CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Pacto de San Jose da Costa Rica, 22 nov. 1969**. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>>. Acesso em 18 jun. 2012.

¹³ NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 132. Na relação entre ordens jurídicas internacionais e ordens jurídicas estatais, surgem cada vez mais frequentemente casos-problemas jurídico-constitucionais cuja solução interessa, simultaneamente, às diversas ordens envolvidas. São situações em que é invocado mais de um tribunal para a solução do caso, sem que, necessariamente, existam normas de solução de conflitos de competência ou, em havendo essas, sem que haja convergência em torno delas por parte dos respectivos tribunais [...]. (NEVES, Marcelo 2009, p. 132).

¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984, p. 202.

feudalismo são artificiais, as da burguesia, naturais. Eles igualam-se nisso aos teólogos, que também distinguem dois tipos de religião. Toda religião, que não sua própria, é uma invenção dos homens, a sua própria no entanto uma revelação divina. — Assim portanto houve história, mas agora não há mais."¹⁵

Não é também de estranhar a filosofia do utilitarismo capitaneada por Jeremy Bentham, cuja defesa de sua ideologia apoiava-se na abstração dos direitos individuais em prol da maximização da utilidade do prazer em oposição à dor, desde que a comunidade em geral, a maioria, estivesse feliz, deleitada e satisfeita. Desta forma, procura explicar sua tese, por exemplo, demonstrando que, quando os cristãos eram jogados aos leões no Coliseu para diversão da multidão, seria de se imaginar o cálculo utilitarista, pois o cristão sofre dores excruciantes quando o leão o ataca e o devora, mas se a quantidade de romanos que se deleitavam com o espetáculo fosse muito maior, a teoria utilitarista justificaria seus propósitos, segundo relatado por Michael Sandel (2011).¹⁶

2.4 A influência das missões religiosas na expansão da igreja

Quando se fala em Missões religiosas, chegam à luz as várias denominações religiosas tradicionais - também conhecidas como históricas - existentes no mundo, como esforço da divulgação continental a partir da América e países europeus. Desta feita, houve uma evolução religiosa assim explicada por Hobsbawm, que teve como consequência a expansão de diversos fragmentos religiosos pelos continentes.

Mediante o elenco das missões disseminadoras de suas religiões e denominações, pode-se conceber a influência no Brasil, especialmente a partir do

¹⁵ MARX, Karl, apud MARX, Karl. O capital, crítica da economia política. Nova Cultural Editora: 1996, p. 206. Disponível em: <<https://fernandonogueiracosta.wordpress.com/2013/11/12/download-gratuito-de-livros-classicos-de-ciencias-humanas/>> Acesso em: 20 dez. 2014.

¹⁶ SANDEL, Michael J. **Justiça O que é fazer a coisa certa**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011, p. 49–51.

processo catequizador conforme quadros adiante, observando-se, inclusive, uma queda no número dos católicos e um acréscimo significativo do seguimento evangélico. É certo que, há muito, não há religião oficial no Brasil, todavia, pela relevância numérica do grupo católico, entende-se a linha de reflexão de Henri Desroche (1914-1994), trazida por Rivera, que “estudou os fenômenos coletivos de espera e prestou especial atenção ao papel de elementos religiosos na dinâmica da constituição social da esperança organizada”.¹⁷

Outras observações se destacam em sintonia com a Reforma Protestante estudada por Max Weber (2002), quais sejam, a “emancipação do tradicionalismo econômico” e o “domínio da igreja católica”.¹⁸

2.5 O crescimento dos evangélicos no Brasil

Os censos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), vem demonstrando no Brasil uma tendência na redução do quantitativo dos católicos e um aumento no número dos evangélicos, desta forma, foi assinalado:

Analisando a evolução da proporção de católicos a partir de meados do Século XX, observou-se uma tendência declinante ao longo dos anos. Por outro lado, desde 1950 que as proporções de evangélicos apresentaram comportamento inverso (sic), quando eram apenas 3,4%, passando para 9,1%, em 1991, e atingindo 15,4%, em 2000. Para as pessoas sem religião, as proporções nos anos de 1960 e 1970 eram bem pequenas, e o grande salto dessa proporção ocorreu durante a década de 1980, quando os percentuais passaram de 1,6%, em 1980, para 4,8%, em 1991. No período seguinte, o percentual de pessoas sem religião continuou em franco crescimento, atingindo o patamar de 7,4%, em 2000.¹⁹

¹⁷ RIVERA, Paulo Barrera. Religião na periferia social: perspectivas para o estudo da “Religião Popular” no pensamento de Henri Desroche e Maurice Halbwaches. In: MARQUES, Luiz Carlos Luz (Org.). Nesse estudo, foi dado uma atenção por Desroche pelo estudo do “não conformismo religioso”.

Religiosidades populares e multiculturalismo: intolerância, diálogos, interpretações. Recife: Ed. da UFPE, 2010, p.169, 174.

¹⁸ WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. 2. ed. São Paulo: Cengage, 2002, p. 19-20.

¹⁹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **TENDÊNCIAS demográficas 2000**.

Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2000/default_populacao.shtm>. Acesso em: 03 ago. 2014.

Segundo observado na análise supra, com base nos dados do IBGE, censos em 2000 e 2010²⁰, com uma população respectivamente de 169.872.856 e 190.755.799 pessoas, verifica-se tendência de movimentação positiva em alguns grupos, com ênfase para o grupo religioso dos evangélicos notando-se um aumento importante dentre as opções religiosas na população do Brasil nos últimos anos, permitindo-nos ofertar o quadro a seguir.

GRUPOS RELIGIOSOS	RELAÇÃO PERCENTUAL	
	2000	2010
Católicos	73,89	64,71
Evangélicos	15,41	22,19
Espíritas	1,33	2,02
Umbanda e Candomblé	0,31	0,31
outras religiosidades	1,58	2,72
sem religião	7,48	8,05
Total	100,00	100,00

Fonte: IBGE, Censos de 2000 e 2010

Um reflexo da notável tendência religiosa, proveniente, em especial, da comunidade evangélica, tem se observado na quantidade de organizações religiosas surgidas nos últimos anos, segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação²¹:

ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS ATIVAS ATÉ				
2012	Varição: 2012-2013	2013	Varição: 2013-2014	14/07/2014
46.596	18,56%	55.242	4,87%	57.930

Fonte: IBPT

²⁰ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo de 2010**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/caracteristicas_religiao_deficiencia/caracteristicas_religiao_deficiencia_tab_pdf.shtm>. Acesso em: 24 jul. 2014.

²¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Empresômetro perfil empresarial brasileiro**. Disponível em: <<http://www.empresometro.com.br/Site/Estatisticas>>. Acesso em: 25 jul. 2014.

Os dados estatísticos representam o crescimento das organizações religiosas de maneira geral, mas, certamente em razão da evolução do quadro anterior, o aumento do número das organizações indicado tem significativo reflexo da religião evangélica no Brasil.

Esse é um dado considerável, todavia, a queda verificada no percentual da comunidade católica não significa a perda de sua hegemonia religiosa no Brasil, porquanto os fiéis pertencentes a este grupo religioso, ainda que em número descendente, formam uma unidade religiosa. Já os evangélicos, juntamente com as outras religiões, são dispersos em vários grupos, sendo, por conseguinte, pulverizados, ou seja, são segmentados em distintas denominações, notadamente as chamadas neopentecostais.

2.6 A liberdade religiosa na Constituição brasileira

O Brasil, desde os primórdios de sua colonização, tem na Igreja Católica sua religião expressiva em número de seguidores até os dias atuais. A Constituição Imperial de 1824, em que pese a independência política, assegurou a religião católica como sendo oficial, permitindo a existência das demais religiões no País, porém, sem nenhuma expressão de Templo, isto é, havia para estas outras religiões apenas a tolerância. O Brasil permaneceu como um Estado confessional, enfim. A relevância deste instrumento legal, bem como das constituições que se seguiram a partir da era republicana, merece reflexão notadamente nos limites de separação Igreja/Estado.

2.6.1 Da fase colonial

Ao examinar as constituições, iniciando com a Constituição Imperial, no que se refere aos direitos e limites da liberdade religiosa, tendo-se em conta o aspecto da ligação da Igreja com Estado, inclusive no âmbito financeiro, ainda há forte resquício de ligação com a Igreja. Deste modo, na ortografia então utilizada, reza o artigo 5 da

Constituição de 1824 que a “Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo.”²²

Depois de mais de sessenta anos, com a primeira Carta constitucional à era republicana, iniciou-se a instauração do Estado laico e o esforço da separação entre a Igreja e o Estado, como verificar-se-á adiante. Contudo, louve-se que, antes mesmo da promulgação desta constituição, por ocasião do governo provisório, foi editado o Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890²³. Este diploma legal representa o primeiro esforço para a laicização brasileira. Destacam-se os artigos mais importantes analisados nesta pesquisa. O primeiro artigo proíbe a expedição de leis, regulamentos ou atos administrativos por parte das autoridades federal e estadual no estabelecimento de quaisquer religiões, ao mesmo tempo em que veda para estas a criação de embaraços e diferenças entre os habitantes do País ou nos serviços sustentados à custa do orçamento, por motivo de crenças ou opiniões filosóficas ou religiosas. Assegura o segundo artigo a faculdade de todas as confissões religiosas exercerem seu culto, segundo a sua fé sem obstáculos nos atos públicos ou particulares.

Em face do interesse e conveniência e, ainda, por se tratar da religião mais importante, restou assegurado no artigo sexto do diploma legal examinado, a manutenção da cônica, sustentação dos atuais serventários do culto católico e subvenção anual das cadeiras dos seminários, mas deixando ao arbítrio de cada Estado, a manutenção dos futuros ministros de confissão religiosa, desde que não contrarie o decreto anunciado.²⁴

²² BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 12 fev. 2012.

²³ BRASIL. **Decreto n. 119, de 7 de janeiro de 1890**. Prohibe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em materia religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providencias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D119-A.htm>. Acesso em: 12 fev. 2012.

²⁴ Op. Cit.

2.6.2 Do período republicano

O período republicano surgiu com a Constituição de 1891. Logo, a laicidade religiosa brasileira tem seu nascedouro nesse marco histórico da nação brasileira, com o artigo 11, parágrafo segundo, vedando à União e aos Estados, estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos.

Sobre a questão de subvenção do exercício de cultos religiosos tratado no art. 2º da primeira Constituição republicana ora em exame, Castro constatou que foi acrescentado na reforma constitucional de 1925-1926: “a representação diplomática do Brasil junto à Santa Sé não implica a violação deste princípio.”²⁵

Assegurou-se no artigo 72 aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade concernente à liberdade, à segurança individual e à propriedade, consagrando no parágrafo terceiro que 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.²⁶

Dos textos legais observados, pode-se constatar um considerável avanço em prol do Estado laico brasileiro. Até o advento do Decreto nº 119-A²⁷, já reportado, o culto católico era custeado pelo Estado. Com as vedações da Constituição de 1891, estabeleceu-se a igualdade e a garantia entre os credos religiosos, significando que poderiam atuar livremente como igrejas e adquirirem seus patrimônios como entidades livres. Porém, apesar da neutralidade religiosa que se instalou, não foi consignada, até então, a imunidade religiosa em favor dos templos de culto. No entanto, os benefícios em prol da Igreja Católica se evidenciavam no teor da Constituição do Império.

Com a manutenção cônica, tornava-se possível ora a Igreja ser controlada pelo Estado, ora ser detentora de poderes a ponto de influenciá-lo até mesmo politicamente. As religiões diversas do credo oficial eram apenas toleradas, consoante

²⁵ CASTRO, Araujo. **A Constituição de 1937**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1938, p. 272.

²⁶ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 12 fev. 2012.

²⁷ Op. Cit.

assinalado. Outra marca dessa época de retrocesso na prática religiosa se configurava na exclusividade do registro civil e matrimônios então procedidos pela Igreja Católica conforme relatado por Siqueira.²⁸

No contexto indicado, há uma nítida conexão entre a Igreja e o Estado, sendo descrito que os registros de nascimento e casamento eram procedidos apenas mediante o batismo na Igreja.

Dentre as alterações na Constituição de 1934, no que concerne à religião, entendemos que a importante novidade em seu texto foi a inclusão da vedação à aliança com o culto religioso, mas com abertura à colaboração recíproca. Desta feita, o artigo 17, inciso III, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto, ou igreja sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo. Ademais, assegura no artigo 113 e incisos, princípios como a liberdade, segurança, propriedade, igualdade, no que destacamos os privilégios à atividade religiosa consubstanciado na inviolabilidade à liberdade de consciência e de crença e a garantia ao livre exercício dos cultos religiosos. Há a ressalva: desde que não contravessem à ordem pública e aos bons costumes, expressando que, as associações religiosas adquirem personalidade jurídica nos termos da lei civil.²⁹

Observa-se, a par deste novo instrumento, a convalidação do que já existia em matéria religiosa e, como novidade, a referência aos Municípios como uma demonstração de sua autonomia enquanto entes políticos, colocando-se, desse modo, envoltos entre os federados na observância das regras constitucionais relacionadas à laicidade religiosa.

Não se vislumbra, também, no texto, alusão no tocante à imunidade dos templos de culto. De outra sorte parece que, em oposição à laicidade religiosa, o final do item 6 do art. 113 da Constituição em exame, quando assegura que “nas expedições militares a assistência religiosa só poderá ser exercida por sacerdotes

²⁸ SIQUEIRA, Alessandro Marques de. **Registro civil**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8373>. Acesso em: 29 jul. 2014.

²⁹ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 01 mar. 2012.

brasileiros natos”, reflete o intento a um credo religioso em desfavor à abertura religiosa, pois tal assistência eram dirigidas aos padres, ou seja, sacerdotes católicos.

Vejamos, quanto ao verbete utilizado, o que nos ensina o dicionário Aulete digital³⁰

sm.

1. Ecles. Homem ordenado para celebrar a missa; PADRE; PRESBÍTERO; REVERENDO
2. Rel. Aquele que oferecia vítimas às divindades, entre os povos antigos.
3. Fig. Pessoa que se dedica a tarefa ou função honrosa.

A Constituição de 1946 traz a clássica expressão no artigo 31 e incisos II e III que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado estabelecer ou subvencionar cultos religiosos ou impedir-lhes o exercício; ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo. No entanto, o inciso V letra “b” desse mesmo artigo estabelece a vedação em lançar imposto sobre *templos de qualquer culto*, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins. Foram grifados.³¹

Com a Constituição de 1946, verificamos uma grande inovação em relação à laicidade religiosa, consagrando-se de forma positivada a separação entre a Igreja e o Estado em face da proibição de “lançar imposto” sobre os templos religiosos. Desta maneira, tornou-se insubsistente a preocupação dos templos de culto no aspecto de serem molestados com a imposição tributária ao Erário nos termos fixados. Sem essa inovação constitucional, os templos estavam sujeitos a carrear dinheiro aos cofres

³⁰ AULETE DIGITAL. Disponível em: <<http://www.aulete.com.br/sacerdote>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

³¹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 06 mar. 2012.

públicos com uma receita financeira indireta procedente dos fiéis em razão de seus donativos, ofertas e contribuições.

Consagrando-se a vedação de lançamento de imposto na Constituição de 1946 sobre as instituições mencionadas, surgiu posteriormente a Lei regulamentadora nº 3.193, de 4 de julho de 1957, estabelecendo requisitos para a fruição que lhes foi assegurada. Curiosamente, este diploma legal trata da questão como isenção, tal como depreendido no preâmbulo e no segundo parágrafo. Essa menção parece tendente a uma noção de impropriedade, de vez que foi utilizada na Constituição de 1946 a frase “lançar imposto”. Ora, quando a Constituição proibiu o lançamento de imposto sobre os templos de culto e demais entidades que menciona, significa o mesmo que impedir a instituição de imposto, o que leva à ideia de imunização de imposto para aquelas instituições. Abaixo a manifestação de dispositivos da Lei:

Art. 1º À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e vedado lançar impôsto sôbre templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

Art. 2º As entidades, a que se refere o art. 1º, juntando a prova que estiverem, deverão requerer a declaração da isenção à autoridade administrativa competente, que decidirá no prazo máximo de 30 (trinta) dias [...].³²

Destacamos que, na atualidade, a despeito do disposto na Constituição Federal de 1988, não há qualquer formalidade ou requerimento por parte das igrejas junto aos órgãos do Poder Público para obtenção da imunidade. Este assunto foi objeto de menção no seguinte julgado:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ENTIDADE RELIGIOSA. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. 1. A imunidade tributária, prevista no artigo 150, inciso VI, letra "b", da Constituição Federal, de que gozam as entidades religiosas, não depende de requerimento administrativo. Compete à Administração Pública, caso entenda que houve desvirtuamento na utilização do prédio

³² BRASIL. **Lei nº 3.193, 4 de jul. 1957**. Dispõe sobre a aplicação do art. 31, V, letra b, da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3193.htm>. Acesso em: 16 out. 2014.

destinado ao TEMPLO religioso, comprovar tal fato. 2. Recurso conhecido e improvido. Unânime. TJDFT. APC Nº 1999 01 1 079455-4; 5ª T., v.u., Publ. em 10/10/2001; DJU. 3, PÁG. 74.³³

2.7 Reciprocidade Igreja/Estado e a cláusula pétrea na Constituição brasileira de 1988

Em razão da importância para a laicidade religiosa, há de se tecer breves observações acerca dessa diretriz utilizada na constituição e na lei regulamentadora, no tocante às limitações ao poder de tributar determinadas instituições. Logo, verifica-se que permaneceu o inciso III do art. 31 da CF de 1946, identificado de forma similar no art. 17 da constituição anterior, na parte relativa ao tratamento de reciprocidade no interesse social, nestes termos: “sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo”.

2.7.1 Reciprocidade Igreja/Estado

A reciprocidade a que se refere a Constituição em análise não se configura, ao que parece, qualquer distorção na concepção da laicidade brasileira. A Igreja, pelas suas peculiaridades junto à comunidade, pode - e deve - ser um instrumento de interesse social para as ações humanitárias, refletindo-se nas boas obras exercitadas notadamente nas localidades distantes, nos arrabaldes, em locais carentes onde nem sempre se encontram presentes os serviços públicos fundamentais, mas comumente se localiza uma igreja. A colaboração à sociedade com o apoio do setor público, como, por exemplo, para combate à fome e ao analfabetismo, não significa dizer que há um engessamento religioso ou uma ligação contrária ao exercício da laicidade.

³³ BRASÍLIA. Tribunal de Justiça do Distrito Federal: **APC 1999 01 1 079455-4**. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br;distrito.federal:tribunal.justica.distrito.federal.territorios;turma.ci vel.5:acordao:2001-06-28;143978>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

Contemporizando essa reciprocidade inserta no texto constitucional, entende-se que as igrejas, de um modo geral, precisam sair das quatro paredes, isto é, de sua linha de conforto, e se voltarem também para o mundo exterior numa demonstração de atitude e espírito cristão, não se acomodando em atividades eminentemente voltadas às ações devocionais ou ritualísticas.

Diga-se, por outro lado, que o ensinamento da fé atrelada às obras é oriundo da própria Bíblia Sagrada, conforme se pode depreender da leitura de um texto cunhado de louvação à fé acompanhada pelas obras, no livro de Tiago, capítulo 2:14-20, onde é feita a pergunta quanto ao proveito desta sem aquela e se acaso pode haver salvação. Continuando, refere-se a algum irmão ou irmã, carecido de vestimenta e alimentos, quando favorecido por doação de outrem, de que proveito isso terá, certificando que a fé, se não tiver obras, por si só está morta. *Mas alguém dirá: Tu tens fé, e eu tenho obras; mostra-me essa tua fé sem as obras, e eu, com as obras, te mostrarei a minha fé. Acresce ainda, Crês, tu, que Deus é um só? Fazes bem. Até os demônios creem e tremem. Finalizando com a questão, a saber, queres, pois, ficar certo, ó homem insensato, de que a fé sem as obras é inoperante?*³⁴

A Constituição, em 1967, observada a redação da Emenda Constitucional nº 1/69 e 16/80, tratou da laicidade religiosa de forma parecida com a de 1946. Deste modo, vem com a tradicional vedação destinada às pessoas políticas da federação através do artigo nono, inciso II, no sentido de estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o exercício ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada a colaboração de interesse público, na forma e nos limites da lei federal, notadamente no setor educacional, no assistencial e no hospitalar. No mais, o artigo 20, inciso III, alínea b, confirma a vedação na criação de imposto sobre templos de qualquer culto, ao passo que no art. 153, parágrafo quinto, estabelece a plena liberdade de consciência assegurando aos crentes o exercício dos cultos religiosos, desde que não contrariem a ordem pública e os bons costumes.³⁵

³⁴ SOCIEDADE BÍBLICA DO BRASIL. **Bíblia interativa Almeida revista e atualizada**. Disponível em: <http://www.sbb.org.br/interna.asp?arealD=71>. Acesso em: 16 set. 2014.

³⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 7 mar. 2012.

Não é demais lembrar a semelhança entre esta Constituição de 1967 e a anterior no trato das questões da separação entre a igreja e o Estado por meio de impostos, malgrado tratar-se de um instrumento procedente de um Estado ditatorial, dominado pelas forças militares.

O texto do inciso II do art. 9º é mais preciso quanto à ressalva do interesse público, isto é, a possibilidade assegurada na colaboração da Igreja com o Estado, quando remete aos limites legais, ou seja, transmite à regulamentação, destacando ainda que tal colaboração é dirigida no setor educacional, assistencial e hospitalar.

Referindo-nos ao artigo 20, inciso III, *b* supracitado, procedem nossas observações no tocante às considerações sobre a isenção, tratada no sub item anterior consoante à CF de 1946, ressaltando apenas que a Constituição de 1967 utilizou a expressão “criar imposto”. Particularmente a este detalhe nas Constituições Federais de 1946 e de 1967, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 9º, inc. IV, dentro da concepção da CF de 1946, naturalmente utilizou a mesma expressão “criar imposto”.

Em síntese, embora não mencionado textualmente, os constituintes de 1946, de 1967 e também os de 1988, respectivamente, ao utilizar os verbos *lançar*, *criar* e *instituir*, objetivaram imunizar de imposto as entidades referidas. Neste caso, ao que se pode depreender, após a codificação tributária de 1966, restou inócua a Lei nº 3.193, de 4 de julho de 1957, quando tratou a matéria como *isenção*.

Por último, a Constituição de 1988, promulgada nos novos tempos do Estado Democrático de Direito após decorrido um longo período de regime militar pontua as questões religiosas utilizando-se da vedação no mesmo teor da Carta anterior, segundo proposto no artigo 19, inciso I. Assim, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. Impôs também as limitações ao poder de tributar na forma do artigo 150, inciso VI alínea *b* onde veda a instituição de imposto sobre os templos de qualquer culto. Entretanto, o parágrafo quarto desta alínea, assim expressa:

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.³⁶

Sem embargo na condescendência da colaboração recíproca, esboçado na Constituição Federal, oferecemos um exemplo que, dentre tantos outros, pode ser considerado didático neste mister: uma escola municipal situada em bairro periférico do Recife, Estado de Pernambuco, necessitou proceder grande reforma em suas instalações, sendo o período de férias considerado insuficiente para realização das obras. A solução foi acomodar o período letivo em uma igreja, que de pronto aceitou colaborar, cedendo seus espaços, evitando, assim, solução de continuidade das aulas da instituição de educação municipal.

2.7.2 Cláusula pétrea na Constituição brasileira de 1988

A Constituição Brasileira de 1988, elaborada com o forte clamor há muito cotejado e sonhado pelos brasileiros, consagrando, dessa forma, o Estado Democrático de Direito, trata-se de novidade importante, ofertando-nos uma carga especial para os direitos e garantias fundamentais, a saber, a inclusão da liberdade religiosa como cláusula pétrea. Neste sentido, reza o texto constitucional no artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais.³⁷

A garantia à liberdade religiosa em nosso país encontra-se consagrada dentre os direitos e garantias individuais, observando-se nestes preceitos um verdadeiro pilar na CF/88, conferindo a liberdade religiosa, conforme é possível verificar no princípio da igualdade disposto no artigo 5º que estabelece a igualdade perante a lei a todos, sem distinção de qualquer natureza e a garantia aos brasileiros e aos estrangeiros

³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 17 out. 2014.

³⁷ Op. Cit.

residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.³⁸

Estampada no mesmo artigo do texto constitucional, encontra-se a liberdade de crença onde se acha estabelecido no inciso VI: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.³⁹

Pelo que se pôde ver, em se tratando de cláusula pétrea, não há como proceder qualquer acerto constitucional, sequer por emenda, caso se deseje modificar tal disposição. A derrocada de cláusulas pétreas somente pode ocorrer com o advento de nova Constituição.

Observe-se, ainda, a manutenção da ressalva no art. 5º, VIII da CF, no sentido de evitar que alguém, a pretexto de crença religiosa, dentre outros motivos, venha arguir essa condição para se furtar de obrigação legal imposta a todos. Desta maneira, ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se invoca-las para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.⁴⁰

Neste aspecto, há precedente na jurisprudência segundo decisão proferida em razão do Ag. Reg. na Suspensão de Tutela Antecipada - STA 389 AgR / MG - 03/12/2009, onde em síntese houve a negação do recurso STF para concessão de data alternativa ao *Shabat* para realização do ENEM pelos estudantes judeus.⁴¹

³⁸ Idem.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Op. Cit.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF - Ag.Reg. na Suspensão de Tutela Antecipada - STA 389 AgR / MG - 03/12/2009. Disponível em:

<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711403/agreg-na-suspensao-de-tutela-antecipada-sta-389-mg>>. Acesso em: 10 ago. 2014.

“EMENTA: Agravo Regimental em Suspensão de Tutela Antecipada. 2. Pedido de restabelecimento dos efeitos da decisão do Tribunal a quo que possibilitaria a participação de estudantes judeus no Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM) em data alternativa ao Shabat 3. Alegação de inobservância ao direito fundamental de liberdade religiosa e ao direito à educação. 4. Medida acautelatória que configura grave lesão à ordem jurídico-administrativa. 5. Em mero juízo de delibação, pode-se afirmar que a designação de data alternativa para a realização dos exames não se revela em sintonia com o princípio da isonomia, convolvando-se em privilégio para um determinado grupo religioso 6. Decisão da Presidência, proferida em sede de contracautela, sob a ótica dos riscos que a tutela antecipada é capaz de acarretar à ordem pública 7. Pendência de julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 391 e nº 3.714, nas quais este Corte poderá analisar o tema com maior profundidade. 8. Agravo Regimental conhecido e não provido.

2.8 Intolerância religiosa – punição

Dentre as preocupações com a laicidade religiosa brasileira, aperfeiçoada com a imunidade religiosa, é imperioso que se atente para requisito de sanção para as pessoas que descumprem o preceito constitucional, discriminando aqueles que professam ou não um credo religioso.

A inserção legal no que se refere à discriminação teve seu marco em 1951 com a lei nº 1.390, de 3 de julho, a chamada Lei Afonso Arinos, que tratou como contravenção penal o preconceito de raça ou cor, sendo estabelecidas penas de prisão e pecúnia ao “considerado agente da contravenção” que causasse humilhações. Posteriormente, com a Lei nº 7.437, de 20 de dezembro de 1985, foi dada nova roupagem à mencionada lei, acrescentando, inclusive, dentre as contravenções, o preconceito de sexo ou de estado civil.

Com o Estatuto da Igualdade Racial criado pela Lei nº 12.288, de 20 de julho de 2010, a referida Lei nº 7.437 foi alterada, inclusive com repercussão da questão de natureza religiosa, passando, portanto, a existir punição também para a intolerância religiosa. Segundo o referido diploma legal, há punição com pena de reclusão de dois a cinco anos para os crimes resultantes de discriminação ou preconceito de raça, cor, etnia, religião ou procedência nacional, incorrendo na mesma pena quem pelos mesmos motivos, obstarem a promoção funcional.⁴²

Decisão Decisão: O Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que o provia. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 03.12.2009.

(STF - STA: 389 MG , Relator: Min. GILMAR MENDES (Presidente), Data de Julgamento: 03/12/2009, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-01 PP-00001)”.
42 BRASIL. **Lei n. 12.328, de 15 de setembro de 2010.** Institui o Dia Nacional do Evangélico a ser comemorado no dia 30 de novembro de cada ano. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12328.htm>. Acesso em: 31 jul. 2014.

2.9 Considerações finais do capítulo

A par do que foi visto nessa retrospectiva histórica do ponto de vista legal, doutrinário e jurisprudencial com ênfase na laicidade e imunidade religiosa brasileira, concluímos de forma sintética, que a Constituição de 1891 apenas recepcionou o que já havia sido previamente estabelecido acerca do princípio da separação Igreja/Estado no Brasil. Como uma afirmação da liberdade religiosa conforme esboçado no Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890, tal liberdade é fundamental ao indivíduo. Em sequência, as constituições que se seguiram à República adotaram o mesmo estratagema quanto ao laicismo nacional. Resumindo, considerando os textos constitucionais de 1891 em diante, ficou consagrada a liberdade de culto no Estado brasileiro.

Ainda, conforme versado no subtítulo 2.7.1, a colaboração da Igreja e Estado se constitui num importante fato de interesse social, na medida em que é delineada a forma de ação da Igreja no interesse público, isto é, no serviço social, no que, segundo examinado, não há comprometimento à laicidade brasileira. De uma forma ou de outra, esta matéria vem sendo exposta nas constituições brasileiras desde 1934 com algumas variações textuais que serão examinadas no parágrafo seguinte.

O artigo 17, inciso III da Constituição de 1934, após a vedação dos entes federativos de “ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto, ou igreja”, que foi mantido pelas cartas posteriores, ressalvou: “sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo”. Isso mesmo ocorreu no artigo 31, inciso III do texto da Constituição de 1946. Neste aspecto, a Constituição de 1967 em seu artigo 9º, inciso II é mais específica quando estabelece a “colaboração de interesse público na forma e nos limites da lei federal, notadamente no setor educacional, no interesse assistencial e no hospitalar”. O advérbio *notadamente* deixa clara a noção de que outros serviços distintos dos elencados poderiam ser prestados pela Igreja com apoio do setor público, quando necessário. Por último, a CF de 1988, por seu turno, no art.19, inciso I, “ressalva, na forma da lei, a colaboração de interesse público”.

Falando-se, ainda, em laicidade, é de se assegurar que, dos tempos alhures da colonização e do império brasileiro no que respeita à prática religiosa, restou para

os momentos pretéritos de nossa Nação o engessamento das pessoas a um único credo religioso, fruto, até então, da afirmação da doutrina de Igreja associada ao Estado. A cultura da religião católica foi de singular importância na ocupação do território por Portugal, que se incorporou notadamente como um país que transferiu para a nova terra toda a sua ideologia política e religiosa, que perdurou por vários séculos.

Por outro lado, é inegável que os efeitos da laicidade religiosa no Brasil vêm avançado sobremaneira. Tomando-se como ponto de partida a proclamação da República, pode-se considerar esta evolução como um modelo democrático para a convivência social na prática do culto religioso. O caminhar da liberdade religiosa tem se manifestado com o aparecimento de diversas religiões no território brasileiro ao longo dos anos, culminando no crescimento dos evangélicos com suas diversas denominações.

Há que se avançar ainda mais para que as conquistas da laicidade religiosa sejam aplicadas em sua plenitude. Decerto, deve-se reconhecer, no entanto, que nossa catequese a partir das raízes do descobrimento do Brasil foi fincada na religião Católica Apostólica Romana. Dessa forma, traços importantes dessa afirmação religiosa permanecerão por muitos anos. Esta cultura espiritual trouxe-nos alguns marcos, como os feriados locais e nacionais dedicados aos santos, por exemplo.

A relevância numérica de fiéis do culto católico também se revela na estrutura organizacional (burocrática) da Igreja que tem sua base na cidade do Vaticano, este com seu destaque de país de dimensão territorial mínima, mas com esplendorosa importância para o mundo, tendo o Papa como seu líder maior. Nesta moldura, são projetadas as diretrizes que são destinadas aos demais fiéis do culto católico nos países onde se professa esta fé religiosa.

A evolução da laicidade religiosa no Brasil tem escoado na mudança de comportamento nacional com o aparecimento de importantes grupos religiosos surgidos com pensamento diverso da pregação ofertada pela religião oficial à época do Império. Este fato também se considera importante para o avanço dos estudos da imunidade religiosa.

Reportando-nos ainda aos feriados religiosos como acima referidos, estes se constituem, sob particular ponto de vista, uma preocupação, pelo menos em relação aos que forem estabelecidos em nome da religião. É que, para não contrariar o exercício da laicidade religiosa, o tratamento a ser dado nesses casos deverá ter o caráter isonômico. Dentre as várias homenagens em prol da religião, foi consagrado pela Lei nº 12.328, de 15 de setembro de 2010, sancionada pelo então presidente Luiz Inácio Lula da Silva, o dia 30 de novembro de cada ano como comemoração nacional dos evangélicos.⁴³

Tal lei tornou-se nacional e, ao que se demonstra, foi inspirada em diploma legal semelhante proferido pelo Distrito Federal, que decretou feriado na mesma data comemorativa, como se pode aferir da Lei nº 893, de 27 de julho de 1995, republicada no DODF de 6 de setembro de 1995.

A lei nacional instituidora do dia do evangélico, no entanto, foi objeto de discussão judicial, resultando na Apelação cível, AC 20010110875766 DF, afinal não provida pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal.⁴⁴

Apesar do resultado do embate escoado na denegação judicial, as discussões em torno deste assunto remetem às seguintes questões: iniciativas políticas como as que foram mostradas são bem sugestivas para a laicidade brasileira? O grupo dos fiéis, pessoas simples do povo, clamaram por isto? Há espaço para atender todos os

⁴³ BRASIL. **Lei n. 12.328, de 15 de setembro de 2010.** Institui o Dia Nacional do Evangélico a ser comemorado no dia 30 de novembro de cada ano. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12328.htm>. Acesso em: 31 jul. 2014.

⁴⁴ BRASÍLIA. Tribunal de Justiça. **TJ-DF AC: 20010110875766 DF.**

Disponível em: <<http://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3132137/apelacao-civel-ac-20010110875766-df>>. Acesso em: 19 ago. 2014.

DANOS MORAIS. LEI QUE INSTITUIU O DIA DO EVANGÉLICO. CONSTITUCIONALIDADE. LIBERDADE DE CULTO. 1 -- A CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NO ART. 19, I, VEDA A UNIÃO, OS ESTADOS, O DISTRITO FEDERAL E OS MUNICÍPIOS, ESTABELECEM CULTOS RELIGIOSOS OU IGREJAS, SUBVENCIONÁ-LOS, EMBARAÇAR-LHES O FUNCIONAMENTO OU MANTER COM ELES OU SEUS REPRESENTANTES RELAÇÕES DE DEPENDÊNCIA OU ALIANÇA. 2 -- NÃO PROÍBE QUE ALGUM DESSES ENTES DA FEDERAÇÃO, NO EXERCÍCIO DE SUA CÔMPETÊNCIA LEGISLATIVA, INSTITUA DATA COMEMORATIVA, A EXEMPLO DO QUE FEZ O DISTRITO FEDERAL, QUANDO INSTITUIU O DIA DO EVANGÉLICO. 3 -- NÃO É, PORTANTO, INCONSTITUCIONAL LEI ASSIM EDITADA. E OS ATOS COMETIDOS COM BASE NELA SÃO VÁLIDOS, COMO SÓI ACONTECER COM A COMEMORAÇÃO DO DIA DO EVANGÉLICO QUE SE CARACTERIZA EXERCÍCIO REGULAR DE UM DIREITO -- O DE CULTO RELIGIOSO (CF, ART. 5º, VI). E QUEM EXERCE UM DIREITO, SALVO ABUSO, NÃO CAUSA DANO A OUTREM (CC, ART. 160, I). 4 -- VISLUMBRAR EM SITUAÇÕES QUE TAL PRECONCEITO OU DISCRIMINAÇÃO É EMPRESTAR RAZÃO À INTOLERÂNCIA RELIGIOSA, PRAGA QUE, AO LONGO DA HISTÓRIA, TEM FEITO E CONTINUA FAZENDO INÚMERAS VÍTIMAS. 5 - APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

outros credos religiosos, seja do grupo do cristianismo ou não? Este “benefício” é bom para a laicidade religiosa?

Certamente, as respostas antes suscitadas virão tanto mais se amadureça o laicismo, cristalizado a partir da república brasileira. Contudo, diga-se, sempre que postulada, acredita-se que será envidado esforço para criação de uma data comemorativa contemplando outros grupos religiosos requerentes. Observe-se que questões como essa devem ser refletidas à luz do bom senso, com o espírito voltado para o texto da Constituição Federal, especialmente no que reporta à laicidade religiosa.

Outro aspecto que enseja preocupação à separação do Estado em relação à religião é o Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, promulgado pelo Decreto nº 7.107, DE 11/02/2010⁴⁵, (anexo “B”), no que se entende uma ligação do Estado com uma religião em particular, incompatível com a laicidade religiosa, conseqüentemente ao texto da Constituição Federal. Neste caso, parece haver um privilégio apenas de um grupo religioso, maltratando o princípio da isonomia em razão do Estado laico.

Por fim, referindo-nos à intolerância religiosa, é de se notar a imperiosa necessidade mais efetiva para punição ao trato desleixado e descomprometido com a sociedade, advindo de pessoas que “apedrejam” os que praticam uma religião ou os que desrespeitam aqueles que não acatam qualquer credo religioso. Neste aspecto, concebe-se que a inserção dos aspectos religiosos na lei parece tardia, porquanto somente a partir de 2010 a dita punição foi estabelecida.

⁴⁵ BRASIL. **Decreto n. 7.107, de 11 de fevereiro de 2010**. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e a Santa Sé relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, firmado na Cidade do Vaticano, em 13 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7107.htm>. Acesso em: 31 jul. 2014.

3. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE CULTO

Antes de refletir diretamente sobre o tema do capítulo em apreço, faz-se necessário apresentar o conceito de imunidade defendido por Ávila, quando tece comentário sobre o artigo 150, inciso VI da CF dizendo o seguinte⁴⁶:

Partindo dessas considerações, pode-se afirmar que as regras de imunidade e as aqui denominadas limitações representam dois fenômenos distintos: enquanto as regras de imunidade limitam a repartição de competência, as limitações em sentido estrito limitam o exercício legítimo das competências. Ambas limitam o poder de tributar.

Como já foi ventilado de forma introdutória no item 2.7 supra, o nascedouro legal, isto é, a positivação no direito constitucional brasileiro quanto à imunidade religiosa dos templos de culto foi estabelecida a partir da Constituição de 1946. As constituições que se seguiram recepcionaram esta imunização, sendo mais um instrumento em prol da laicidade religiosa no país. Desta forma, sem essa ligação a Igreja se encontra liberta da força coercitiva do Estado por meio de impostos.

3.1 Do aspecto legal na Constituição vigente

Existe um elenco de impostos cobrados no Brasil, envolvendo, em suas respectivas competências, os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição Federal com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, define esta matéria no artigo 145, estabelecendo no inciso I que tanto a União como os Estados e o Distrito Federal poderão instituir impostos.⁴⁷

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

⁴⁷ Op. Cit.

Quanto à instituição e os respectivos impostos, a Constituição Federal elenca no art. 153 e incisos, aqueles de competência da União, a saber, importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos de lei complementar, restando ainda, a competência residual consoante a impostos não previstos e impostos extraordinários, na forma do artigo 154.⁴⁸

Na competência dos Estados e Distrito Federal, o artigo 155 da CF define a instituição de impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores.⁴⁹

Para os municípios, a CF/88, no artigo 156, reservou a competência para instituição dos seguintes impostos: propriedade predial e territorial urbana; transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II da Constituição Federal, definidos em lei complementar.⁵⁰

Uma vez conhecidos os impostos cobrados pelos entes federados, destaca-se que os templos religiosos são imunizados quanto ao pagamento de tais impostos, desde que incidentes sobre seu patrimônio, renda e serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas", nos termos do parágrafo 4º do art. 150 da Constituição Federal.

Na mesma direção, tal como os templos, os cemitérios são imunes. Neste sentido, corrobora-se com a lição de Schoueri (2014) que, em seu pronunciamento,

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ Ibidem.

“considera o templo por local ou recinto, de acesso público, em que se celebra o culto religioso”.⁵¹

Prosseguindo seu comentário, dito autor afirma que “torna-se inequívoco, assim, o simples reconhecimento da imunidade aos cemitérios, como templos que são, sem qualquer interpretação analógica ou extensiva da imunidade garantida pela Constituição Federal aos templos de qualquer culto”.

3.2 A doutrina brasileira

Falando acerca de imunidades dos templos de qualquer culto, Roque Carrazza (2013) manifesta-se dizendo que os templos de qualquer culto são imunes à tributação por meio de impostos, *ex vi* do disposto no art. 150, VI, “b”, da CF e, mais adiante, pontua que a liberdade religiosa, uma das manifestações dos direitos humanos em sociedade, tem três dimensões: individual, social e política. Prossegue afirmando que abrange (i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política).⁵²

No pensamento de Sergio Pinto Martins (2014), a imunidade dos templos é para qualquer edifício, tenha ou não forma característica de igreja, de casa ou

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Supremo Tribunal Federal e a imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto. In: Marcus Lívio Gomes et al (Org.). **Sistema constitucional tributário dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 228.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 844-845.

Desenvolvendo a ideia, o *direito de ter convicções* protege o foro íntimo das pessoas, permitindo que cultivem, sem qualquer empeco, suas crenças religiosas.

Já o *direito de manifestar suas convicções* garante a todas as pessoas, individual ou coletivamente, em público ou em caráter privado (inclusive na prisão), exercitar o culto, com seus dogmas e liturgias, bem como ensiná-los, sem vir sofrer, por isso, quaisquer constrangimentos ou danos.

Por fim, o *direito à objeção de consciência* concede ao indivíduo a faculdade de, em nome das suas convicções espirituais, subtrair-se às obrigações legais (vg., ao serviço militar obrigatório) sem sofrer qualquer tipo de sanção, a menos que se recuse “a cumprir prestação alternativa, fixada em lei” (art. 5º, VIII, da CF).

Vai daí que não pode haver qualquer forma de discriminação (*princípio da não discriminação*) fundada nas convicções religiosas das pessoas. Exige-se da arte do Estado uma postura pró-ativa, capaz de garantir a cada indivíduo a opção de, sem qualquer prejuízo ou ameaça, adotar, ou não religião ou, se entender oportuno, mudar para outra.

qualquer outra e também ao local destinado à prática de atos religiosos, ao funcionamento de um culto de uma seita qualquer. Alcança a imunidade de templos de qualquer culto, ou seja, de qualquer religião, sem distinção alguma. Assevera que não pode haver a incidência de impostos sobre missas, batizados, primeira comunhão, casamentos ou outros atos religiosos e diz que prédios alugados que não sejam destinados à prática de atos religiosos podem ser tributados.⁵³

Do que consiste o templo de qualquer culto, para efeito da imunidade religiosa? Afiança Aliomar Baleeiro (2013) que o “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, ele diz que vai mais além, incluindo, também, a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, só para o culto. Conquanto, fazendo restrição, acrescenta que não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia etc.⁵⁴

Para Sacha Calmon (2010), o templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou a de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana.⁵⁵

E o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2013) tece suas colocações que cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templo.⁵⁶

De outra sorte, da leitura em Baleeiro, restou demonstrado que o governo não estaria disposto a tributar a igreja tradicional ou cobrar “taxa de licença” contra entidade política a pretexto de “poder de polícia”, mas manifesta preocupação dada a possibilidade de intolerância ao culto das minorias num país de imigração,

⁵³ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 136.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Forense, 2013, p. 148-149.

⁵⁵ COELHO, Claudio Ulysses Ferreira. LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade** - abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010, p. 261 – 262.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 194-195.

destacando, inclusive, alguns grupos como ortodoxos, protestantes, budistas dentre outros [...].⁵⁷

Kiyoshi Harada (2014) não se mostra satisfeito no conceito alargado da imunidade religiosa quando afirma que a interpretação ampla que se costuma dar ao instituto da imunidade não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita.⁵⁸

Em acepção à imunidade dos templos, Hugo de Brito Machado (2004) expõe que há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. Adverte que a tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Deixa claro que em se tratando de locação permanente, esta se confunde com atividade econômica.⁵⁹

Por oportuno, vide transcrição o dispositivo alertado pelo ilustre tributarista:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
[...]
IV - livre concorrência;
[...].⁶⁰

⁵⁷ Op. Cit. p. 502.

⁵⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 403.

Os atos da mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária. A Constituição Federal de 1988 só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as *finalidades essenciais dos templos* (§ 4º do art. 150). Não estende o benefício às atividades *decorrentes das finalidades essenciais*, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca. Isto quer dizer que determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo à incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 269 – 270.

⁶⁰ Op. Cit.

3.3 Finalidades essenciais – síntese da visão dos autores pesquisados

Segundo relatado pelos doutrinadores examinados, em que pese a extensão da imunidade religiosa dos templos de culto, parece não haver unanimidade no que se refere aos termos “finalidades essenciais” quando se vincula o patrimônio, a renda e os serviços dos templos de culto, de acordo como propugnado pela própria Constituição.

Partindo dessa ponderação, pressupomos que, se a última Carta Magna tivesse aperfeiçoado o texto, seguindo da expressão “e dela decorrente”, o alargamento da imunidade religiosa dos templos de culto seria justificado, mas parece que este não foi o pensamento do constituinte. O que se percebe é que uma boa parcela dos doutrinadores caminha numa direção, demonstrando que, quando há desvirtuamento das atividades essenciais, não se justifica a imunidade dos templos de culto.

Voltando aos doutrinadores, Sergio Pinto Martins é taxativo quando diz: “prédios alugados que não sejam destinados à prática de atos religiosos podem ser tributados”. Aliomar Baleeiro afirma: “contudo, não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia etc”.

Sacha Calmon distingue o templo para atividade religiosa daquele “afetado” para atividades de educação ou de assistência, deixando a compreensão de que, o templo, na primeira atividade, encontra-se amparado pela imunidade, ao passo que, nas demais, a questão deve ser tratada como instituição de educação, isto é, nesse aspecto está fora do conceito de templo. Por outro lado, alerta: “no que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc”.

Paulo de Barros Carvalho, em seu comentário, posiciona-se da seguinte maneira: “e quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também

há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização”.

Kiyoshi Harada deixa clara a distinção “finalidades essenciais” de “atividades decorrentes das finalidades essenciais”, [...] “não estende o benefício às atividades *decorrentes das finalidades essenciais*, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca. Isto quer dizer que determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, à incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa”.

Hugo de Brito completa: “a ser assim, as entidades religiosas poderiam, também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para manutenção do culto e, ao abrigo da imunidade, estariam praticando verdadeira concorrência desleal em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição”.

Entretanto, dos estudiosos antes consultados, Roque Carrazza tem, hoje, uma posição mais moderna, fruto, ao que deixou transparecer, do amadurecimento do assunto sobre a imunidade dos templos de culto - o que é por demais louvável o reconhecimento deste novo pensar e tece longa explanação da matéria no que se salienta mais essencial.

Asseverando seu pensamento pretérito, Roque Carrazza era enfático no sentido de afirmar a não imunidade sobre as rendas provenientes da comercialização de objetos sacros, da exploração econômica de estacionamentos e restaurantes, da venda de licores, vinhos, velas etc., ainda que as receitas fossem revertidas em benefício do culto.

Esse autor prossegue seu raciocínio argumentando que estas não são finalidades essenciais ao culto, mas meramente temporais, esbarrando, assim, na restrição veiculada no art. 150, § 4º, da CF (“as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”).

Neste novo olhar da imunidade dos templos, abrigado pelo citado doutrinador, os rendimentos oriundos de lucros relativos aos ganhos de capital e de alugueres de imóveis, uma vez relacionados às finalidades essenciais do culto, encontram-se amparados pela imunidade em relação ao IRPJ. De mesma forma, os serviços prestados a título oneroso são imunes ao ISS, como também é imune ao IPTU o patrimônio da Igreja. Seu destaque é que a imunidade em tela só cede passo quando as rendas, os serviços e o patrimônio da Igreja estão a serviço de finalidades estranhas ao culto, cabendo ao Poder Público o ônus da prova deste desvirtuamento.⁶¹

Da leitura dos argumentos apresentados sobre templo, especialmente dos conceitos de imunidade proclamados pela Constituição Federal, este mister imunizatório contempla desde pequenas e humildes igrejas instaladas em simples comunidades de periferia ou área urbana, até grandes templos.

Nessa toada encontram-se protegidos pela imunidade os santuários gigantescos e suntuosos da Igreja, geralmente compostos de edificação principal onde se realizam os cultos e os prédios acessórios que se prestam à moradia do ministro de confissão religiosa, do zelador, da administração, dentre outros.

Nessa linha de pensamento, em consonância com o preceituado na Constituição Federal, é imperioso mirar nas “finalidades essenciais”. Em virtude disso, tanto os templos “Santuário Nacional de Nossa Senhora Aparecida” como o “Santuário Mão de Deus” da Igreja Católica e, da mesma forma, o recentemente inaugurado “Templo de Salomão”, da Igreja Universal do Reino de Deus, são cobertos pelo manto da imunidade religiosa.

Carece ainda de discussão a Loja Maçônica. Contudo, em que pese suas peculiaridades, destaque-se o julgado do Supremo Tribunal Federal, publicado em 14 de dezembro de 2012, a saber, RE 562351/RS, em que aquela corte decidiu que na maçonaria “não se professa qualquer religião.”⁶²

⁶¹ Ibidem, p. 853-856.

⁶² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 562351/RS, 2012.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28lojas+ma%E7onicase+ou+ma%E7onaria%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o5wl5or>>. Acesso em: 16 out. 2014.

Em contraposição neste assunto, Rafael Sasse (2014) se pronuncia, considerando a Loja Maçônica como templo, à luz do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, demonstrando que a matéria está aberta à discussão, manifestando-se, inclusive, quanto ao mencionado Recurso Extraordinário, afirmando que o debate sobre a imunidade religiosa da maçonaria encontra-se em aberto, tendo em vista ter sido este o único precedente do STF sobre o tema, e considerando que o julgamento foi por uma das Turmas, ou seja, pelo voto de apenas cinco ministros, e, mesmo assim, a conclusão não foi à unanimidade.

Mesmo que não se concorde com a fé ali professada, mesmo que o Poder Judiciário considere absurda a religião daquela entidade, mesmo assim não se pode negar-lhe a aplicação da imunidade religiosa, sob pena de se negar vigência à norma da alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal.

Por esse motivo, entendemos que não se pode desconsiderar o caráter religioso da maçonaria, instituição que está presente há séculos, em todo o mundo, e onde são realizados ritos sacramentais inegavelmente de cunho religioso.⁶³

Com respeito ao pensamento de estudiosos do Direito Constitucional como Roque Carrazza, colocando, em nosso entender, posições mais alargadas em relação à imunidade dos templos de culto, nota-se que suas reflexões guardam similitude em face da linha de pensamento paralela com desfechos dos enfrentamentos de questões

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

⁶³ LOBATO, Rafael Sasse. A aplicação da imunidade religiosa, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, à Maçonaria. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3972, 17 maio 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/27964>>. Acesso em: 4 ago. 2014.

da natureza, levadas ao Supremo tribunal Federal – STF, conforme ementas no RE 325822/SP e no ARE 694453 AgR/DF, publicadas, respectivamente, em 14 de maio de 2004 e 12 de agosto de 2013. (Anexo “C”)

Acrescente-se que restou assentado na primeira ementa referida que a imunidade prevista no artigo 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".⁶⁴ Na segunda ementa indicada, encontra-se grafado: se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, *nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos*. (Grifo nosso).⁶⁵

É importante registrar que o ponto no qual se reflete indisposição quanto ao alcance da imunidade sobre os templos de culto religioso é fundado em receitas atípicas enquanto oriundas de terceiros, como uma operação normal (cotidiana) que guarda semelhança própria de atividade de empresa, contrariando as “finalidades essenciais”, consoante disposto no artigo 150, inciso VI, parágrafo 4º, CF.

Regina Helena Costa (2014), referindo-se ao dispositivo constitucional citado, afirma:

Finalidades essenciais são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.⁶⁶

⁶⁴ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 325822/SP, 2004**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+tribut%E1ria+em+de+culto%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

⁶⁵ BRASÍLIA. **ARE 694453 AgR / DF**.

Disponível em:

<<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.2:acordao;are:2013-06-25;694453-4420130>>. Acesso em: 29 ago. 2014.

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106.

No caso de templos de qualquer culto, conclui-se do entendimento de Leandro Paulsen (2005), quando trata da questão da imunidade incondicionada que a alínea “b” (art. 150 da CF), não remete aos requisitos da lei como ocorre com a alínea “c” do mesmo artigo e o parágrafo 7º do art. 195 da CF, o que dá margem a alguns defenderem que a imunidade dos templos vincula-se apenas aos requisitos do § 4º do art. 150, isto é, subordinação às finalidades essenciais – a prática do culto religioso.⁶⁷

Rui Barbosa Nogueira (1992), referindo-se às instituições imunes, alcançadas pelo item VI do art. 150 da CF, alíneas *a*, *b*, *c* e *d*, coloca textualmente: “atendidas respectivamente as disposições do art. 14 do CTN e as dos parágrafos do mesmo art. 150”, afirmando como “situações” ou “entidades” que, por suas naturezas (ontológicas) e finalidades (teleológicas), são e estão constitucionalmente reconhecidas como sem *nenhuma “capacidade econômica” ou contributiva*.⁶⁸

Por óbvio, assevere-se que, se bens patrimoniais de templos, tais como estacionamentos, estiverem gerando receita em prol da entidade religiosa, originada de seus fiéis ou não, em razão do uso eventual por ocasião dos cultos, liturgias e demais reuniões de seus membros, somos de entendimento que, nestes casos, não há como afastar o império da imunidade inserta no artigo 150, VI, “b”, CF.

3.4 A imunidade tributária na divulgação religiosa mediante o uso televisivo

Atualmente, no Brasil, a comunicação em massa tem sido um instrumento forte utilizado dentre as religiões em geral e, particularmente, pelos católicos e protestantes. Por vezes, a utilização da mídia televisiva parece uma verdadeira “guerra” por audiência, se considerarmos os horários e duração dos programas apresentados pelos principais expoentes religiosos que, aqui, consideramos a Igreja Católica Apostólica e as denominações que professam a doutrina pentecostal, seja

⁶⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 262-263.

⁶⁸ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 7.

tradicional ou contemporânea, inserindo-se, dentre outras, a Assembleia de Deus, a Igreja Internacional da Graça de Deus e a Igreja Universal do Reino de Deus.

Cabe esclarecer que a Constituição Federal, em seu artigo 19, inciso I, veda tanto estabelecer cultos ou igreja religiosa, como subsidiá-lo e embaraçá-lo, contudo, permite a colaboração no interesse público, como já visto.

O artigo 5º, inciso VI da CF, consagra a inviolabilidade quanto à liberdade de consciência, crença e ao livre exercício dos cultos religiosos.

Já a imunidade religiosa é tratada no artigo 150, inciso VI, alínea *b*, sendo que o parágrafo 4º do mesmo artigo define tal benefício somente sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais.

No direito internacional, conferindo-se o artigo 18 da Carta das Nações Unidas (item 2.3.2 desta obra), da qual o Brasil é signatário, encontramos a liberdade de religião ou crença e sua manifestação pelo ensino, pela prática, pelo culto isolado ou coletivo, em público ou em particular.

Segundo o artigo 21, inciso XII da CF, é competência da União para exploração direta ou através de autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações.

A Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997⁶⁹, dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, definindo, dentre outros, forma e contratos de concessão.

O Código Brasileiro de Telecomunicações, Lei nº 4.117/62⁷⁰, artigo 6º, alínea *d* assim expressa:

⁶⁹ BRASIL. **Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em 26 nov. 2014.

⁷⁰ _____. **Lei nº 4.117, 27 de ago. 1962**. Institui o Código Brasileiro de Telecomunicações.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4117.htm>. Acesso em: 28 nov. 2014.

d) serviço de radiodifusão, destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, compreendendo radiodifusão sonora e televisão.

Roque Carrazza defende a imunidade, para os “serviços de comunicação radiofônica e televisiva, se realizados com propósito de evangelização.”⁷¹

Chegamos à conclusão de que a imunidade religiosa reside nos espaços televisivos limitados ao tempo de programação das entidades religiosas, em homenagem a preceitos constitucionais, a saber, livre exercício dos cultos religiosos (5º, inciso VI), imunidade religiosa (150, inciso VI, alínea *b*), liberdade de ensino e divulgação, consubstanciada pelo ensino, pela prática e em público, em consonância com a Carta das Nações Unidas.

3.5 Tratamento tributário de municípios sobre os templos de culto religioso

Alguns municípios vêm cuidando da imunidade religiosa, ao que parece, como forma de manifestar maior acuidade aos templos de culto, conferindo melhor clareza no instituto imunizatório através de suas legislações, como veremos a seguir.

A Lei nº 956, de 23 de março de 2006, do Município de Manaus (anexo “D”), introduz preceitos específicos em sua legislação, liberando do IPTU os imóveis utilizados pelas igrejas, ainda que alugados.⁷²

Outro exemplo é encontrado na Lei Complementar nº 121, de 23 de dezembro de 2009, que Instituiu o Código Tributário do Município de São João de Meriti, no qual

⁷¹ Ibidem, p. 852.

⁷² MANAUS. LEI Nº 956, DE 23 DE MARÇO DE 2006. IMUNIZA de pagamento de Imposto Predial Territorial Urbano templos religiosos de qualquer culto e dá outras providências. Disponível em: <<http://dom.manaus.am.gov.br/pdf/2006/marco/dom20061448cad1.pdf/view>>. Acesso em: 20 out. 2014.

consta a dispensa do pagamento de taxa por via de isenção, dentre outros, sobre os templos de culto.⁷³

E, como no Município de João Pessoa, isentando ou reduzindo taxas sobre os templos, como a Taxa de Fiscalização de Trânsito em Eventos e a TCR - Taxa de Coleta de Resíduos, na forma dos artigos 230 e 245 da Lei Complementar nº 053, de 23 de dezembro 2008.⁷⁴

No Município de Salvador, com a Lei nº 7186, de 27 de dezembro de 2006, artigos 135, 138, 140 e 143, isentando da Taxa de Licença de Localização – TLL e a Taxa de Fiscalização do Funcionamento – TFF.⁷⁵

Não foi identificado nenhum obstáculo para os entes políticos municipais quanto à outorga de liberalidades propostas na lei tributária, desonerando, então, os templos de culto religioso. Depreende-se que esse tratamento benéfico vem como uma forma de estímulo indireto à prática religiosa ao mesmo tempo em que se coloca de maneira mais evidenciada a laicidade religiosa na medida em que o poder tributante se afasta da cobrança de encargos tributários sobre o templo. Aliás, ficou assegurado tanto na contemplação da Constituição brasileira como pelo beneplácito da lei complementar tributária a clareza da competência comum dos entes federativos, conforme pontuando a competência legislativa plena dos entes federativos.

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na

⁷³ SÃO JOÃO DO MERITI. **LC Mun. São João de Meriti/RJ 121/09 - LC - Lei Complementar do Município de São João de Meriti/RJ nº 121 de 23.12.2009**

DOM-São João do Meriti: 23.12.2009. Institui o código tributário do município de São João do Meriti. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/50h6/institui-o-codigo-tributario-do-municipio-de-sao-joao-do-meriti>>. Acesso em 14 ago. 2014.

⁷⁴ JOÃO PESSOA. **Lei Complementar nº 053, de 23 de dezembro 2008.** Institui o Código Tributário Municipal e dá outras providências. Disponível em: <<http://joaopessoa.pb.gov.br/pc/comum/LegislacaoFiscal.do?method=carregar#>>. Acesso em: 11/08/2014.

⁷⁵ SALVADOR. **LEI Nº 7186, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2006.** Institui o código tributário e de rendas do município do Salvador. Disponível em: <<https://www.leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/lei-ordinaria/2006/719/7186/lei-ordinaria-n-7186-2006-institui-o-codigo-tributario-e-de-rendas-do-municipio-do-salvador?q=c%F3digo%20tribut%E1rio>>. Acesso em: 20 out. 2014.

Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.⁷⁶

Por seu turno, a Constituição Federal estabelece o poder aos entes federados na instituição de taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, segundo proposto no artigo 145.⁷⁷

3.6 Aspectos básicos da legislação da Espanha e de países latino-americanos

Com o fito de obtermos noção acerca de outros países na questão do favor fiscal sobre os templos de culto, teceremos algumas considerações pontuais quanto à edição de contornos à matéria religiosa segundo esboçado em suas legislações no que respeita ao tratamento constitucional e tributário no âmbito religioso. Nos referidos países, observamos que, do ponto de vista da laicidade religiosa, a Igreja e o Estado assumem suas ações, quer de forma independente ou com interferência entre esses setores.

Tal como ocorre no Brasil, há um aspecto peculiar nas demais nações da América do Sul: a natureza cristã na maior parte da população, até mesmo pela sua colonização oriunda de países católicos europeus. Deste modo, procuramos colocar os pontos principais com base em textos legais destacados das legislações de tais nações, como também da Espanha, Costa Rica e República Dominicana como parte complementar do estudo, pelo que fizemos uso de tradução própria, porém, apresentando parcialmente as versões originais dessas legislações nos anexos “E” a “P”.

⁷⁶ BRASIL. **Lei n. 5.172, 25 out. 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 05 ago. 2014.

⁷⁷ Passim.

Neste ensejo, acredita-se na importância do estudo comparado em 2010, realizado por Cristina García-Herrera Blanco e outros (2010), sobre o sistema tributário de onze países latino-americanos, a saber, Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Guatemala, México, Peru, República Dominicana, Uruguai e Venezuela, chegando à conclusão de que seus impostos mais importantes são:⁷⁸

- Imposto sobre a renda das pessoas físicas;
- Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas;
- Imposto sobre o patrimônio;
- Imposto sobre a circulação de bens;
- Imposto especiais.

Assim, é de se afiançar aspectos semelhantes nas legislações latinas quando se reportam aos benefícios fiscais direcionados às igrejas, traçados de forma genérica nas próprias constituições quando se trata de isenções ou imunidades tributárias.

3.6.1 Colômbia

A Colômbia trata do aspecto religioso em seu país através de sua Constituição, a qual expressa no art. 19 do seu texto, o exercício da liberdade de religião, assegurando que todas as pessoas têm o direito de praticar livremente sua fé e disseminá-la de maneira individual ou coletivamente, deixando patente que todos os credos e igrejas são igualmente livres perante a lei.⁷⁹

Quanto ao favor fiscal, verifica-se que as igrejas na Colômbia são isentas em relação ao imposto de renda, segundo estabelece o artigo 20, parágrafo 2º da lei

⁷⁸ BLANCO, Cristina García-Herrera e outros. ESTUDIO COMPARADO DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN AMÉRICA LATINA. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/TributacionAmericaLatina.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2014.

⁷⁹ COLOMBIA. **Constitución Política de Colombia**. Disponível em: <<http://www.jurisciencia.com/vademecum/constituicoes-estrangeiras/a-constituicao-da-colombia-constitucion-de-colombia/582/>>. Acesso em: 07 out. 2014.

1.607, de 16 de dezembro de 2012. A menção no texto legal, assegura que as entidades sem fins lucrativos não serão passíveis do mencionado imposto.⁸⁰

Sobre a legislação antes anunciada e, tomando-se como base o texto constitucional colombiano com sua evolução na perspectiva da laicidade religiosa, entendemos que diante da eventualidade de uma reforma tributária persistirá a isenção de tributos em prol dos templos na Colômbia.

Com relação à propriedade imóvel, a Constituição colombiana veda o tratamento preferencial ou concessão de isenção em relação a tributos sobre a propriedade na forma do artigo 294, sendo remetidas estas competências para os municípios, na forma do artigo 317.

A par das disposições tributárias sobre a propriedade, a Corte Constitucional da Colômbia decidiu as “Demandas de inconstitucionalidade” nºs. 018, 116 e 136 através da Sentença C- 027-93, acerca de isenção sobre propriedade eclesiástica, a propósito do artigo XXIV da Concordata entre a República Colombiana e a Santa Sé, concluindo pela sua constitucionalidade e, desta forma, isentando de tributação os imóveis da Igreja Católica.⁸¹

A decisão referida serviu como base para outra sentença, esta sob a identificação C-152/03, proferida pela mesma Corte Constitucional da Colômbia, desta vez estendendo o benefício isencional sobre os imóveis pertencentes aos demais credos religiosos em obediência ao princípio da igualdade.⁸²

⁸⁰ _____. **Reforma Tributaria.** Ley 1607 de 26-12-2012. Disponível em: <<http://actualicese.com/normatividad/2012/12/26/ley-1607-de-26-12-2012/>>. Acesso em: 07 out. 2014.

⁸¹ Corte Constitucional de Colômbia. Sentencia C- 027-93. Disponível em: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/c-027-93.htm>>. Acesso em: 07 dez. 2014.

PROPIEDAD ECLESIASTICA/EXENCION TRIBUTARIA

(...) Al lado de esta norma constitucional existe otra prevalente de la misma índole y que ha de aplicarse preferentemente, cual es la que consagra la libertad religiosa que otorga el derecho de los fieles de las distintas religiones a recibir los ministerios y ritos de ellas (art. 19 C.N.), lo cual se hará en los edificios dedicados al culto. Obsérvese también que mientras el artículo 294 se desenvuelve en un plano local, el 19 es de alcance nacional. La exención se extiende también a las distintas entidades y congregaciones destinadas también a fines de orden espiritual y pastoral. Estos inmuebles en cuanto respecta a la Iglesia Católica tendrán derecho a la exención tributaria en los términos del artículo XXIV concordatario, mas con el propósito de mantener la igualdad entre los distintos credos religiosos, ha de entenderse extendido tal beneficio fiscal a estos últimos, siempre que reúnan los requisitos.

⁸² Corte Constitucional da Colômbia. Sentencia C-152/03 . Disponível em: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-152-03.htm>>. Acesso em 07 dez. 2014.

(...) la Corte ha admitido el tratamiento jurídico favorable a iglesias y confesiones religiosas bajo la condición de ofrecer igualdad de condiciones para acceder a dichos beneficios a todas las confesiones religiosas e iglesias que cumplan con los requisitos de ley. Esta regla ha tenido especial aplicación en

3.6.2 Chile

No Chile, há proteção contra a exigência tributária das igrejas, a partir do próprio texto de sua Constituição, segundo indicado no artigo 19, inciso 6º desse comando normativo. Assegura deste modo, a liberdade de consciência, a manifestação de todas as crenças e o livre exercício de todas as religiões, desde que não contrarie a moral, os bons costumes ou a ordem pública. As confissões religiosas podem fundar e manter templos e suas dependências nas condições estabelecidas por leis e normas de saúde e segurança. Igrejas, confissões e instituições religiosas de qualquer denominação terão seus direitos assegurados no que diz respeito à propriedade, na forma das leis atualmente em vigor. Destaca que os templos e suas dependências, utilizados exclusivamente ao serviço do culto, estão isentos de todos os impostos.⁸³

As disposições constitucionais, como visto, beneficiam as igrejas mediante a isenção de impostos, contudo, esta matéria deixou de ser tratada de maneira especial na regulamentação referida, restando a aplicação da Lei nº 19.638⁸⁴ promulgada em 1º de outubro de 1999, estatuinto em seu art. 17 que as pessoas jurídicas de instituições religiosas regidas por esta Lei terão os mesmos direitos, isenções e benefícios fiscais que a Constituição da República.

Nas condições relatadas no dispositivo indicado é indispensável que leis e regulamentos concedam e reconheçam o benefício a outras igrejas, denominações e instituições religiosas existentes no país.

Por seu turno, o Serviço de impostos Internos do Chile, expediu a Circular 45 de 2012, esclarecendo sobre as isenções de impostos em favor das igrejas, confissões e entidades religiosas reconhecidas pelo Estado. Neste expediente, é

el ámbito de las exenciones tributarias que promueven la igualdad de las iglesias y confesiones religiosas, así como el ejercicio de las libertades individuales con ellas relacionadas.

⁸³ CHILE. Constitución Política de Chile.

Disponível em: <http://leyes-cl.com/constitucion_politica_de_chile.htm>. Acesso em: 05 out. 2014.

⁸⁴ Ley 19638 de 14 out. 1999. Organización Jurídica de Iglesias e Instituciones Religiosas. Disponível em: <<http://www.lexweb.cl/content/view/1457536/Ley-19-638-Organizacion-Juridica-de-Iglesias-e-Instituciones-Religiosas.html>>. Acesso em: 05 out. 2014.

mencionado como princípio geral que as igrejas, confissões e entidades religiosas reconhecidas pelo Estado, não estão sujeitas ao imposto de renda, na medida em que não desenvolvem atividades comerciais ou empresariais ou ainda possuam bens susceptíveis de produzir receitas sujeitas ao referido tributo.⁸⁵

3.6.3 Argentina

Observando a legislação da Argentina, constatamos o tratamento à atividade religiosa como indicado a seguir:

Na Constituição, o artigo 2º estabelece que o Governo Federal mantém o culto Católico Apostólico Romano. Veja-se que o artigo 14º da Carta anunciada, menciona os direitos de todos os habitantes da Nação, sob as leis que regulam o seu exercício, dentre esses direitos, o de professar livremente sua religião, de ensinar e estudar. Já o artigo 20º garante que os estrangeiros gozam de todos os direitos civis dos cidadãos no território da Nação, inclusive exercer livremente seu exercício de culto.⁸⁶

Contemplando os dispositivos constitucionais, a Lei do Imposto de Renda da Argentina nº 26.893, com modificações, sancionada em 12 de setembro de 2013⁸⁷ o artigo 20 do Decreto nº 649/97 e suas alterações regulamentam os principais rendimentos isentos, restando assegurado no inciso “e” o estabelecimento da isenção de impostos para as rendas provenientes das instituições religiosas.⁸⁸

Para o Imposto sobre o Valor Agregado estabelecido pelo Decreto argentino nº 280/97 de 26 de março de 1997, substituído pela Lei nº 23.349 e suas modificações,

⁸⁵ Serviço de impostos Internos do Chile. Circular 45 de 2012. Disponível em: <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu45.pdf>>. Acesso em 05 out. 2014.

⁸⁶ ARGENTINA. **Constitucion de la Nacion Argentina**. (22 de agosto de 1994). Disponível em: <<http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>>. Acesso em: 05 out 2014.

⁸⁷ **Ley de Impuesto a las Ganancias. Modificaciones**. Disponível em: <<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/220000-224999/220131/norma.htm>>. Acesso em: 06 dez. 2014.

⁸⁸ **Lei de Impuesto a las ganancias**. Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores. <<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>>Disponível em: <<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

verificamos que é concedida isenção às mesmas pessoas jurídicas indicadas em decorrência do dito tributo⁸⁹.

3.6.4 – Uruguai

A Constituição do Uruguai reza a proteção ao culto religioso e a imunidade tributária, como segue:

Artigo 5º: Todos os cultos religiosos são livres no Uruguai. O Estado não adota qualquer religião. Reconhece na Igreja Católica o domínio de todos os templos que foram total ou parcialmente construídos com recursos do Tesouro Nacional, com a exceção de capelas dedicadas ao serviço de asilos, hospitais, prisões e outros estabelecimentos públicos. Também isenta todos os impostos dos templos dedicados ao culto das diversas religiões.⁹⁰

Falando sobre as diversas mudanças nas constituições do Uruguai, Néstor da Costa (2009) assume acerca da manutenção da isenção indicada no referido dispositivo constitucional, ponderando que, embora a Constituição uruguaia tenha sido modificada muitas vezes neste último século, o artigo constitucional referido permanece inalterado, mantendo-se sua redação original. Dito artigo expressa o compromisso entre as forças políticas da ocasião, algumas das quais queriam que a propriedade dos templos pertencessem ao Estado, ao passo que outras se mostravam mais sensíveis às reivindicações da igreja católica. O formato por fim estabelecido foi o reconhecimento das diversas expressões religiosas, como de bom senso geral. Neste sentido, apresenta uma distinção evidente com o caso francês, cuja

⁸⁹ **Ley de Impuesto al Valor Agregado.** Disponível em: <<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>. Acesso em: 06 dez. 2014.

⁹⁰ URUGUAY. **Constitución de la República Oriental del Uruguay.** Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>>. Acesso em: 05 out 2014.

Constituição se estabelecia que “la République ne reconnaît (...) aucun culte, ou seja, a República não reconhece (...) nenhum culto.”⁹¹

Cotejando esse propósito, o artigo 134 da Lei nº 12.802 de 29 de novembro de 1960, tratando de normas sobre direito financeiro, já mencionava, naquela época, os benefícios de isenções de impostos em favor de qualquer religião.⁹²

3.6.5 Venezuela

Segundo a Constituição venezuelana, o Estado garante a liberdade de religião e de culto. Reza, ainda, que toda pessoa tem o direito de professar sua fé religiosa e de culto e expressar suas crenças de forma privada ou em público, através do ensino e outras práticas, desde que não sejam contrárias à moral, aos bons costumes e à ordem pública. Assegura, também, a independência e autonomia das igrejas e credos religiosos sem limitações, salvos os estabelecidos na Constituição e na lei. Deixa claro que o pai e a mãe têm o direito assegurado a seus filhos para que recebam a educação religiosa de acordo com suas convicções.⁹³

Já a Lei do Imposto sobre a Renda, publicada na imprensa oficial sob o nº 38.628 de 16/02/2007, regulamentada pelo RISLR (Regulamento do Imposto sobre a Renda), publicado na imprensa Oficial Nº 5.662 de 24/09/2003, em seu artigo 14, inciso 10 isentava textualmente desse tributo várias instituições, dentre as quais, aquelas dedicadas exclusivamente às atividades religiosas.

⁹¹ COSTA, Néstor da. La laicidad uruguaya. Archives de sciences sociales des religions, 2009, p. 4.

⁹² Ley Nº 12.802. Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/leyes/ AccesoTextoLey.asp?Ley=12802&Anchor=>>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

Artículo 134.

Reconócese como institutos culturales incluidos en el artículo 69 de la Constitución, a los efectos de la exención de impuestos, los seminarios o casas de formación de las congregaciones o instituciones de cualquier religión, las salas de biblioteca, salones de actos públicos, locales destinados a las clases de comercio, música, labores y economía doméstica y las canchas y centros de deportes y entretenimientos para jóvenes, fundados y sostenidos por las parroquias o instituciones que no tengan fin de lucro.(...).

⁹³ VENEZUELA. **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** Disponível em: <http://www.cne.gob.ve/web/normativa_electoral/constitucion/indice.php>. Acesso em: 12 ago. 2014.

Observamos, no entanto, que a advertência legal proposta na lei era no sentido de que, em nenhuma hipótese, tais instituições distribuíssem ganhos, lucros de qualquer espécie ou qualquer parte de seus ativos para seus fundadores, sócios ou membros de qualquer tipo e somente executassem pagamentos normais e necessários para o desenvolvimento de suas atividades.⁹⁴

Ocorre que, com a nova reforma da mencionada Lei do Imposto sobre a Renda através do Decreto nº 1.435, publicado pela imprensa oficial nº 6.152 de 18 de novembro de 2014, com vigência a partir de 2015, foi suprimida a isenção em favor de diversas instituições não lucrativas, inclusive as religiosas.⁹⁵ Nossa reflexão é de que a supressão legal à isenção das instituições como templos de culto religioso não deve perdurar por muito tempo, em razão da laicidade religiosa em consonância com o direito internacional.

3.6.6 Paraguai

A Constituição do Paraguai menciona no seu texto o reconhecimento à liberdade ideológica e de culto religioso, sem quaisquer limitações, salvo as estabelecidas na Constituição e na lei, assumindo que nenhuma confissão religiosa terá caráter oficial, indicando que a ligação do Estado com a Igreja Católica se baseia na independência, cooperação e autonomia. Neste aspecto, assegura a independência e autonomia das igrejas e confissões religiosas.⁹⁶

E, quanto aos impostos de renda e de importação propostos pela lei nº 125/91, com redação da Lei nº. 2421/04, que trata da reorganização administrativa e adequação fiscal, restou definida isenção para as entidades sem finalidade de lucro, tais como as organizações religiosas nas quais, em nossa ótica, estão incluídas

⁹⁴ **Ley de Impuesto Sobre la Renta** . Disponível em: <<http://venezuela.justia.com/federales/reglamentos/reglamento-de-la-ley-de-impuesto-sobre-la-renta/gdoc/>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

⁹⁵ Código Orgánico Tributario. Disponível em: 02 dez. 2014.
<http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf. >. Acesso em 02 dez. 2014.

⁹⁶ **Constitución Política de la República de Paraguay**.
Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em 05 out. 2014.

paróquias, igrejas, templos, etc, desde que reconhecidos pelas autoridades competentes, na forma do artigo 14, inciso 2 alínea “a” e 83, inciso 4 alínea “b”.

Em suma, as receitas provenientes do exercício de culto, serviços religiosos, aquisições e doações destinadas a essas finalidades, dentro dos limites previstos na lei e nos regulamentos, encontram-se livres de tributação no Paraguai.⁹⁷

O entendimento de Silvia Fernández Brenes (2004) sobre as isenções das instituições mencionadas é que, em todos estes casos, "a capacidade dessas entidades isentas se justificam por seu envolvimento no interesse geral". Assim, podemos acrescentar que não objetivam a geração de riqueza pura e simples, senão para cuidar do seu papel altruísta ou social vinculado aos seus objetivos. Por essa razão, um sistema tributário justo deve submeter tal riqueza ao menor ou nenhum gravame tributário [...].⁹⁸

3.6.7 Equador

A Constituição equatoriana dispõe sobre a liberdade de consciência e a liberdade de religião, expressas individualmente ou coletivamente, em público ou em particular para que as pessoas possam praticar livremente a religião de sua escolha, sujeitas apenas às limitações prescritas pela lei para proteger e respeitar a diversidade, a pluralidade, a segurança e os direitos dos outros.⁹⁹

Na lei do imposto de renda, impera isenção para várias instituições privadas sem fins lucrativos legalmente constituída, onde se inclui as de culto religioso, com a

⁹⁷ De Reordenamento Administrativo Y de Adecuación Fiscal de Paraguay. **Ley n° 2421/04**. Disponível em: <<http://www.set.gov.py/pset/agxppdwn?6,18,630,O,S,0,6239%3BS%3B1%3B400>>. Acesso em: 06 out. 2014.

⁹⁸ BRENES, Silvia Fernández. Las exoneraciones y desgravaciones tributárias a la luz de los principios constitucionales. Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, 2004, p. 83. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1102417>>. Acesso em 02 dez. 2014.

⁹⁹ ECUADOR. **Constitución Política de la República del Ecuador**. Disponível em: <<http://www.ecuanex.net.ec/constitucion/indice.html>>. Acesso em 05 out 2014.

observância da utilização dos seus bens e rendimentos para os fins específicos e apenas na parte que está diretamente investido neles.¹⁰⁰

Usualmente, nas legislações latino-americanas a outorga de benefícios fiscais às entidades decorre de cumprimento de obrigações acessórias. Não poderia ser diferente no caso do Equador onde as instituições sem finalidade de lucro em geral, inclusive as religiosas, são obrigadas, dentre outras, a se inscreverem no cadastro único dos contribuintes, procederem escrituração contábil, prestar declaração anual do imposto de renda, quando o caso.

Na análise de Mariela Cabrero Intriago (2012), são isentas do pagamento do imposto sobre a renda no Equador, as instituições de caráter privado, sem fins de lucro e que tenham sido constituídas legalmente. Para gozar da isenção deve possuir toda a documentação de registro como entidade privada, sem finalidade lucrativa. Não sendo desta forma seriam penalizadas e consideradas empresas fantasmas [...].¹⁰¹

Rumbea contextualiza a questão das isenções no Equador, sustentando os benefícios gerados pelas instituições sem fins lucrativos, aí incluídas as igrejas, “sempre que seus patrimônios e receitas se destinem às suas finalidades específicas e cumpram com os deveres formais contemplados nas leis correspondentes.”¹⁰²

3.6.8 – Bolívia

A Constituição da Bolívia cuida da liberdade religiosa no artigo 4, conforme se pode verificar:

¹⁰⁰ _____. **Impuesto a la Renta**. Disponível em:

<<http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/leytribint.pdf>>. Acesso em: 07 out 2014.

¹⁰¹ INTRIAGO, Mariela Cabrero e outra. “Análisis de las exenciones em el pago del impuesto a la renta y su impacto social”, 2012, p. 26-27. Disponível em:

<<http://www.dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1769/16/UPS-GT000176.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

¹⁰² RUMBEA, Jorge Antonio Marchán. “Las exenciones tributarias del impuesto a la renta y sus efectos fiscales 2008”, 2010, p. 70. Disponível em:

<<http://www.dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1769/16/UPS-GT000176.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

Artigo 4. O Estado respeita e garante a liberdade de religião e crenças espirituais, de acordo com suas visões de mundo. O Estado é independente da religião.¹⁰³

A Lei de Reforma Tributária boliviana nº 843, de 1983, modificada pelo decreto nº 27947 de 20 de dezembro de 2004, em seu artigo 49, inciso “b”, isenta do “Imposto sobre o lucro das empresas” um elenco de instituições civis, estabelecendo o benefício sobre as rendas auferidas por fundações ou instituições sem fins lucrativos que estejam legalmente autorizados em acordos de negociação, incluindo a atividade religiosa.¹⁰⁴

Jorge Abastoflor (2012) descreve os tributos aos quais estão dispensadas as organizações não-governamentais onde se acham inseridas as igrejas, a partir da legislação boliviana, salientando quanto à necessidade de registro no Ministerio de Relaciones Exteriores, quando se tratar de organizações estrangeiras, indicada no inciso “b” do artigo 2º da lei nº 2493/2003.

Os tributos dispensados para as referidas instituições são os seguintes:

- a) Imposto sobre as Utilidades das Empresas (art. 39 Lei no. 843 - Lei de Reforma Tributária);
- b) Imposto sobre a Renda Presumida de Proprietários de Bens (art. 54 da Lei nº 843 - Lei de Reforma Tributária);
- c) Imposto sobre os Imóveis Urbanos (art. 61 da Lei nº 843 - Lei de Reforma Tributária);
- d) Imposto sobre a utilidade líquida (art. 49 da Lei nº 1606 com as modificações da Lei nº 843).
- e) Imposto sobre a Propriedade de Bens Imóveis (Art. 53 da Lei nº 1606 com as modificações da Lei nº 843);

¹⁰³ BOLÍVIA. **Constitucion Política de la Republica de Bolivia.**

Disponível em:

<<http://www.harmonywithnatureun.org/content/documents/159Bolivia%20Constitucion.pdf>>. Acesso em: 05 out 2014.

¹⁰⁴ BOLÍVIA. **Ley 843 de Reforma Tributaria.** Decreto Supremo 27947 - 20 Diciembre, 2004.

Disponível em: <<http://bolivia.infoleyes.com/shownorm.php?id=367>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

- f) Contribuição Aduaneira Consolidada (Art. 45 do Decreto Supremo nº 22225 - Regulamento de Isenções Tributárias para Importações.

O autor esclarece ainda que, em caso de doações, estão isentas do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e o Imposto sobre os Consumos Específicos – ICE (Art. 50 a 52 do Decreto Supremo nº 22225 - Regulamento de Isenções Tributárias para Importações).¹⁰⁵

3.6.9 Peru

Por fim, o artigo 2ª, inciso 3 da Constituição do Peru assegura a liberdade de consciência e de religião, individualmente ou em associação, não havendo perseguição nem se considerando crime de opinião em razão de ideias ou crenças. Ressalta, ainda, que o exercício público de todos os credos é garantido, desde que não ofenda a moral ou a ordem pública.¹⁰⁶

A atual lei do Imposto de Renda do Peru estabelece isenção aos templos de culto com prazo determinado, como se pode verificar abaixo:

Artigo 19. Estão isentos do imposto até 31 de dezembro de 2015:
a) renda, das sociedades e instituições religiosas utilizadas para implementar suas finalidades específicas no país.¹⁰⁷

¹⁰⁵ ABASTOFLOR, Jorge. Disposiciones Tributarias para ONG 2012, p. 8. Disponível em: <[http://www.congi.org/docs/OTRAS_NORMAS/Disposiciones Tributarias para ONG.pdf](http://www.congi.org/docs/OTRAS_NORMAS/Disposiciones_Tributarias_para_ONG.pdf)>. Acesso em: 17 dez. 2014.

¹⁰⁶ PERU. **Constitucion Politica del Peru**. Disponível em: <<http://www.osinerg.gob.pe/newweb/uploads/JARU/CD/001promociondeinversion/constitucionpolit.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2014.

¹⁰⁷ _____. **Reglamento de la Ley del Impuesto a La Renta**. Decreto Supremo nº 122-94-EF. Disponível em: <www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_per_ds122.doc>. Acesso em 07 out 2014.

A legislação peruana também faz exigências para as entidades em geral diante do benefício da isenção para suas atividades, como demonstra o artigo 8º, letra “b”, do Decreto Supremo nº 122-94-EF, que estabelece requisitos como a atualização dos estatutos, destino do patrimônio em caso de dissolução, registro e outras obrigações.

Analisando o regime tributário das entidades religiosas no Peru, Susana Mosquera (2005) faz um paralelo entre as organizações não governamentais – ONGs - e as entidades religiosas, assegurando que, em ambos os casos, estas são entidades sem fins lucrativos. A diferença está na maneira como este seguimento não lucrativo e ONGs enfocam suas relações com o setor público. Dentro desta complexidade terminológica é necessário incluir um novo elemento, o conceito de entidade religiosa, que é o ponto que deve ser alcançado para discutir o sistema de financiamento que pode ser aplicado a estas entidades.¹⁰⁸

3.6.10 Espanha

O artigo 14 da Constituição espanhola, apontando consonância com a linha do direito internacional, consagra que “os espanhóis são iguais perante a lei, não havendo qualquer discriminação em razão de nascimento, raça, sexo, religião, opinião ou qualquer outra circunstância pessoal ou social”.

Examinando o artigo 16 da Constituição mencionada, verificamos o destaque para a liberdade ideológica e religiosa, porquanto, foi estabelecido:

- 1) se garante a liberdade ideológica, religiosa e de culto dos indivíduos e comunidades, sem restrições em suas manifestações, salvo no que for necessário à manutenção da ordem pública na forma da lei e;
- 2) Ninguém será obrigado a declarar sobre sua ideologia, religião ou crença;

¹⁰⁸ MOSQUERA, Susana. Estudio del régimen tributario de las entidades religiosas a la luz de la jurisprudencia del tribunal fiscal. Revista peruana de jurisprudencia, 7, p. 4, 2005. Disponível em: <http://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1689/Estudio_regimen_tributario_entidades_religiosas_jurisprudencia.pdf?sequence=1>. Acesso em: 16 dez. 2014.

3) Nenhuma religião terá caráter estatal. Os poderes públicos devem ter em conta as crenças religiosas da sociedade espanhola e, manterão as consequentes relações de cooperação com a Igreja Católica e as demais confissões.¹⁰⁹

Neste aspecto, Ekaterina Lagoda (2011/2012), leciona que, após a assinatura da Espanha, juntamente com outros estados, uma série de instrumentos internacionais de caráter universal a nível legislativo foi proclamada, adotando os princípios de prioridade de direitos humanos, o princípio da laicidade e da igualdade das religiões perante a lei. Assim, a Espanha é geralmente caracterizada como um estado secular no qual não há religião oficial do Estado.¹¹⁰

Relativamente à acuidade às igrejas na Espanha, do ponto de vista fiscal associado ao terreno das isenções, observamos a edição da Lei nº 49/2002 que trata do regime fiscal das entidades sem fins lucrativos, onde constatamos que as disposições adicionais oitava e nona deste diploma legal, tratam respectivamente das Fundações de entidades religiosas e regime tributário da Igreja Católica e de outras iglesias, confessionais e comunidades religiosas.¹¹¹

3.6.11 Costa Rica

A Constituição Política da República de Costa Rica, nos termos do art. 75 adota e mantém a religião Católica Apostólica Romana como igreja de Estado, entretanto permite o livre exercício de outros cultos, desde que não atentem contra a moral e os bons costumes.¹¹²

¹⁰⁹ Constitución Española. Disponível em:

<http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2014.

¹¹⁰ LAGODA, Ekaterina. Instituição jurídica da liberdade de consciência e de religião: análise comparativa do estado atual na Rússia, na União Europeia, Itália e Espanha. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67936/70544>> Acesso em: 15 nov. 2014.

¹¹¹ Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25039>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

¹¹² Constitución Política de la Republica de Costa Rica. Disponível em: <<http://www.constitution.org/cons/costaric.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

Analisando a questão tributária das igrejas, constatamos que, a Lei Reguladora de todas as Exonerações Vigentes, suas Revogações e Exceções, nº 7293 de 31 de março de 1995, em seu art. 1º, revogou todas as isenções tributárias objetivas e subjetivas previstas em leis, decretos e normas legais da Costa Rica.

Constatamos que dentre os demais assuntos tratados no referido dispositivo, foram mantidas as isenções do Imposto Territorial, sobre as igrejas e organizações religiosas, tão somente no que se refere ao culto.¹¹³

3.6.12 República Dominicana

A Constituição Política da República Dominicana, de 26 de janeiro de 2010, estabelece no art. 45, liberdade de consciência e de cultos, desde que atendidos a ordem pública e os bons costumes.¹¹⁴ No nosso entendimento, a inserção de cuidados para a prática religiosa é uma característica normal em diversas constituições, assim, restará à lei infraconstitucional apenas traçar as minúcias fincadas nas disposições da lei maior.

O tratamento de forma geral quanto as liberalidades estatais na República Dominicana em favor das entidades religiosas está manifestado na lei 122-05

¹¹³ Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones. Disponível em: <http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_informacion/biblioteca/Centro_Dudas/Lists/Formule%20su%20pregunta/Attachments/1707/Ley%207293%20Reguladora%20de%20Exoneraciones%20Vigentes,%20Derogatorias%20y%20Excepciones.pdf>. Acesso em: 17 dez.2014.

Artigo 34.- Altera-se o artigo 4º da lei nº de 2 de março de 1939 e suas atualizações, para o seguinte:
"Artigo 4º. – Não sujeição. Este imposto não se aplica aos imóveis de propriedade de:
[...]
- Igrejas e organizações religiosas, sobre os imóveis utilizados para o culto ou serviço social.
[...]."

¹¹⁴ **Constitución Política de la República Dominicana.** Disponível em: <<http://www.oas.org/dil/esp/Constituci%C3%B3n%20de%20la%20Rep%C3%ABlica%20Dominicana,%20Proclamada%20el%2026%20de%20enero%20del%202010%20Gaceta%20Oficial%20No.%2010561.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

(Regulamentação e estímulo das associações sem finalidade de lucro), onde o art. 12 identifica tais instituições dentre outras, como “associações de benefício mútuo”.¹¹⁵

Verificamos que consta ainda no art. 50 da citada lei a confirmação dos benefícios fiscais às organizações sem finalidade lucrativa, estas uma vez cumpridos os requisitos legais para sua constituição e, quando autorizadas a operar no país, gozarão isenção geral de todos os tributos, impostos, taxas, contribuições especiais, de carácter nacional ou municipal, vigentes ou futuros.

3.7 Considerações finais do capítulo

Face ao que foi mencionado, pudemos concluir neste capítulo, que há propósitos bem definidos entre aqueles que se debruçam ao estudo da imunidade religiosa no que se refere ao patrimônio, renda e serviços dos templos de culto.

Evidentemente, em sendo desvirtuados os haveres ou os objetivos da Igreja para destinos alhures diversos aos interesses do culto - como exemplo, distribuição entre seus representantes - não pudemos falar em imunidade.

O patrimônio da pessoa jurídica (igreja) jamais haverá de ser confundido com os interesses das pessoas físicas de seus representantes. Disso, dúvidas não há. Do contrário, evidenciar-se-ia a sujeição à penalidade de suspensão do direito à imunidade.

Quanto ao aproveitamento do patrimônio disponível de propriedade dos templos no Brasil para exploração de atividades diversas daquelas consideradas essenciais ao amparo da imunidade, revelamos dificuldades na aceitação deste entendimento, porquanto, ao que se vê, a própria Constituição trancou a porta para esta forma de exploração econômica das igrejas. Não é demais repetir que o parágrafo 4º do art.150 da CF de 1988 é categórico, não deixando margens a ilações, quando diz: “as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o

¹¹⁵ **LEY 122-05 Para la regulación y fomento de las asociaciones sem fins de lucro en República Dominicana.** Disponível em: <<http://fedomu.org.do/Marco%20Legal/leyes/Ley-No.122-05.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

A alínea “c” supracitada trata, dentre outras, das instituições de educação e de assistência social, que são alcançadas pela imunidade nestas condições. Mas a entidade confessional, quando se ocupa das atividades de educação, atendendo disposições legais, grassa sobre si a proteção da imunidade a impostos, neste caso, enquanto instituição de educação.

Tais instituições mencionadas no parágrafo anterior desenvolvem atividades que são de responsabilidade do poder público, como no caso das universidades confessionais, albergando-se, dessa maneira, na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997¹¹⁶ como vetor para a fruição imunizatória tratada no artigo 12 da CF:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.¹¹⁷

Convém observar que há características peculiares entre a imunidade dos templos de culto e a imunidade das demais instituições. Apesar de se identificarem no conceito de tratamento subjetivo, na imunidade religiosa prevista na alínea *b* do artigo 150 da CF, há a proteção contra impostos sobre o local onde os fiéis exercem o direito de manifestar livremente a sua crença na forma coletiva.

A imunidade a que alude a alínea *c* cuida de determinadas espécies de instituição, quais sejam, os partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Neste sentido, Schoueri.¹¹⁸

¹¹⁶ BRASIL. **Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em 26 nov. 2014.

¹¹⁷ Passim.

¹¹⁸ Op. Cit.

Tomando exclusivamente como exemplo a alínea “b” (templos de qualquer culto), parece-nos não existir complacência na lei possibilitando ensejar outra espécie de receitas diversa daquela identificada na atividade religiosa (essencial). Contudo, o que pudemos perceber é a criatividade singular brasileira na criação de ingressos acessórios ou decorrentes para o templo ao abrigo da imunidade.

Também nos parece coerente atentar que o termo “somente”, inserido no texto invocado sugere interpretação literal quando se trata de imunidade a impostos consoante aos templos de culto. Logo, concebe-se que as rendas provenientes de atividades atípicas, ou seja, aquelas auferidas fora do objetivo essencial da Igreja, não podem ser consideradas como oriundas da prática religiosa, estando, portanto, desprotegidas dos preceitos da imunidade.

Acrescentamos que o propósito não é reverenciar a ociosidade dos bens das instituições religiosas. Estes devem ser aproveitados na geração de réditos como de bom senso provier para os templos religiosos, mas é notório verificar que a prática permanente de atividades concorrentes com o mundo empresarial está sujeita ao campo de incidência tributária. Este entendimento nem suscita opinar qualquer alteração ou ajuste na lei constitucional além daquelas sugeridas, basta que se atente para seus devidos termos que atrelam e vinculam o tratamento para as rendas imunizadas das igrejas.

As práticas decorrentes de interpretações extensivas, não raro procedentes de decisões judiciais em favor de templos ou entidades religiosas parece-nos desatrelada do conceito de imunidade.

Em vista do propósito indicado, percebemos que o aproveitamento de bens, sejam terrenos e demais imóveis ociosos, dentre outros, como fonte permanente de recursos, ainda que os resultados financeiros se revertam em prol do organismo religioso, não são compreendidos como atividade essencial de culto na forma requerida pela Carta Magna.

A César o que é de César¹¹⁹. Se há pretensão da Igreja na obtenção de fonte de recursos diversos da prática religiosa, ou seja, ao alvedrio dos restritos termos

¹¹⁹ BÍBLIA. N. T. Epístola de Mateus 12:17. Português. **Bíblia de Estudo Almeida**. Novo Testamento. Trad. João Ferreira de Almeida. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 2000. p. 76.

alusivos às *atividades essenciais* segundo preceituadas no artigo 150, inciso VI parágrafo 4º da Constituição Federal, tem-se como ingresso para sua manutenção, não a figura de receita da atividade religiosa e sim faturamento, fruto da atividade econômica, portanto, sujeita aos gravames tributários da espécie *imposto*.

A motivação evidente do legislador constitucional ao proibir o Estado na instituição de imposto sobre o patrimônio, *renda e serviço* dos templos de culto tem um sentido singelo, segundo se pode compreender: o de não molestar as igrejas por meio de impostos, privilegiando, assim, a laicidade religiosa com a trava à exação do ente tributante, todavia, quando a Igreja realiza operações tendentes a carrear valores procedentes de atividades fora do contexto religioso, tem-se aí uma inversão.

Destarte, se é a Igreja que persegue um estreito relacionamento com o Estado por meio de faturamento disfarçado como rendimentos de suas atividades, há expectativa de impostos, de vez que, trata-se, na verdade, de fonte atípica de receita que, no nosso entender, não se enquadra no conceito de imunidade.

Válido, ainda, registrar que o tratamento favorecido advindo de repercussões alargadas do conceito de imunidade religiosa geralmente apoiado em julgados sejam judiciais ou administrativos, favorecem as entidades beneficiadas que ficam liberadas de qualquer contrapartida correspondente a impostos vigentes ou que venham a surgir, a pretexto do império da imunidade.

Cria-se no comportamento ensejado um descompasso isonômico em relação às empresas, que suportam pesada carga tributária em razão dos vários impostos e contribuições incidentes sobre suas receitas, como elencado anteriormente, além da gama de custos e despesas, como compromisso de pagamento, salários, encargos, etc. Ponderemos, que não se pode criar estímulo para instigar a imunidade religiosa como um instrumento de concorrência desleal diante de atividades empresariais.

Ainda acrescentamos que não se reflete em nenhum pecado a perseguição de superávit por parte da Igreja em seu resultado financeiro. Aliás, deve ser prática comum e pode ser estimulada através da contribuição voluntária oriunda dos dízimos, ofertas e doações provenientes dos seus fiéis ou não, até como fruto de gratidão como

E Jesus, respondendo, disse-lhes: Dai pois a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus. E maravilharam-se dele.

esforço do trabalho, da prosperidade, da saúde e da comunhão, bem como prova da fidelidade com o ser supremo que é cultuado. Justificar-se-ia, ainda, pela necessidade de manutenção da Igreja, notadamente para suas ações estatutárias. No entanto, a imunidade religiosa não pode se prestar como um instrumento identificado como uma atividade empresarial. As receitas originadas de objetivos estranhos às ações do culto, encontram-se subordinadas ao ônus dos respectivos impostos.

Nesta textura, faturamento originado de operações não contempladas nas *atividades essenciais* de culto religioso na forma do artigo 150, parágrafo 4º da CF, submete as igrejas aos gravames tributários como se fora uma empresa, afetando-se aos impostos normais, como PIS, COFINS, IRPJ. Os dois primeiros incidem sobre a receita bruta no regime cumulativo, aqui entendida como os valores das rendas não alcançadas pela imunidade, ou seja, por não se tratar de receitas próprias da atividade do templo na forma do artigo 2º da lei nº 9.718 de 1998.¹²⁰

Quanto ao IRPJ, a legislação tributária apresenta as formas de tributação pelas quais poder-se-á optar observada a regulamentação em razão de atividades distintas de seu objeto constitucionalmente protegido pela imunidade.

São elas:

- a) Lucro real;
- b) Lucro presumido.

Para enquadramento no lucro real, a pessoa jurídica optante dessa forma de tributação deve manter escrituração contábil regular, demonstrando a apuração do lucro líquido do período para assim obter o lucro real. Eventualmente, poderá ocorrer situação de prejuízo. A modalidade indicada é a mais justa porque considera como base para cálculo do IRPJ e CSLL o resultante de todas as despesas e custos menos as receitas.

¹²⁰ BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acesso em 28 nov. 2014.

De acordo com o art. 247 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.

É válido mencionar que estas circunstâncias instam as entidades ao procedimento dos ajustes em sua contabilidade, determinando a segregação entre a renda normal alcançada pela imunidade e receita tributável.

Caso a opção do IRPJ e CSLL seja pela modalidade do lucro presumido, que é uma forma simplificada de tributação, não há obrigatoriedade de escrituração regular (complexa), desde que a instituição registre suas operações no livro caixa nos termos do artigo 45 da lei nº 8.981 de 1995.¹²¹

Se, por alguma razão, a entidade não satisfizer as modalidades sugeridas, caberá à interessada ou ao órgão tributante de ofício proceder o lançamento por critério de arbitramento, a teor dos artigos 530 e 531 do RIR/99.

Relatamos, ainda, o uso da televisão cada vez mais presente, como meio de proclamação da fé religiosa. Decerto, a primazia constitucional garante a divulgação de todos os credos. Evidentemente, a locação do tempo televisivo dedicado ao ensino e à pregação pública encontra-se amparada pela imunidade religiosa.

Quanto aos municípios que dispensam tratamento favorecido às igrejas, assegurando de forma normativa benefícios como dispensa de taxas, dentre outros, nenhum óbice se visualiza nessa conduta. Na verdade, como entidades políticas mais próximas das comunidades, o uso de reserva legal em prol das instituições religiosas assegurado pela Constituição Federal estimula a prática religiosa.

Por último, da legislação dos países cujos destaques da lei constitucional e tributária foram pinçados e demais considerações procedidas, percebemos um forte sentimento de acuidade com a prática religiosa, o que é deveras salutar para o exercício da laicidade.

¹²¹ BRASIL. **Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em 28 nov. 2014.

Com base nos exames da legislação mencionada, podemos destacar que a Argentina consagra-se como o país do bloco do cone sul a permanecer com a religião católica como seu credo oficial. Embora sua atual Constituição apresente um cenário propício aos demais credos religiosos, há uma relação da Igreja com o Estado.

Eis que o Paraguai demonstrou, em sua Constituição, o relacionamento com a Igreja Católica baseado na “independência, cooperação e autonomia”, restando, assim, questionada a laicidade em razão desta “ligação” apenas a um credo religioso.

Ademais, na legislação tributária pesquisada em relação às igrejas sul-americanas, observamos a proteção contra a cobrança de impostos sobre os templos religiosos.

4 AS FORMALIDADES LEGAIS DA IGREJA NO BRASIL

Como qualquer entidade, para que uma igreja exista, tenha publicidade, é obrigatório o cumprimento de formalidades legais. Se há pretensão de se estabelecer como instituição e, portanto, tornar-se sujeito de direito e obrigações, não deverá haver informalidade. Com efeito, para que avance no campo da imunidade tributária, deverão os idealizadores da igreja, de posse de seus estatutos, procederem através de manifestação de seu responsável, o registro em Cartório, a teor da legislação de regência (Código Civil - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que preceitua no artigo 44, inciso IV, artigo 46, 54 e respectivos incisos, as condições e registro.¹²²

Apesar da existência jurídica da igreja, é necessária a satisfação de outros requisitos, como a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, quando indispensável, e obtenção de alvará de funcionamento. Vale lembrar que os impostos sobre o patrimônio e a renda alcançam a imunidade religiosa dos templos, mas as igrejas, como as demais pessoas físicas e jurídicas, estão sujeitas ao pagamento de taxas.

¹²² BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 janeiro 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 05 ago. 2014.

Atentos devem se colocar os senhores dirigentes das igrejas, especialmente seu líder maior, normalmente o presidente, para as suas responsabilidades perante a instituição e terceiros, evitando deslizes por omissão ou falta de ação e compromisso nos seus deveres. A rigidez legal nestes casos pode redundar em suspensão da imunidade. É possível observar que o único local em que o Código Tributário Nacional - CTN se refere textualmente ao termo “imunidade” é quando menciona “fiscalização”, como se verá:

Fiscalização

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

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, *inclusive às que gozem de imunidade tributária* ou de isenção de caráter pessoal. Grifamos.¹²³

De fato, em relação à imunidade, a Constituição Federal de 1988 vedou a cobrança de impostos sobre os templos de culto religioso, mas isto não significa dizer que as igrejas estão livres das ações de auditoria da atividade fiscalizadora. De fato, o fisco pode - e deve - proceder fiscalização também sobre este tipo de instituição como praxe, não com o propósito voraz de carrear recursos para o Erário, senão para anuir se os imperativos legais sobre as igrejas encontram-se em conformidade com a verdade declarada pela instituição. Do contrário, aí sim, as providências devem ser tomadas no resguardo da lei, da isonomia e do interesse social como forma de se coibir eventuais condutas opostas ao real propósito da imunidade, trazendo, inclusive, mais confiança e interesse dos fiéis ao seio da Igreja, enquanto ente historicamente empenhado na restauração do homem.

Numa sociedade pós moderna e complexa como a nossa, carente de valores éticos, onde o discurso nem sempre está afinado com a prática, haverá sempre a necessidade de controle. Como resultado, justifica-se perfeitamente os olhos da

¹²³ Op. Cit.

sociedade sobre os “haveres” da entidade e, por decorrência, dos seus responsáveis em razão da ligação com a instituição “igreja”, como uma oportunidade, inclusive, de demonstrar sua lisura neste relacionamento. De outra sorte, certas pretensões poderiam ser rechaçadas de forma contundente provando-se o crescimento normal de pessoas e instituições, sem margens a ilações.

Neste contorno é mister esclarecer que, incomprovada a retidão de qualquer instituição religiosa ou seu representante, restarão patentes as insinuações como as que ocorreram em reportagem da Revista Forbes de 17 de janeiro de 2013 sob o título “The Richest Pastors In Brazil”, divulgando que religião sempre foi um negócio rentável. E prossegue dizendo que, se acontecer de você ser um pregador evangélico brasileiro, as chances de obter um prêmio celestial são realmente muito altas nestes dias. Procedendo comparações de que, apesar de o Brasil continuar sendo o maior país católico do mundo, com cerca de 123,2 milhões de sua população - de aproximadamente 191 milhões - definindo-se como seguidores da Igreja sediada no Vaticano, os últimos dados do censo apontam para uma forte queda entre as fileiras dos católicos romanos, que agora respondem por 64,6% da população do país contra 92% em 1970.¹²⁴

A publicação em apreço ainda enaltece a ascensão estatística quanto ao número de evangélicos protestantes, assegurando que subiu de 15,4% da população do Brasil apenas uma década atrás, para 22,2%, ou 42,3 milhões de pessoas, invocando a probabilidade de tendência de queda para o catolicismo, estimando que até 2030, os católicos vão representar menos de 50% dos fiéis brasileiros.¹²⁵

Não são noticiados eventualmente, certos episódios como abusos de direito na criação de entidades religiosas, redundando nas chamadas “igrejas de fachada” e “lavagem de dinheiro”. Nessa seara é indispensável postura mais eficiente por parte dos órgãos responsáveis, em observância das leis de regência.

O artigo 50 do Código Civil Brasileiro¹²⁶ estabelece que, “em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão

¹²⁴ ANTUNES, Anderson. **The richest pastors in Brazil**. Forbes.

Disponível em: <<http://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/>>. Acesso em: 14 ago. 2014.

¹²⁵ Idem.

¹²⁶ Op. cit.

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”.

A lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013¹²⁷, define, dentre outros, a organização criminosa e as repercussões penais dessa conduta e demais providências.

Reputa-se de aplicação para as igrejas, a lição de Fausto Martins de Sanctis, segundo colacionado:

A decisão de mérito de uma ação penal, por vezes, tem que averiguar, inclusive, a teoria da “desconsideração da personalidade jurídica”, que implicaria a responsabilidade dos sócios para afastar a fraude ou eventual abuso de direito na utilização das entidades coletivas. Ou seja, se mediante fraude, simulação ou abuso de direito, as pessoas jurídicas teriam sido utilizadas como instrumento para causar prejuízo a outrem.¹²⁸

Octavio Campos, falando sobre imunidade religiosa, alerta quanto a ilicitudes ou atividades de cunho criminoso. Por conseguinte, identifica-se no seu discurso que a acessibilidade ao instituto imunizatório do gênero pode eventualmente hospedar práticas delituosas quando em respeito ao artigo 150, inciso IV, letra *b* da CF diz que, ao contrário do que a literatura desta alínea *b* pode indicar, a *imunidade religiosa* não abrange somente o local onde são desenvolvidas as atividades religiosas, isto é, os templos e similares. Menciona, ainda: em verdade, encontra-se protegida contra a tributação a própria instituição religiosa, no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços, desde que relacionados com as suas finalidades essenciais.

Nesse cenário de imunidade religiosa, continua Campos esclarecendo que, não sendo assim, não seria possível interpretar o § 4º do mesmo artigo 150, já que,

¹²⁷ BRASIL. **Lei n. 12.850, de 2 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>. Acesso em: 26 nov. 2014.

¹²⁸ SANCTIS, Fausto Martin de. **Crime organizado e lavagem de dinheiro**: destinação dos bens apreendidos, delação premiada e responsabilidade social. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 56.

por óbvio, os templos não têm patrimônio, renda, nem prestam serviços! Ainda, há que se mencionar a importante questão, derivada da ideia de *tolerância religiosa*, referente à expressão *qualquer culto*. A imunidade em tela trabalha para afirmar e proteger o princípio de *liberdade de crença*. Assim, por mais céticos e críticos que alguns possam ser em relação a determinadas atividades religiosas, a Constituição não admite uma postura de intolerância e exige a aceitação social de todas elas, inclusive para fins de imunidade.

O autor indicado incita que, certamente que não estamos a abarcar aquelas atividades de cunho criminoso, pois, nestes casos, sequer é possível considerarmos a questão da não tributação, já que, antes, o que estará em jogo é a própria licitude do culto desenvolvido.¹²⁹

A propósito das inquietações de tamanha magnitude, o CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe para as entidades alcançadas pela imunidade onde se incluem as igrejas, alguns requisitos, os quais, nos dias atuais, parecem-nos insuficientes. São eles: não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, aplicação dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais integralmente no País e manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.¹³⁰

Observe-se que a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, em seu artigo 12, parágrafo 2º, cria outro elenco de obrigações além daquele estabelecido no artigo 14 do CTN, conforme abaixo transcrito, sugestivamente temerário para aplicação aos templos de culto, em razão da lacuna adiante levantada.¹³¹

¹²⁹ FISCHER, Octavio Campos. Das limitações do poder de tributar. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; MOURA AGRA, Walber de(Cood.). **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1826.

¹³⁰ Passim.

¹³¹ Passim.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

[...]

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

Anote-se que a redação do inciso I do artigo 14 do CTN foi alterada com a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, ajustando o final do mesmo inciso, onde constava: “I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado”. (Grifo nosso).

Convém observar que tanto na alínea “c” do inciso IV do artigo 9º referida no CTN como no artigo 12, parágrafo 2º da Lei nº 9.532, de 1997, não se encontra mencionada qualquer expressão sobre templos de culto. A expressão “templos de qualquer culto” é citada na alínea “b” do artigo 9º do CTN, o que, em princípio, restariam as igrejas fora da obrigatoriedade legal indicada, em face da lacuna no texto constitucional para aplicação da regra. Contudo, na pesquisa da legislação, não vislumbra qualquer regulamentação específica de tal dispositivo constitucional. Desta forma, é nítido o esforço interpretativo para acomodar questões particulares no âmbito das igrejas, tornando-se indispensável recorrer ao art. 108 do mesmo diploma legal (CTN), para, enfim, tomar emprestada norma constante da alínea “c” do inciso IV do artigo 9º expresso no CTN para aplicação aos templos de qualquer culto:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.¹³²

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

¹³² Op. cit.

É possível constatar que existe a autorização legal para adequar a aplicação do art. 14 e incisos do CTN, também sobre os templos de culto, solvendo, pois, a lacuna observada. Sobre esta matéria, Ricardo Lobo Torres explica a questão dizendo que, de feito (sic), o art. 108 do CTN autoriza a integração “na ausência de disposição expressa”. Proclama que nem toda ausência de disposição expressa justifica a aplicação dos métodos de integração, afirmando que a lacuna apenas se caracteriza quando há uma *incompletude insatisfatória* do direito.¹³³

Por seu turno, Kelsen também se pronunciou argumentando quanto a uma interpretação da Constituição, na medida em que de igual modo se trate de aplicar esta – no processo legislativo, ao editar decretos ou outros atos constitucionalmente imediatos – a um escalão inferior.¹³⁴

Referindo-se ao “problema das lacunas”, Bobbio, fixando seu entendimento, leciona que um ordenamento é completo quando o juiz pode encontrar nele uma norma para regular qualquer caso que se lhe apresente, ou melhor, não há caso que não possa ser regulado com uma norma tirada do sistema.¹³⁵

Dessa forma, entendemos, evidentemente, que, no caso em análise, a lacuna localizada especificamente no disposto na lei complementar no que se refere aos templos de culto, isto é, à falta de vinculação no texto do CTN, no tocante ao silêncio na indicação das formalidades impostas às igrejas, é preenchida em razão do preceituado para as demais instituições elencadas no artigo 9º, inciso IV, alínea “c”.

¹³³ Ibidem, p. 94 – 95.

¹³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984, p. 463.

Quando o Direito é aplicado por um órgão jurídico, este necessita de fixar o sentido das normas que vai aplicar, tem de interpretar estas normas. A interpretação é, portanto, uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior. Na hipótese em que geralmente se pensa quando se fala de interpretação, na hipótese da interpretação da lei, deve responder-se à questão de saber qual o conteúdo que se há de dar à norma individual de uma sentença judicial ou de uma resolução administrativa, norma essa a deduzir da norma geral da lei na sua aplicação a um caso concreto. Mas há também uma interpretação da Constituição, na medida em que de igual modo se trate de aplicar esta – no processo legislativo, ao editar decretos ou outros actos constitucionalmente imediatos – a um escalão inferior; e uma interpretação dos tratados internacionais ou das normas do Direito internacional geral consuetudinário, quando estas e aqueles têm de ser aplicados, num caso concreto, por um governo ou por um tribunal ou órgão administrativo, internacional ou nacional. E há igualmente uma interpretação de normas individuais, de sentenças judiciais, de ordens administrativas, de negócios jurídicos, etc., em suma, de todas as normas jurídicas, na medida em que hajam de ser aplicadas.

¹³⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10 ed. Brasília: UNB, 1999, p. 115.

Como pudemos verificar, a brecha observada no texto da Lei complementar enseja o esforço, ainda que relativo, para o equilíbrio no sistema jurídico pela aplicação de disposição semelhante no processo de integração do direito. Nestas condições, Canaris, no estudo das Lacunas no Sistema, faz um reparo no sentido de que os perigos das “lacunas no sistema ameaçam a sua formação em termos bem mais pesados do que as quebras no sistema, relativamente remediáveis, e do que as também pouco frequentes normas estranhas ao sistema.”¹³⁶

Para Hélio Ourém (2011), há necessidade de se ir além das normas e dos fatos, perquirindo-se valores. Assegura que há uma interdependência entre as normas os fatos e os valores. Abaliza que, quando houver um desencontro entre eles, surge a lacuna.¹³⁷

Assim, é possível observar a pertinência do entendimento de Martins em referência ao artigo 14 do CTN:

A intenção legislativa do autor do CTN e dos textos constitucionais de 1967 e 1988 foi exigir lei complementar para imposição de requisitos para gozo da imunidade, com que se justifica o art. 14 do CTN. Por ser lei complementar, o Código é também lei nacional, aprovada pela maioria absoluta da nação na Câmara, que hospeda representantes de todo o Brasil, e a maioria absoluta dos Estados que têm seus representantes no Senado.¹³⁸

No intuito de aperfeiçoamento das disposições legais sobre as regras imunizantes, de maneira que as torne mais acessíveis na aplicação regulamentar para melhor visibilidade, contextualizando-se de forma direta a exigência de formalidades para os templos de culto, propomos ajuste do texto da Lei Complementar nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, de acordo com a seguinte construção:

PROPOSTA DE LEI COMPLEMENTAR

Altera dispositivos da
Lei nº 5.172, de 25 de

¹³⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Guilbenkian, 2002, p. 239.

¹³⁷ CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder**: a relativização da lei tributária. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011, p. 320.

¹³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias e as leis complementares, ordinárias e federais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 168 p. 80, set 2009.

outubro de 1966 –
Código Tributário
Nacional.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 14. O disposto nas alíneas *c* e *d* do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas [...]"

4.1 Peculiaridades da lei tributária sobre os templos de culto

Como já salientamos anteriormente, a regra imunizatória, tal como estatuída na Carta Magna, proíbe que os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) procedam cobrança de impostos sobre as instituições indicadas, dentre estas, os templos de culto, mas todos estão sujeitos ao pagamento de taxas e às obrigações acessórias, como qualquer contribuinte comum.

O CTN estabelece no art. 113 as obrigações principal e acessória para os sujeitos passivos (contribuintes). A obrigação principal se configura no pagamento do tributo. Os templos são imunes no que se refere à espécie imposto, como já referido. Contudo, as igrejas, além das contribuições, obrigam-se às prestações positivas e negativas que são as obrigações acessórias. É possível, eventualmente, pelo descumprimento de obrigação acessória, que uma entidade imune venha ser penalizada pelo inadimplemento das prestações positivas ou negativas.

Há um leque de obrigações acessórias às quais os templos estão subordinados, tais como manter em dia o alvará de funcionamento junto à edilidade, prestar informações de empregados junto ao Ministério do Trabalho, oferecer a declaração anual junto à Receita Federal, preencher a GFIP para recolhimento da quota previdenciária. Alerta-se que tal cota não recai sobre valores de subsistência, ou seja, as prebendas pagas aos ministros de confissão religiosa, membros de

instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, consoante preceitua o art. 22, inciso IV, parágrafo 13 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.¹³⁹

Das obrigações que afetam as entidades e, particularmente as igrejas, consta a não distribuição de “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”. Como lembrado, na redação constitucional anterior constava em seu final: [...] “a título de lucro ou participação no seu resultado”. Significa que a lei complementar 104 de 2001, “fechou a janela” para evitar qualquer interpretação tendenciosa quanto ao inciso I do art. 14 do CTN, ou seja, de forma alguma poderão ser distribuídos valores ou patrimônio das entidades sem fins lucrativos. Levando-se em conta a aplicação da mesma disposição para as igrejas, estas também não podem contemplar membros, líderes, congregados ou qualquer outra pessoa, utilizando-se de seus recursos.

É preciso distinguir lucro ou participação no resultado de necessidades eventuais de remuneração de ministros de confissão religiosa. Há de se ressaltar que, nos termos constitucionais, as igrejas não podem operar com a visão de lucro ou participação. Entende-se que a menção da legislação é ilustrativa para enfatizar os desígnios da imunidade religiosa, previstos na Constituição Federal. O resultado na entidade religiosa manifesta-se no *superávit* ou no *déficit*, termos usuais no fechamento periódico do balanço social das entidades. Denomina-se de *superávit* o saldo favorável (positivo) quando do confronto das suas receitas e despesas, diferente do que ocorre nas empresas. Quando nestas, chama-se comumente o resultado positivo de lucro, que, neste caso, é passível de distribuição entre seus participantes; quando negativo, haverá prejuízo.

Como nas igrejas não há a figura do lucro ou prejuízo, por se tratar de termos próprios da atividade econômica (salvo se houver atividade atípica), nada há de se distribuir a quem quer que seja, todavia, o superávit é revertido em prol da instituição.

Ocorre que, no que se refere aos ministros de culto, vislumbramos a seguinte situação: alguns não recebem valores (prebendas) como retribuição ao seu trabalho,

¹³⁹ BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 16 out. 2014.

em função de voto de pobreza e consagração integral de suas vidas à obra religiosa, sendo assistidos o mínimo pelas suas entidades, para prover-lhes as despesas. Outros utilizam seu tempo para o ministério de forma parcial e nada recebem das igrejas, mas boa parte tem o ministério de confissão religiosa como seu ofício integral ou até mesmo parcial e, para tanto, recebem valores a título de prebenda. Em outras palavras, é como se fosse os seus honorários pelos “serviços prestados”.

Grande parte das igrejas, seja qual for o credo religioso de sua pregação, têm seus ministros de confissão religiosa distribuídos em razão de suas especialidades vocacionais nas diversas áreas de ação, como presidência, família, culto, administração, música e (outros), em geral, sem vínculo empregatício. Há, no entanto, a manutenção normal do templo, que, para tanto, contratam funcionários para a secretaria, serviços gerais, vigilância, dentre outros.

Evidentemente, tanto o pagamento de prebenda para os ministros de confissão religiosa como a remuneração de salários para os empregados não se constituem distribuição do resultado da igreja. Os valores pagos, sem dúvidas, devem permear critérios de razoabilidade e proporcionalidade diante da instituição. Neste sentido, dúvidas têm sido dirimidas através de decisões administrativas procedentes da Receita Federal em razão de processos administrativos conforme citados adiante.

O inciso II do art. 14 do CTN conclama à aplicação integral dos recursos no País em relação aos objetivos institucionais. A grosso modo, a interpretação literal do inciso levaria, num primeiro momento, ao sentimento de inviabilidade de certas ações da Igreja, de vez que, em razão deste dispositivo, restaria a impossibilidade de a Igreja remunerar seus ministros de culto.

Nos trabalhos de missões, onde algumas denominações, especialmente aquelas consideradas tradicionais, desenvolvem em suas estratégias missionárias de evangelização o envio de missionários aos diversos países, ensejando o sustento destes ministros, por exemplo. Neste aspecto, os valores porventura enviados ao exterior encontrar-se-iam dentro dos propósitos das atividades essenciais da organização religiosa, protegidos, portanto, da cobrança de impostos, como já pacificado administrativamente nas Decisões números 039/98 e 202/2004,

respectivamente procedentes da SRRF/1ª RF e SRRF/9ª RF, Publicadas no DOU: 29.10.1998 e 10.08.2004.¹⁴⁰

4.2 Escrituração das operações dos templos de culto – uma proposta

Outra obrigação acessória destinada às entidades imunes consoante mencionada na legislação é: “manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão”, segundo estabelecido no artigo 14, inciso III do CTN. No mesmo sentido, reza a alínea “c” do parágrafo 2º do art. 12 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o que nos leva a entender a necessidade de escrita regular para as entidades imunes. Este é um assunto de particular anotação, no que nos posicionaremos adiante. Na verdade, trata-se de matéria, ao que tudo indica, carecedora de alteração legislativa no que se refere à escrituração contábil para os templos de culto.

As empresas, em geral, são obrigadas a manter escrituração contábil em livros revestidos de formalidades legais. Além dos livros de escrita relativos às suas atividades peculiares, devem também registrar em órgão de registro do comércio, (no caso das empresas em Juntas Comerciais), o livro Diário, obrigando-se, inclusive, a possuírem o livro Razão. É desse modo que estabelece a legislação através de dispositivos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Anexo “Q”). Os artigos 1.179 e 1.180 do Código Civil estabelecem a mesma obrigatoriedade de escrituração antes manifestada.

Eis que, em determinadas situações perante o próprio fisco federal, não se confere a obrigatoriedade de escrituração do livro Diário, bem como do livro Razão. Deste modo, é facultada às empresas pequenas que possuem modesta faixa de receita uma escrituração mais simplificada, por meio do livro caixa, para registro das operações de suas atividades mercantis.

¹⁴⁰ FERREIRA, Antonio Airton. **Regulamento do Imposto de renda 2010**. 13. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2010, p. 510.

Neste diapasão, a colocação antes manifestada consoante a escrituração dos mencionados livros Diário e Razão é facultada perante o fisco federal. Acreditamos que, para os templos religiosos, não houve a preocupação do legislador quanto à exigência para que estes entes religiosos procedam sua escrituração regular especificamente por meio do livro Diário, mas sim em *livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*, não havendo, então, a indicação específica sobre quais livros estariam os templos instados a escriturar suas operações.

Entretanto, há certos requisitos e formalidades deste expediente chamado Diário, pelo requinte de os atos e fatos nele transcritos redundarem em balanços e demonstrações contábeis que devem ter o crivo de um profissional especializado, ou seja, o contador.

Diga-se, as formalidades citadas são intrínsecas, ou seja, aquelas voltadas ao aspecto técnico (modo de escrituração) do livro. Este deve ser escriturado com clareza, cronologia, sem entrelinhas, espaços em branco, rasuras ou emendas, como exemplo. Quanto às formalidades extrínsecas, existe a necessidade de registrá-lo em órgão próprio, tê-lo sempre à disposição em boa guarda para exhibi-lo às repartições externas, quando o caso, dentre outras razões.

Nessa posição, não parece imprescindível a necessidade de tanto requinte escritural por parte das Igrejas. Também não se constata a exigência expressa em regulamentação determinando o uso do livro Diário nestas entidades.

Analisando a forma em que se encontra posta a legislação, ficou evidenciada a obrigatoriedade das entidades religiosas de procederem a escrituração de suas “receitas e despesas *livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”. Mas, que livro é esse? Não se detectou na lei o tipo do livro exigido, conforme depreendido, para a espécie de instituição em exame, no entanto, a escrituração de modo mais simplificado procedida através do livro Caixa é compreensível para os pequenos templos que, apesar de possuírem autonomia, detêm limitada situação financeira e patrimonial.

Contudo, noutras situações, acreditamos que as considerações procedidas acerca da escrituração de forma simples, contemplando certas entidades religiosas, deve ser repensada quanto às grandes igrejas ou “grupo de igrejas”. Algumas dessas

instituições ostentam uma estrutura gigantesca, agregando, inclusive, quantidade significativa de filiais subordinadas a uma administração central, exigindo-se um controle mais apurado. A escrituração para esses casos apenas baseada no livro caixa parece-nos temerária, incipiente. Destarte, a complexidade devida ao movimento de grande porte dessas espécies de igrejas acarreta mutações patrimoniais vultosas, recomendando escrituração contábil regular como se fora uma grande empresa.

Como as atividades das igrejas não estão sujeitas apenas aos exames dos seus conselhos fiscais e até mesmo auditorias internas, mas também ao dever de atender às autoridades externas, incluindo-se o fisco, como já mencionado anteriormente, evidentemente seria necessário um controle mais eficiente e sistemático de suas operações, envidando, na medida do possível, melhor transparência para este tipo de sociedade civil.

Não queremos, aqui, proclamar dificuldades, burocracia ou embaraços ao exercício religioso ou, melhor dizendo, à imunidade religiosa, mas entendemos que a evolução religiosa a que chegou o Brasil sugere uma proposta legislativa. A sugestão seria determinar, sob pena de suspensão da imunidade, para as igrejas detentoras de patrimônio social superior a R\$ 2.000.000 (dois milhões de reais), a obrigatoriedade de que procedam escrituração contábil de suas operações em livro Diário e, por consequência, em livro Razão, obrigando-as a publicarem, ao menos anualmente, o balanço social.

Tomemos o valor acima como elemento básico, isto é, um referencial mínimo, porém relevante na equação patrimonial dos templos de culto. É certo que, diferentemente das empresas cujos sócios detêm participação acionária, as igrejas, ao invés de acionistas, figuram em seu rol uma comunidade, um grupo de pessoas que normalmente compõem a irmandade. São os fiéis, membros e congregados, assíduos ou não, além dos seus visitantes que, nesse pensar, têm o direito de dispor de instrumento mais eficaz ofertado pelas próprias igrejas para acompanhar a evolução patrimonial da instituição.

Também não vemos tratamento discriminatório na opinião manifestada, nem tampouco instrumento de perseguição, uma vez que a sugestão é dirigida às igrejas

de todos os credos religiosos com um tratamento desigual para as entidades desiguais. É iniciativa que, inclusive, torna mais transparentes as operações das igrejas perante seus fiéis, permitindo melhor avaliar o destino de verbas da Igreja, originadas de ofertas, dízimos, donativos e contribuições, ao tempo em que se aperfeiçoam os mecanismos indispensáveis para visão da sociedade e órgãos de auditoria, inclusive fiscal, sobre as igrejas, resvalando também sobre as pessoas físicas de seus líderes e diretores.

A Igreja, como qualquer ente, possui patrimônio, e nessa direção propomos que, quando o montante financeiro deste patrimônio supere o valor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), obriguem-na à escrituração regular por meio da contabilidade, que é conhecida como a ciência do patrimônio e tem como objetivo o controle e planejamento.

Claudio Ulisses entende a contabilidade como a ciência social que reúne um conjunto de conhecimentos sistematizados que possibilitam o estudo, registro, controle e mensuração do patrimônio de uma pessoa física ou jurídica, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos, no intuito de prover aos seus usuários, por meio de demonstrativos e análises, informações econômicas e financeiras sobre o resultado apurado com fins à tomada de decisão.¹⁴¹

A proposta ora colocada certamente não redundará no aniquilamento total de eventuais comportamentos infringentes à lei, mediante o aproveitamento irregular do manto protetor da imunidade sobre os templos de culto religioso. Todavia, além de atenuar iniquidades no tratamento da imunidade religiosa, servirá de forte instrumento de avaliação e investigação por parte dos interessados.

¹⁴¹ Ibidem, p. 44.

4.3 Suspensão da imunidade religiosa - processo administrativo no âmbito federal

Segundo nossa análise anterior, a Constituição Federal estabeleceu imunidade tributária em relação a impostos sobre as instituições a que se referem as alíneas “b” e “c” do artigo 150, inciso VI.

Grassam sobre tais instituições requisitos propostos no artigo 14 e incisos do CTN (Lei nº 5.172/66). Já posicionou-se anteriormente sobre esses requisitos. Em princípio, resvalam também sobre os templos de culto. São, na verdade, obrigações acessórias para que as entidades obedeçam a uma diretriz no propósito de comprovar efetivamente a imunidade para o objeto que foi criada. O descumprimento do comando normativo invocado sujeita os entes envolvidos a um processo administrativo que pode redundar na suspensão da imunidade, segundo se alude no parágrafo 1º do mencionado dispositivo:

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.¹⁴²

O parágrafo 1º do artigo 9º acima citado expressa a responsabilidade pelos tributos retidos nas fontes. É caso segundo das retenções do IRRF e da contribuição previdenciária do empregado. Adverte também a obrigação de fazer quando acentua a não dispensa de atos previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.¹⁴³

A legislação disciplina o processo administrativo destinado à espécie, através da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, disciplina a matéria (Anexo “R”)¹⁴⁴. Consequentemente, ocorrendo o descumprimento de obrigações acessórias, poderá ensejar contra a igreja um processo administrativo para suspensão da imunidade.

¹⁴² Passim.

¹⁴³ Idem.

¹⁴⁴ Ibidem.

Poderíamos perguntar: que “pecados” poderiam praticar as igrejas, tendentes à punição exposta pela lei, a ponto de ser castigada pela suspensão do seu singular exercício da imunidade? São muitos. Observa-se, por vezes, que há uma fértil imaginação, quando se pensa as igrejas como entes divinos e, portanto, intocáveis pelo fisco em função da imunidade religiosa, restando estas entidades, por conseguinte, longe dos olhos da administração tributária e serem eventualmente incomodadas através de ação externa para verificação do cumprimento de suas obrigações legais. Contrapondo-se a este pensamento, o parágrafo único do art. 194 do CTN reza: “a legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal”.

O elenco estabelecido pelo CTN, artigo 14 e incisos, como já se teve a oportunidade de mencionar, são exemplificativos. Afinal, há um relacionamento particularmente jurídico que tem suas repercussões quando mencionada a palavra patrimônio ao se referir ao templo.

No patrimônio, há todo um conjunto de bens que vão se formando desde o momento do estabelecimento da Igreja, ao lado, evidentemente, dos direitos e das obrigações. Estas últimas, não apenas para dentro de si mesmas, seus líderes e demais membros, mas, também, para o público externo - aí inclusas as autoridades fiscalizadoras.

Se a Igreja remunera pessoas, deve agir de acordo com a legislação de regência. Em procedendo o pagamento de verbas, observar os descontos de praxe e os recolhimentos ao poder público competente, através de seus órgãos. Atentando que há situações de grande importância quanto à responsabilidade de retenção e recolhimento, o que ocorre com a contribuição previdenciária e o imposto de renda. Falhas neste aspecto e noutros, segundo já mencionados, poderão desencadear um procedimento administrativo.

Indispondo-se à lei regulamentar no tocante às obrigações acessórias, conclama-se às igrejas a aferir as palavras de Machado Segundo sobre o processo administrativo a que estão sujeitas, falando que o *mero procedimento*, unilateral, inquisitório, etc., desenvolve-se no âmbito da fiscalização tributária e é concluído

quando as autoridades “constatam” que os requisitos necessários ao gozo da imunidade ou da isenção estão sendo desatendidos, expedindo notificação fiscal na qual determinam a suspensão do benefício (§ 1º), referindo-se à Lei nº 9.430/96.¹⁴⁵

Em sequência do seu ensino, Segundo, com base no § 2º, do mesmo ordenamento citado, acentua que depois desse mero procedimento, instaura-se fase *litigiosa*, pois já existe pretensão fiscal contrária aos interesses da entidade imune. Tanto é assim que ao contribuinte é ofertado direito de defesa, podendo apresentar em trinta dias as alegações e provas que entender necessárias.

Levando-se em consideração a orientação supra, é de se observar que, caso seja apurado que a instituição agiu em descumprimento de requisitos da imunidade, será emitido expediente pela autoridade fiscal, em forma notificação, circunstanciando a infração e oferecendo à notificada o prazo de trinta dias para que se manifeste, cabendo ao Delegado ou Inspetor da Receita Federal, que decidirá conforme a situação. Caso não acate as argumentações da interessada, expedirá Ato Declaratório Executivo – ADE, suspendendo a imunidade e ofertando o prazo legal (trinta dias), para manifestação da entidade junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Tal ADE tem o seguinte formato:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO

Declara suspensos os benefícios de imunidade e isenção tributária da pessoa jurídica que especifica.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL [...], no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso VII do artigo 302 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 17 de maio de 2012, tendo em vista o disposto no art. 32 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações posteriores, e considerando o que consta no processo administrativo nº [...], resolve:

I - SUSPENDER a imunidade tributária, de que trata a alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, da pessoa jurídica [...], CNPJ nº [...], relativamente aos anos-calendários de [...], por inobservância ao disposto nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do § 2º do art. 12, e no parágrafo único do art. 13, todos da Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997;

¹⁴⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 194-196.

A interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, conforme previsto no inciso I, do § 6º, do art. 32 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

DELEGADO
(FONTE, Sistema Sijut – Receita Federal)¹⁴⁶.

Tendo em vista os aspectos observados, poderão ocorrer duas situações: a) apresentação de impugnação no prazo tempestivo em que a instituição logrou êxito pela aceitação de seus argumentos e, destarte, encerrado o procedimento, assegurando-se a permanência da imunidade; b) não apresentada a manifestação de inconformidade ou, se apresentada, os argumentos da instituição interessada não forem acatados. Neste caso, ocorre a suspensão da imunidade à vista do ADE, suspendendo-se o gozo da imunidade, iniciando-se nova fase de defesa, desta feita, junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Neste caso, o procedimento passa a ser regulado através do processo administrativo fiscal nos termos do Decreto nº 70.235/72¹⁴⁷.

Considerando os argumentos apresentados, há para a situação singular das entidades imunes, quando colocadas diante de fatos envolvendo a suspensão da imunidade, a influência dos procedimentos afetos à Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997 e o citado Decreto nº 70.235/72. Quando da iminência de apreciação pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, há necessidade de apensamento dos feitos relacionados para apreciação.

Em que pese toda esta preocupação com o procedimento administrativo relacionado à suspensão do exercício da imunidade, reiteramos que, nas pesquisas realizadas, não se confirmou na Constituição ou na regulamentação infraconstitucional, nenhuma vinculação aos templos de culto, no tocante aos

¹⁴⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Sistema de informações jurídico-tributárias - SIJUT**.

Disponível em:

<<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53132>>. Acesso em: 14 ago. 2014.

¹⁴⁷ BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/109193/decreto-70235-72>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

requisitos legais que devem ser preenchidos para o beneplácito da imunidade. Significa dizer que resta reafirmado o vago na legislação pela obscuridade na aplicação para as igrejas de determinação imposta às demais instituições.

Acompanhando o raciocínio revelado, significa dizer que não houve o império da lei para as igrejas, respeitante aos requisitos, a saber, “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”, como consta estabelecido pelo art. 14 e incisos do CTN.

Outrossim, convém registrar que os líderes religiosos responsáveis pelas respectivas instituições precisam atentar para não incorrerem (ainda que involuntariamente) na prática de atos considerados como crime, nos termos das disposições da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro 1990¹⁴⁸ (Anexo “S”). A advertência tem o seu relevo, vez que tal prática pode sujeitar seu infrator a pena de prisão consoante prescrito na lei anunciada.

É de se acrescentar que, por exagerada que se pareça a penalidade supracitada, há aspectos que não podem passar ao largo perante os representantes e interessados das entidades imunes. Por isso, torna-se imperiosa a atenção para o dever de informar, por exemplo, no caso de pagamento de salários, do desconto de imposto sobre a renda na fonte, que geram obrigações de proceder declarações junto ao órgão fiscalizador, caso da GFIP e DIRF. Não deve-se olvidar dos prazos de recolhimento dos tributos, especialmente da Contribuição Previdenciária e Imposto de Renda na Fonte que exigem declarações em relação aos valores descontados dos beneficiados.

¹⁴⁸ **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 17 ago. 2014.

4.4 Considerações finais do capítulo

O registro de qualquer entidade religiosa é essencial. A Igreja é uma instituição que tem como pregação a verdade, sendo inadmissível sua existência na sombra, sem qualquer visibilidade legal, não podendo, portanto, demandar, mas está sujeita a ações de terceiros. Adotando-se princípios cristãos, podem-se converter para a Igreja, enquanto pessoa jurídica, as recomendações trazidas pela Bíblia Sagrada na conclamação a seus fiéis, segundo a carta ao Romanos 13:1-7.

Em respeito ao louvor recomendado, dita carta instiga ao atendimento à “lei dos homens”, ao declarar que todo homem esteja sujeito às autoridades superiores, porque todas estas provêm de Deus, não devendo resisti-las sob pena de condenação. Ensina que o juiz não é para temor do homem quando este faz o bem e sim quando pratica o mal e que a sujeição à autoridade, não decorre somente por causa do temor da punição, mas também por dever de consciência. Ensina pagar a todos o que lhes é devido: a quem tributo, tributo; a quem imposto, imposto; a quem respeito, respeito; a quem honra, honra.¹⁴⁹

Nessa configuração, as leis impostas pelo Estado serão aplicadas a quaisquer entidades, de quem serão cobradas as obrigações – de fazer ou não fazer, não estando excluídos os templos de culto religioso que a qualquer momento podem ser conclamados a prestarem esclarecimentos ao fisco, devendo, na condição de sujeito passivo, prestarem os esclarecimentos suscitados.

Por outro lado, procuramos sugerir a coparticipação da sociedade através de sua colaboração para que os valores religiosos sejam sempre preservados e a imunidade dos templos siga como um preceito de crescimento em favor das religiões ante a primazia fiscal no conceito de separação Igreja/Estado. Logo, a almejada

¹⁴⁹ BÍBLIA. N.T Epístola de Romanos. Português. **Bíblia interativa Almeida revista e atualizada.** Sociedade Bíblica do Brasil. Disponível em: <http://www.sbb.org.br/interna.asp?areaID=71>. Acesso em: 16 set. 2014.

colaboração será importante para a redução da iniquidade que, não raro, tem atacado a Igreja, um setor de princípio tão nobre para o fomento da fé e restauração humana.

É necessário atentar para o cumprimento das obrigações acessórias inseridas no artigo 14 e incisos do CTN que vinculam as entidades em geral. É preciso demonstrar as peculiaridades da lei tributária sobre os templos de culto, refletidas pelas obrigações acessórias que ora se reitera, envolvendo a parte tributária, mas também alertando que, em havendo descumprimento de seus dispositivos, o infrator poderá incorrer sanções. Pondere-se a fim de evitar a interpretação incauta em razão de rubricas, tais como lucro, *superávit*, participação no resultado, restando claro que as igrejas não podem lançar mão de seus recursos para contemplar membros, líderes ou quaisquer outros, salvo no pagamento dos custos e das despesas legais para sua manutenção, de acordo com o estabelecido na lei. Eventuais resultados positivos devem ser revertidos em favor da própria instituição.

Ao falar da escrituração das operações das igrejas, a proposta é no intuito de simplificação. Destarte, ofertamos também como sugestão a escrituração das pequenas igrejas, de forma menos complexa, com a utilização apenas do livro caixa, criando, conseqüentemente, um teto, isto é, um valor mínimo do patrimônio da instituição até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), como ponto de partida para a obrigatoriedade de escrituração contábil de forma mais complexa, incluindo a elaboração de balanço social. Foi estabelecido como critério para o valor indicado o limite determinado pelo artigo 176, inciso IV, parágrafo 6º da lei 6.404 de 1976¹⁵⁰ para publicação das demonstrações de fluxo de caixa nas sociedades anônimas. Entendemos justificado esse valor em relação às igrejas.

Asseguramos que a falta de cumprimento de obrigações acessórias por parte das igrejas poderão acarretar suspensão da imunidade tributária. Neste sentido, foi demonstrado todo o processo administrativo específico por parte do fisco federal e, por último, alertando os agentes responsáveis pelas instituições religiosas para o aspecto do crime contra a ordem tributária em razão de apropriação indébita de tributo descontado na fonte e não recolhido.

¹⁵⁰ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol>.htm. Acesso em 20 out. 2014.

5. CONCLUSÃO

Concluimos a presente obra assegurando a importância do Estado laico e da imunidade religiosa para que o homem possa livremente praticar sua fé, reverenciando seu Deus, abraçando sua igreja e, por consequência, adotando com liberdade sua religião, dentro dos princípios legais alavancados pelo direito internacional, a partir da Declaração dos Direitos Humanos. Esta liberdade também envolve os céticos religiosos, os agnósticos, aqueles que colocam em dúvida ou são opostos à cultura e tradições religiosas. Levando em conta o que foi observado, procurou-se esboçar a importância da liberdade religiosa diante de um Estado laico, manifestando a diferença entre a laicidade e a liberdade religiosa.

Apontamos os contornos da religião na América, Alemanha, Espanha e países latino-americanos. Mostramos o expansionismo das religiões tradicionais, oriundo do trabalho de missões, com influência no Brasil. Apresentamos, de forma estatística, uma evolução numérica dos evangélicos entre o ano de 2000 e 2010, revelando uma tendência, inclusive, diante das variações do quantitativo de organizações religiosas entre os anos de 2012 até meados 2014, acrescentando que, em contraponto com a religião católica, os evangélicos são dispersos em várias denominações, notadamente o grupo dos neopentecostais.

Na sequência, analisamos as constituições brasileiras no que concerne à laicidade e imunidade religiosa a partir da fase colonial e, de 1824 até o momento republicano, culminando com a atual CF de 1988. Constatamos a passagem da religião oficial de Estado, em 1890, para a laicidade religiosa. Observamos, contudo, que a imunidade dos templos de culto teve seu termo inicial com a Constituição de 1946 e foi mantida pelas demais constituições, sendo a Magna Carta de 1988 inovadora ao colocar a liberdade de crença, o exercício dos cultos religiosos e sua proteção como cláusula pétrea.

Nesse estudo mencionamos o Estatuto da Igualdade Racial como arma poderosa contra a intolerância religiosa e exaltamos a positividade da imunidade religiosa dos templos de culto no ordenamento jurídico brasileiro a partir de 1946. Na CF de 1988, ressaltamos alguns detalhes, como a competência afeta os entes

tributantes e respectivos impostos, asseverando quanto à imunidade religiosa alcançada pelos templos de culto, desde que tais impostos sejam incidentes sobre o patrimônio renda e serviços relacionados com suas atividades essenciais.

Refletindo neste tema primordial (imunidade religiosa), buscamos a opinião dos doutrinadores indicados, mirando nas “finalidades essenciais” dos templos, para discordar das manifestações alargadas do conceito imunizatório, quando se defende a utilização do patrimônio das igrejas na obtenção de recursos compatíveis com a atividade econômica ao abrigo da imunidade.

Instigamos para a atenção sobre o uso cada vez mais frequente da televisão como instrumento de divulgação da fé. Pela importância do tema, consultamos também a legislação de municípios brasileiros, destacando alguns casos de dispensa de taxas em benefício de templo de culto, o que demonstra o espírito de atenção com a religião. Investigamos, ainda que de forma parcial, a legislação constitucional e tributária da Espanha de países latino-americanos, observando o comportamento contemplativo para as igrejas na dispensa de impostos.

Tratamos das formalidades legais da Igreja no Brasil, destacando a necessidade de publicidade de seus atos constitutivos e demais registros necessários ao funcionamento da entidade, sugerindo o despertamento para a fiscalização como um requisito que alcança todos os entes, tanto os que pagam impostos, como os imunes, aí inseridos os templos de culto religioso.

Nesse estudo também ressaltamos notícias de revista internacional, questionando a queda dos fiéis do culto católico e o crescimento dos evangélicos, como também a evolução econômica de líderes religiosos e suas instituições.

Em razão dos requisitos obrigatórios propostos para manutenção da imunidade das instituições inseridas na alínea *c* do artigo 9º do CTN, extensivos aos templos de culto religioso, advertimos que sua não observância poderá acarretar a suspensão da imunidade, declarada através de processo administrativo no âmbito federal

Como subsídio prático, agregamos em nosso trabalho: 1) a necessidade de ajuste no artigo 14 do CTN, com a inclusão da alínea *d* (templos de qualquer culto),

elaborando minuta específica, por entender a existência de lacuna no atual texto; 2) flexibilização para a escrituração de forma simplificada para as igrejas de menor porte, detentoras de patrimônio de até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), restando para as grandes igrejas a contabilização de suas operações de maneira complexa.

Por último, acrescentamos que, em razão dos exames mais aprofundados nas regras constitucionais e tributárias tendentes à separação Igreja/Estado com direcionamento ao exame da imunidade religiosa, foram propostas sugestões como acima declarado, focando as investigações na administração tributária envolvendo a fiscalização e execução da lei sobre a imunidade religiosa.

Outrossim, estabelecemos na introdução desta obra o questionamento formulado da seguinte maneira: *que usos dos benefícios caracterizam uma violação dos preceitos constitucionais no que diz respeito à imunidade religiosa?*

Quanto ao questionamento inicial, ou, melhor dizendo, quanto à nossa problematização de estudo, a análise dos dados pesquisados mostrou ser impossível a obtenção de dados fiscais junto a instituições relacionadas, indispensáveis à uma comprovação mais evidente para a questão suscitada.

Diante do exposto, nosso esforço concentrou-se na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, na doutrina e jurisprudência.

As limitações ao poder de tributar na forma mencionada no artigo 150, inciso III, alínea *b*, que impede os entes federados de instituírem imposto sobre os templos de culto religioso e ainda a proibição no estabelecimento de *embaraço*, subvenção e aliança [...], como aludido no inciso 19, I, são instrumentos que facilitam sobremaneira o ânimo para a abertura de igrejas no Brasil. No entanto, o entendimento é de que caracteriza violação no aspecto do benefício da imunidade religiosa quando há distorção aos restritos termos “*atividades essenciais*” da igreja, por força do art. 150, parágrafo 4º.

Finalmente, com base no estudo realizado, sugerimos uma ação mais efetiva na área da fiscalização oficial e auxílio da sociedade para o bem da imunidade religiosa no sentido de impedir condutas ilegítimas por parte de aproveitadores, como,

por exemplo, a distribuição indevida de recursos e a utilização de “templos de fachada”.

REFERÊNCIAS

ABASTOFLOR, Jorge. Disposiciones Tributarias para ONG 2012, p. 8. Disponível em: <[http://www.congi.org/docs/OTRAS_NORMAS/Disposiciones Tributarias para ONG.pdf](http://www.congi.org/docs/OTRAS_NORMAS/Disposiciones_Tributarias_para_ONG.pdf)>. Acesso em: 17 dez. 2014.

ALEMANHA. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**. Dispõe sobre a Constituição alemã. Disponível em: <http://www.brasil.diplo.de/contentblob/3254212/Daten/1330556/ConstituicaoPortugues_PDF.pdf>. Acesso em: 15 out. 2014.

ALVARENGA, José Eduardo. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. Disponível em: <http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria= Lei de Introducao ao Código Civil>. Acesso em: 17 ago. 2014.

ANTUNES, Anderson. **The richest pastors in Brazil**. Forbes. Disponível em: <<http://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/>>. Acesso em: 14 ago. 2014.

ARGENTINA. **Constituicion de la Nacion Argentina**. (22 de agosto de 1994). Disponível em: <<http://www.constitution.org/cons/argentin.htm>>. Acesso em: 05 out 2014.

_____. **Ley de Impuesto a las Ganancias. Modificaciones**. Disponível em: <<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/220000224999/220131/norma.htm>>. Acesso em: 06 dez. 2014.

_____. **Ley de Impuesto a las Ganancias**. Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores. Disponível em: <<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/texact.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

_____. **Ley de Impuesto al Valor Agregado**. Disponível em: <<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>. Acesso em: 06 dez. 2014.

Dicionário Aulete Digital. Disponível em: <<http://www.aulete.com.br/sacerdote>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 8 ed. São Paulo: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Forense, 2013.

BLANCARTE, Robert. O porquê de um Estado laico. In: ARRIADA, Roberto Lorea (Org). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

BLANCO, Cristina García-Herrera e outros. ESTUDIO COMPARADO DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN AMÉRICA LATINA. Disponível em: <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/TributacionAmericaLatina.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2014.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Trad. De Luiz Antero Neto. Lisboa: Edições 70, 2000.

BÍBLIA. N. T. Mateus 12:17. Português. **Bíblia de Estudo Almeida**. Novo Testamento. Trad. João Ferreira de Almeida. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 2000.

BÍBLIA. N.T Epístola de Romanos. Português. **Bíblia interativa Almeida revista e atualizada**. Sociedade Bíblica do Brasil. Disponível em: <http://www.sbb.org.br/interna.asp?areaID=71>. Acesso em: 16 set. 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10 ed. Brasília: UNB, 1999.

BOLÍVIA. **Constitucion Política de la Republica de Bolivia**.

Disponível em:

<<http://www.harmonywithnatureun.org/content/documents/159Bolivia%20Constitucion.pdf>>. Acesso em: 05 out 2014.

_____. **Ley 843 de Reforma Tributaria**. Decreto Supremo 27947 - 20 Diciembre, 2004. Disponível em: <<http://bolivia.infoleyes.com/shownorm.php?id=367>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)**.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 12 fev. 2012.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 12 fev. 2012.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 01 mar. 2012.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937)**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 04 mar. 2012.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 06 mar. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 7 mar. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 17 out. 2014.

_____. **Lei nº 3.193, 4 de jul. 1957**. Dispõe sobre a aplicação do art. 31, V, letra b, da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3193.htm>. Acesso em: 16 out. 2014.

_____. **Lei nº 4.117, 27 de ago. 1962**. Institui o Código Brasileiro de Telecomunicações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4117.htm>. Acesso em: 28 nov. 2014.

_____. **Lei n. 5.172, 25 out. 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 05 ago. 2014.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em 20 out. 2014.

_____. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 17 ago. 2014.

_____. **Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em 28 nov. 2014.

_____. **Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em 26 nov. 2014.

_____. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acesso em 28 nov. 2014.

_____. **Lei Complementar n. 104, de 10 janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em 16 out. 2014.

_____. **Lei n. 10.406, de 10 janeiro 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 05 ago. 2014.

_____. **Lei n. 12.328, de 15 de setembro de 2010.** Institui o Dia Nacional do Evangélico a ser comemorado no dia 30 de novembro de cada ano. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12328.htm>. Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. **Lei n. 12.850, de 2 de agosto de 2013.** Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>. Acesso em: 26 nov. 2014.

_____. **Decreto n. 7.107, de 11 de fevereiro de 2010.** Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e a Santa Sé relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, firmado na Cidade do Vaticano, em 13 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7107.htm>. Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. **Decreto n. 119, 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D119-A.htm>. Acesso em: 12 fev. 2012.

_____. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/109193/decreto-70235-72>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

_____. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 16 out. 2014.

_____. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 16 out. 2014.

_____. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 07 ago. 2014.

_____. **Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997.** Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9472.htm>. Acesso em: 27 nov. 2014.

_____. **Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 07 ago. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Sistema de informações jurídico-tributárias - SIJUT.** Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53132>>. Acesso em: 14 ago. 2014.

_____. **Supremo Tribunal Federal. RE 325822/SP, 2004.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunitade+tribut%E1ria+templo+de+culto%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 10 fev. 2012.

_____. **Supremo Tribunal Federal. RE 562351/RS, 2012.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28lojas+ma%E7onice+ou+ma%E7onaria%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o5wl5or>>. Acesso em: 16 out. 2014.

_____. **Supremo Tribunal Federal. STF - Ag.Reg. na Suspensão de Tutela Antecipada - STA 389 AgR / MG - 03/12/2009.** Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711403/agreg-na-suspensao-de-tutela-antecipada-sta-389-mg>>. Acesso em: 10 ago. 2014.

BRASÍLIA. Tribunal de Justiça do Distrito Federal: **APC 1999 01 1 079455-4.** Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:distrito.federal:tribunal.justica.distrito.federal.territorios;turma.civel.5:acordao:2001-06-28;143978>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

_____. Tribunal de Justiça. **TJ-DF AC: 20010110875766 DF.** Disponível em: <<http://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3132137/apelacao-civel-ac-20010110875766-df>>. Acesso em: 19 ago. 2014.

_____. **ARE 694453 AgR / DF.** Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.2:acordao;are:2013-06-25;694453-4420130>>. Acesso em: 29 ago. 2014.

_____. **TJDFT. APC Nº 1999 01 1 079455-4; 5ª T.**

Disponível em:

<http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=248&categoria=Arbitragem>.

Acesso em: 20 out. 2014.

_____. **Lei n 893, 28 jul. 1995.** Institui no Distrito Federal o "Dia do Evangélico" e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Arquivo.ashx?id_norma_consolidado=48852>.

Acesso em: 13 ago. 2014.

BRENES, Silvia Fernández. Las exoneraciones y desgravaciones tributárias a la luz de los principios constitucionales. Revista del Foro Constitucional Iberoamericano, 2004, p. 83. Disponível em:

<<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1102417>>. Acesso em 02 dez. 2014.

BRUGGER, Winfried. Da hostilidade passando pelo reconhecimento até a identificação: Modelos de Estado e Igreja e sua relação com a liberdade Religiosa.

Direitos fundamentais & justiça: nº 10 – jan./mar. 2010. Disponível em:

<http://www.dfj.inf.br/Arquivos/PDF_Livre/10_Dout_Estrangeira_1.pdf> Acesso em: 18 out. 2014.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder:** a relativização da lei tributária. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Guilbenkian, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário.** 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CASTRO, Araujo. **A Constituição de 1937.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1938, p. 272.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHILE. **Constitución Política de Chile.**

Disponível em: <http://leyes-cl.com/constitucion_politica_de_chile.htm>. Acesso em: 05 out. 2014.

_____. Ley 19638 de 14 out. 1999. Organización Jurídica de Iglesias e Instituciones Religiosas. Disponível em:

<<http://www.lexweb.cl/content/view/1457536/Ley-19-638-Organizacion-Juridica-de-Iglesias-e-Instituciones-Religiosas.html>>. Acesso em: 05 out. 2014.

_____. Serviço de impostos Internos do Chile. Circular 45 de 2012. Disponível em: <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu45.pdf>>. Acesso em 05 out. 2014.

COELHO, Claudio Ulysses Ferreira. LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade** - abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COLOMBIA. **Constitución Política de Colombia**.

Disponível em: <<http://www.jurisciencia.com/vademecum/constituicoes-estrangeiras/a-constituicao-da-colombia-constitucion-de-colombia/582/>>. Acesso em: 07 out. 2014.

_____. Corte Constitucional da Colômbia. Sentença C- 027-93. Disponível em: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/c-027-93.htm>>. Acesso em: 07 dez. 2014.

_____. Corte Constitucional da Colômbia. Sentencia C-152/03. Disponível em: <<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-152-03.htm>>. Acesso em 07 dez. 2014.

_____. **Reforma Tributaria**. Ley 1607 de 26-12-2012. Disponível em: <<http://actualicese.com/normatividad/2012/12/26/ley-1607-de-26-12-2012/>>. Acesso em: 07 out. 2014.

CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Pacto de San Jose da Costa Rica, 22 nov. 1969**. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>>. Acesso em 18 jun. 2012.

COSTA, Néstor da. La laicidad uruguaya. Archives de sciences sociales des religions, 2009, p. 4. La laicidad uruguaya. Disponível em: <<http://assr.revues.org/21270>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA RICA. Constitución Política de la Republica de Costa Rica. Disponível em: <<http://www.constitution.org/cons/costaric.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

_____. Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones. Disponível em: <http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_informacion/biblioteca/Centro_Dudas/Lists/Formule%20su%20pregunta/Attachments/1707/Ley%207293%20Reguladora%20de%20Exoneraciones%20Vigentes,%20Derogatorias%20y%20Excepciones.pdf>. Acesso em: 17 dez.2014.

ECUADOR. **Constitución Política de la República del Ecuador**.

Disponível em: <<http://www.ecuanex.net.ec/constitucion/indice.html>>. Acesso em 05 out 2014.

_____. **Impuesto a la Renta**. Disponível em:
<<http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/leytribint.pdf>>. Acesso em: 07 out 2014.

ESPAÑA. Constitución Española. Disponível em:
<http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2014.

_____. **Lei Orgânica sobre a Liberdade Religiosa n. 7, 1980**. Disponível em:
<http://www.observatorioreligion.es/upload/25/82/Ley_Organica_7-1980_Libertad_Religiosa.pdf>. Acesso em 13 fev. 2012.

_____. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25039>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

ESTADOS UNIDOS. **Constituição 1784, EC n. 1**. Disponível em:<http://www.mspc.eng.br/temdiv/const_usa01.shtml#eme_27>. Acesso em 04 dez. 2012.

FERREIRA, Antonio Airton. **Regulamento do Imposto de renda 2010**.13. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2010.

FISCHER, Octavio Campos. Das limitações do poder de tributar. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; MOURA AGRA, Walber de(Cood.). **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FRANÇA. Declaração Universal da Laicidade do século XXI. Disponível em: <<http://infanciaurgente.blogspot.com.br/2008/06/declarao-universal-da-laicidade-no.html>>. Acesso em: 23 out 2014.

GLAVAN, José Arnóbio. **Perseguições aos primeiros cristãos**. Disponível em: <<http://latine.blog.arautos.org/2011/09/o-cristianismo-perseguido-64-313-d-c/>>. Acesso em: 4 ago 2012.

HABERMAS, Jürgen. **Escritos filosóficos fundamentos de la sociología según la teoría del lenguaje**. Madrid: Espasa, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HOBSBAWM, Eric J. **A Era das revoluções 1789 - 1848**. São Paulo: Paz e Terra, 2009.

HUACO, Marco. O porquê de um Estado laico. In: LOREA, ARRIADA Robert Lorea (Org.). **Em defesa das liberdades laicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **TENDÊNCIAS demográficas 2000**. Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2000/default_populacao.shtm>. Acesso em: 03 ago. 2014.

_____. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo de 2010**. Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/caracteristicas_religiao_deficiencia/caracteristicas_religiao_deficiencia_tab_pdf.shtm>. Acesso em: 24 jul. 2014.

_____. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Séries históricas e estatísticas**. Disponível em:

<seriesestatisticas.ibge.gov.br/lista_tema.aspx?op=2&no=10>. Acesso em: 24 jul. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Empresômetro perfil empresarial brasileiro**. Disponível em:

<<http://www.empresometro.com.br/Site/Estatisticas>>. Acesso em: 25 jul. 2014.

INTRIAGO, Mariela Cabrero e outra. “Análisis de las exenciones em el pago del impuesto a la renta y su impacto social”. Disponível em:

<<http://www.dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1769/16/UPS-GT000176.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

JOÃO PESSOA. **Lei Complementar nº 053, de 23 de dezembro 2008**. Institui o Código Tributário Municipal e dá outras providências. Disponível em:

<<http://joaopessoa.pb.gov.br/pc/comum/LegislacaoFiscal.do?method=carregar#>>. Acesso em: 11/08/2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984.

LAGODA, Ekaterina. Instituição jurídica da liberdade de consciência e de religião: análise comparativa do estado atual na Rússia, na União Europeia, Itália e Espanha. Disponível em:

<<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67936/70544>> Acesso em: 15 nov. 2014.

LOBATO, Rafael Sasse. A aplicação da imunidade religiosa, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, à Maçonaria. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3972, 17 maio 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/27964>>. Acesso em: 4 ago. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MANAUS. **LEI Nº 956, DE 23 DE MARÇO DE 2006.** IMUNIZA de pagamento de Imposto Predial Territorial Urbano templos religiosos de qualquer culto e dá outras providências.

Disponível em:

<<http://dom.manaus.am.gov.br/pdf/2006/marco/dom20061448cad1.pdf/view>>.

Acesso em: 20 out. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias e as leis complementares, ordinárias e federais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, set 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARX, Karl. O capital, crítica da economia política. Nova Cultural Editora: 1996, Disponível em:

<<https://fernandonogueiracosta.wordpress.com/2013/11/12/download-gratuito-de-livros-classicos-de-ciencias-humanas/>>. Acesso em: 20 dez. 2014.

MOREIRA, Vital. 50 anos da lei fundamental alemã. **Revista Jurídica Virtual, Brasília**, v. 1 n. 2, jun. 1999. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_02/Conti_alema.htm>. Acesso em: 16 jul. 2014.

MOSQUERA, Susana. Estudio del régimen tributario de las entidades religiosas a la luz de la jurisprudencia del tribunal fiscal. Revista peruana de jurisprudencia, 7, p. 4, 2005. Disponível em:

<http://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/123456789/1689/Estudio_regimen_tributario_entidades_religiosas_jurisprudencia.pdf?sequence=1>. Acesso em: 16 dez. 2014.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, **Carta das nações unidas e estatuto da Corte Internacional de Justiça, 26 jun. 1945**. Disponível em: <

<http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2009/11/declaracao-universal-dos-direitos-humanos-garante-igualdade-social>>. Acesso em: 15 out. 2014.

_____. **Declaração Universal dos direitos humanos, 10 dez. 1948**. Disponível em: <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm>.

Acesso em: 14 out. 2014.

PARAGUAY. **Constitución Política de la República de Paraguay**.

Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/par_res3.htm>. Acesso em 05 out. 2014.

_____. De Reordenamento Administrativo Y de Adecuación Fiscal de Paraguay. **Ley nº 2421/04**. Disponível em:

<<http://www.set.gov.py/pset/agxppdwn?6,18,630,O,S,0,6239%3BS%3B1%3B400>>
 . Acesso em: 06 out. 2014.

PERU. **Constitucion Politica del Peru**. Disponível em:
 <<http://www.osinerg.gob.pe/newweb/uploads/JARU/CD/001promociondeinversion/constitucionpolit.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2014.

_____. **Reglamento de la Ley del Impuesto a La Renta**. Decreto Supremo nº 122-94-EF Disponível em:
 <www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_per_ds122.doc>. Acesso em 26 nov. 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

RIVERA, Paulo Barrera. Religião na periferia social: perspectivas para o estudo da “Religião Popular” no pensamento de Henri Desroche e Maurice Halbwaches. In: MARQUES, Luiz Carlos Luz (Org.). **Religiosidades populares e multiculturalismo: intolerância, diálogos, interpretações**. Recife: Ed. da UFPE, 2010.

REPÚBLICA DOMINICANA. **Constitución Política de la República Dominicana**. Disponível em:
 <<http://www.oas.org/dil/esp/Constituci%C3%B3n%20de%20la%20Rep%C3%ABlica%20Dominicana,%20Proclamada%20el%2026%20de%20enero%20del%202010%20Gaceta%20Oficial%20No.%2010561.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

_____. **LEY 122-05 Para la regulación y fomento de las asociaciones sem fins de lucro en República Dominicana**. Disponível em:
 <<http://fedomu.org.do/Marco%20Legal/leyes/Ley-No.122-05.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

RUMBEA, Jorge Antonio Marchán. “Las exenciones tributarias del impuesto a la renta y sus efectos fiscales 2008”, 2010. Disponível em:
 <<http://www.dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1769/16/UPS-GT000176.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2014.

SACERDOTE. In: Dicionário **Aulete digital**. Disponível em:
 <http://www.aulete.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbete&pesquisa=1&palavra=sacerdote>. Acesso em: 29 jul. 2014.

SALVADOR. **LEI Nº 7186, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2006**. Institui o código tributário e de rendas do município do Salvador.
 Disponível em: < <https://www.leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/lei-ordinaria/2006/719/7186/lei-ordinaria-n-7186-2006-institui-o-codigo-tributario-e-de-rendas-do-municipio-do-salvador?q=c%F3digo%20tribut%E1rio>>. Acesso em: 20 out. 2014.

SANCTIS, Fausto Martin de. **Crime organizado e lavagem de dinheiro:** destinação dos bens apreendidos, delação premiada e responsabilidade social. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANDEL, Michael J. **Justiça O que é fazer a coisa certa.** Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

SÃO JOÃO DO MERITI. **Lei Complementar do Município de São João de Meriti/RJ nº 121 de 23.12.2009.** Institui o código tributário do município de São João do Meriti. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/50h6/institui-o-codigo-tributario-do-municipio-de-sao-joao-do-meriti>>. Acesso em 14 ago. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Supremo Tribunal Federal e a imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto. In: Marcus Lívio Gomes et al (Org.). **Sistema constitucional tributário dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SIQUEIRA, Alessandro Marques de. **Registro civil.** Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8373>. Acesso em: 29 jul. 2014.

SOAREZ, Battista. **Igreja cidadã.** São Paulo: Arte, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.** Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

URUGUAY. **Constitución de la República Oriental del Uruguay.** Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>>. Acesso em: 05 out 2014.

_____. Ley N° 12.802. Disponível em: <<http://www.parlamento.gub.uy/leyes/AccesoTextoLey.asp?Ley=12802&Anchor=>>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

VENEZUELA. **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.** Disponível em: <http://www.cne.gob.ve/web/normativa_electoral/constitucion/indice.php>. Acesso em: 12 ago. 2014.

_____. Código Orgánico Tributario. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf>. Acesso em 02 dez. 2014.

_____. **Ley de Impuesto Sobre la Renta** . Disponível em: <<http://venezuela.justia.com/federales/reglamentos/reglamento-de-la-ley-de-impuesto-sobre-la-renta/gdoc/>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. 2. ed. São Paulo: Cengage, 2002.

ANEXO “A”

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DA LAICIDADE NO SÉCULO XXI

Preâmbulo

Considerando a crescente diversidade religiosa e moral no seio das sociedades atuais e os desafios encontrados pelos Estados modernos para favorecer a convivência harmoniosa; considerando também a necessidade de respeitar a pluralidade das convicções religiosas, atéias, agnósticas, filosóficas e a obrigação de favorecer, por diversos meios, a decisão democrática pacífica; e, finalmente, considerando a crescente sensibilidade dos indivíduos e dos povos com relação às liberdades e aos direitos fundamentais, incentivando os Estados a buscarem o equilíbrio entre os princípios essenciais que favorecem o respeito pela diversidade e a integração de todos os cidadãos com a esfera pública, nós, universitários, acadêmicos e cidadãos de diferentes países, propomos a reflexão de cada um e o debate público, sobre a seguinte declaração:

Princípios fundamentais

Artigo 1º. Todos os seres humanos têm direito ao respeito à sua liberdade de consciência e à sua prática individual e coletiva. Este respeito implica na liberdade de se aderir ou não a uma religião ou a convicções filosóficas (incluindo o teísmo e o agnosticismo), o reconhecimento da autonomia da consciência individual, da liberdade pessoal dos seres humanos e da sua livre escolha em matéria de religião e de convicção. Isso também implica no respeito pelo Estado, dentro dos limites de uma ordem pública democrática e do respeito aos direitos fundamentais, à autonomia das religiões e das convicções filosóficas.

Artigo 2º. Para que os Estados tenham condições de garantir um tratamento igualitário aos seres humanos e às diferentes religiões e crenças (dentro dos limites indicados), a ordem política deve ter a liberdade para elaborar normas coletivas sem que alguma religião ou crença dominem o poder e as instituições públicas. Conseqüentemente, a autonomia do Estado implica na dissociação entre a lei civil e as normas religiosas ou filosóficas particulares. As religiões e os grupos de convicção devem participar livremente dos debates da sociedade civil. Os Estados não podem, de forma alguma, dominar esta sociedade e impor doutrinas ou comportamentos a priori.

Artigo 3. A igualdade não é somente formal; deve se traduzir na prática política por meio de uma constante vigilância para que não haja qualquer discriminação contra seres humanos no exercício dos seus direitos, particularmente dos seus direitos de cidadão, independente deste pertencer ou não a uma religião ou a uma filosofia. Para que a liberdade de pertencer (ou de não pertencer) a uma religião exista, poderão ser necessárias “acomodações razoáveis” entre as tradições nacionais surgidas de grupos majoritários e as de grupos minoritários.

A laicidade como princípio fundamental do Estado de Direito

Artigo 4. Definimos a laicidade como a harmonização, em diversas conjunturas sócio-históricas e geopolíticas, dos três princípios já indicados: respeito à liberdade de consciência e à sua prática individual e coletiva; autonomia da política e da sociedade civil com relação às normas religiosas e filosóficas particulares; nenhuma discriminação direta ou indireta contra os seres humanos.

Artigo 5. Um processo laicizador emerge quando o Estado não está mais legitimado por uma religião ou por uma corrente de pensamento específica, e quando o conjunto de cidadãos puder deliberar pacificamente, com igualdade de direitos e dignidade, para exercer sua soberania no exercício do poder político. Respeitando os princípios indicados, este processo se dá através de uma relação íntima com a formação de todo o Estado moderno, que pretende garantir os direitos fundamentais de cada cidadão. Então, os elementos da laicidade aparecem necessariamente em toda a sociedade que deseja harmonizar relações sociais marcadas por interesses e concepções morais ou religiosas plurais.

Artigo 6. A laicidade, assim concebida, constitui um elemento chave da vida democrática. Impregna, inevitavelmente, o político e o jurídico, acompanhando assim os avanços da democracia, o reconhecimento dos direitos fundamentais e a aceitação social e política do pluralismo.

Artigo 7. A laicidade não é patrimônio exclusivo de uma cultura, de uma nação ou de um continente. Poderá existir em conjunturas onde este termo não tem sido utilizado tradicionalmente. Os processos de laicização ocorreram ou podem ocorrer em diversas culturas e civilizações sem serem obrigatoriamente denominados como tal.

Debates sobre a laicidade

Artigo 8. A organização pública do calendário, as cerimônias fúnebres oficiais, a existência de “santuários cívicos” ligados a formas de religião civil e, de maneira geral,

o equilíbrio entre o que surgiu da herança histórica e aquilo que se atribuí ao pluralismo atual em matéria de religião e de convicção de uma determinada sociedade, não podem ser considerados solucionados de maneira definitiva, e lançar-se no terreno do inimaginável. Ao contrário, isto constitui o centro de um debate laico pacífico e democrático.

Artigo 9. O respeito concreto à liberdade de consciência e a não discriminação, assim como a autonomia da política e da sociedade frente a normas particulares, devem ser aplicados aos debates necessários relativos às questões associadas ao corpo e à sexualidade, com a enfermidade e a morte, com a emancipação das mulheres, a educação dos filhos, os matrimônios mistos, a condição dos adeptos de minorias religiosas ou não religiosas, dos “não-crentes” e daqueles que criticam a religião.

Artigo 10. O equilíbrio entre os três princípios constitutivos da laicidade também são um fio condutor para os debates democráticos sobre o livre exercício de culto, sobre a liberdade de expressão, a manifestação de convicções religiosas e filosóficas, o proselitismo e os limites decorrentes do respeito pelo outro, bem como as interferências e as distinções necessárias entre os diversos campos da vida social, as obrigações e os acordos razoáveis na vida escolar ou profissional.

Artigo 11. Os debates sobre estas diferentes questões colocam em jogo a representação da identidade nacional, as regras de saúde pública, os possíveis conflitos entre a lei civil, as representações morais particulares e a liberdade de decisão individual, como um marco do princípio da compatibilidade das liberdades. Em nenhum país e em nenhuma sociedade existe uma laicidade absoluta; tampouco as diversas soluções disponíveis em matéria de laicidade são equivalentes.

A laicidade e os desafios do século XXI

Artigo 12. A representação dos direitos fundamentais evoluiu muito desde as primeiras proclamações de direitos (final do século XVIII). A significação concreta da dignidade dos seres humanos e da igualdade de direitos está em jogo nas soluções propostas. O limite estatal da laicidade enfrenta hoje problemas provenientes de estatutos específicos e de direito comum, de divergências entre a lei civil e determinadas normas religiosas e de crença, de compatibilidade entre os direitos dos pais e aquilo que as convenções internacionais consideram como direitos da criança, bem como do direito à “blasfêmia” ou à liberdade de expressão.

Artigo 13. Nos diversos países democráticos, para numerosos cidadãos, o processo

histórico de laicização parece ter chegado a uma especificidade nacional, cujo questionamento suscita receios. E, quanto mais longo e conflituoso tiver sido o processo de laicização, em maiores proporções se manifestará o medo de mudanças. Não obstante, na sociedade ocorrem profundas mutações e a laicidade não poderia ser rígida e imóvel. Portanto, é necessário evitar tensões e fobias, para poder encontrar novas respostas aos novos desafios.

Artigo 14. Nos locais onde ocorrerem, os processos de laicização corresponderam historicamente a uma época em que as grandes tradições religiosas dominavam os sistemas sociais. O sucesso de tais processos criou certa individualização do religioso e daquilo que se refere às crenças, o que se transforma em uma dimensão da liberdade de decisão pessoal. Contrariamente, o que se teme em determinadas sociedades, a laicidade não significa abolir a religião, mas a liberdade de decisão em matéria de religião. Isso também implica, nos dias de hoje, onde necessário, em desligar o religioso daquilo que se encontra assentado na sociedade e de todas as imposições políticas. Sem embargo, quem fala de liberdade de decisão também se refere à livre possibilidade de uma autenticidade religiosa ou de convicção.

Artigo 15. Portanto, as religiões e convicções filosóficas se constituem socialmente em locais de recursos culturais. A laicidade do século XXI deve permitir articular diversidade cultural e unidade do vínculo político e social, da mesma maneira que as laicidades históricas tiveram que aprender a conciliar as diversidades religiosas e a unidade deste vínculo. É a partir deste contexto global que se faz necessário analisar o surgimento de novas formas de religiosidade, tanto de combinações entre tradições religiosas, de misturas entre o religioso e aquilo que não é religioso, de novas expressões espirituais, mas também de formas diversas de radicalismos religiosos. Igualmente, é no contexto da individualização que se deve compreender porque é difícil reduzir o religioso ao exclusivo exercício do culto, e porque a laicidade como marco geral da convivência harmoniosa é, mais do que nunca, desejável.

Artigo 16. A crença de que o progresso científico e técnico pode engendrar progresso moral e social encontra-se atualmente em declínio; isso contribui para tornar o futuro mais incerto, dificultar a sua projeção e tornar os debates políticos e sociais menos legíveis. Depois das ilusões do progresso, corre-se o risco de privilegiar unilateralmente os particularismos culturais. Esta situação nos estimula a ser mais criativos com relação à laicidade, para inventar novas formas para o vínculo político e

social, capazes de assumir esta conjuntura inédita e encontrar novas relações com a história que construímos em conjunto.

Artigo 17. Os diferentes processos de laicização corresponderam aos diferentes desenvolvimentos dos Estados. As laicidades, por outro lado, tomaram diversas formas, dependendo do fato do Estado ser centralista ou federal. A construção de grandes conjuntos supra-estatais e o relativo, mas real, desprendimento do jurídico com relação ao estatal geram uma nova situação. O Estado, sem embargo, encontra-se mais em uma fase de mutação do que em verdadeiro declínio. Tende a atuar menos na esfera do mercado, e perde, pelo menos de maneira parcial, o papel de Estado Benfeitor que ocupou em muitos países em maior ou menor proporção. Por outro lado, intervém em esferas até agora consideradas como privadas, isto é, íntimas, e talvez responda mais do que no passado a demandas sobre segurança, algumas das quais podem ameaçar as liberdades. Portanto, necessitamos inventar novos vínculos entre a laicidade e a justiça social, assim como entre a garantia e a ampliação das liberdades individuais e coletivas.

Artigo 18. Ao mesmo tempo em que existe uma vigilância para que a laicidade não adote, neste contexto, aspectos da religião civil ou se sacralize de alguma forma, a aprendizagem dos seus princípios inerentes poderá contribuir para uma cultura de paz civil. Isso exige que a laicidade não seja concebida como uma ideologia anticlerical ou como um pensamento intangível. Além disso, em contextos onde a pluralidade de concepções do mundo se apresenta como uma ameaça, esta deverá aparecer como uma verdadeira riqueza. A resposta democrática aos principais desafios do século XXI chegará através de uma concepção laica, dinâmica e inventiva. Isso permitirá que a laicidade se mostre realmente como um princípio fundamental de convivência:

ANEXO “B”

ESTATUTO JURÍDICO DA IGREJA CATÓLICA NO BRASIL DECRETO Nº 7.107, DE 11/02/2010

A República Federativa do Brasil

e

A Santa Sé

(doravante denominadas Altas Partes Contratantes),

Considerando que a Santa Sé é a suprema autoridade da Igreja Católica, regida pelo Direito Canônico;

Considerando as relações históricas entre a Igreja Católica e o Brasil e suas respectivas responsabilidades a serviço da sociedade e do bem integral da pessoa humana;

Afirmando que as Altas Partes Contratantes são, cada uma na própria ordem, autônomas, independentes e soberanas e cooperam para a construção de uma sociedade mais justa, pacífica e fraterna;

Baseando-se, a Santa Sé, nos documentos do Concílio Vaticano II e no Código de Direito Canônico, e a República Federativa do Brasil, no seu ordenamento jurídico;

Reafirmando a adesão ao princípio, internacionalmente reconhecido, de liberdade religiosa;

Reconhecendo que a Constituição brasileira garante o livre exercício dos cultos religiosos;

Animados da intenção de fortalecer e incentivar as mútuas relações já existentes;

Convieram no seguinte:

Artigo 1º

As Altas Partes Contratantes continuarão a ser representadas, em suas relações diplomáticas, por um Núncio Apostólico acreditado junto à República Federativa do Brasil e por um Embaixador(a) do Brasil acreditado(a) junto à Santa Sé, com as imunidades e garantias asseguradas pela Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, de 18 de abril de 1961, e demais regras internacionais.

Artigo 2º

A República Federativa do Brasil, com fundamento no direito de liberdade religiosa, reconhece à Igreja Católica o direito de desempenhar a sua missão apostólica, garantindo o exercício público de suas atividades, observado o ordenamento jurídico brasileiro.

Artigo 3º

A República Federativa do Brasil reafirma a personalidade jurídica da Igreja Católica e de todas as Instituições Eclesiásticas que possuem tal personalidade em conformidade com o direito canônico, desde que não contrarie o sistema constitucional e as leis brasileiras, tais como Conferência Episcopal, Províncias Eclesiásticas, Arquidioceses, Dioceses, Prelazias Territoriais ou Pessoais, Vicariatos e Prefeituras Apostólicas, Administrações Apostólicas, Administrações Apostólicas Pessoais, Missões *Sui Iuris*, Ordinariado Militar e Ordinariados para os Fiéis de Outros Ritos, Paróquias, Institutos de Vida Consagrada e Sociedades de Vida Apostólica.

§ 1º. A Igreja Católica pode livremente criar, modificar ou extinguir todas as Instituições Eclesiásticas mencionadas no *caput* deste artigo.

§ 2º. A personalidade jurídica das Instituições Eclesiásticas será reconhecida pela República Federativa do Brasil mediante a inscrição no respectivo registro do ato de criação, nos termos da legislação brasileira, vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro do ato de criação, devendo também ser averbadas todas as alterações por que passar o ato.

Artigo 4º

A Santa Sé declara que nenhuma circunscrição eclesiástica do Brasil dependerá de Bispo cuja sede esteja fixada em território estrangeiro.

Artigo 5º

As pessoas jurídicas eclesiásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira.

Artigo 6º

As Altas Partes reconhecem que o patrimônio histórico, artístico e cultural da Igreja Católica, assim como os documentos custodiados nos seus arquivos e

bibliotecas, constituem parte relevante do patrimônio cultural brasileiro, e continuarão a cooperar para salvaguardar, valorizar e promover a fruição dos bens, móveis e imóveis, de propriedade da Igreja Católica ou de outras pessoas jurídicas eclesiais, que sejam considerados pelo Brasil como parte de seu patrimônio cultural e artístico.

§ 1º. A República Federativa do Brasil, em atenção ao princípio da cooperação, reconhece que a finalidade própria dos bens eclesiais mencionados no *caput* deste artigo deve ser salvaguardada pelo ordenamento jurídico brasileiro, sem prejuízo de outras finalidades que possam surgir da sua natureza cultural.

§ 2º. A Igreja Católica, ciente do valor do seu patrimônio cultural, compromete-se a facilitar o acesso a ele para todos os que o queiram conhecer e estudar, salvaguardadas as suas finalidades religiosas e as exigências de sua proteção e da tutela dos arquivos.

Artigo 7º

A República Federativa do Brasil assegura, nos termos do seu ordenamento jurídico, as medidas necessárias para garantir a proteção dos lugares de culto da Igreja Católica e de suas liturgias, símbolos, imagens e objetos culturais, contra toda forma de violação, desrespeito e uso ilegítimo.

§ 1º. Nenhum edifício, dependência ou objeto afeto ao culto católico, observada a função social da propriedade e a legislação, pode ser demolido, ocupado, transportado, sujeito a obras ou destinado pelo Estado e entidades públicas a outro fim, salvo por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, nos termos da Constituição brasileira.

Artigo 8º

A Igreja Católica, em vista do bem comum da sociedade brasileira, especialmente dos cidadãos mais necessitados, compromete-se, observadas as exigências da lei, a dar assistência espiritual aos fiéis internados em estabelecimentos de saúde, de assistência social, de educação ou similar, ou detidos em estabelecimento prisional ou similar, observadas as normas de cada estabelecimento, e que, por essa razão, estejam impedidos de exercer em condições normais a prática religiosa e a requeiram. A República Federativa do Brasil garante à Igreja Católica o direito de exercer este serviço, inerente à sua própria missão.

Artigo 9º

O reconhecimento recíproco de títulos e qualificações em nível de Graduação e Pós-Graduação estará sujeito, respectivamente, às exigências dos ordenamentos jurídicos brasileiro e da Santa Sé.

Artigo 10

A Igreja Católica, em atenção ao princípio de cooperação com o Estado, continuará a colocar suas instituições de ensino, em todos os níveis, a serviço da sociedade, em conformidade com seus fins e com as exigências do ordenamento jurídico brasileiro.

§ 1º. A República Federativa do Brasil reconhece à Igreja Católica o direito de constituir e administrar Seminários e outros Institutos eclesiásticos de formação e cultura.

§ 2º. O reconhecimento dos efeitos civis dos estudos, graus e títulos obtidos nos Seminários e Institutos antes mencionados é regulado pelo ordenamento jurídico brasileiro, em condição de paridade com estudos de idêntica natureza.

Artigo 11

A República Federativa do Brasil, em observância ao direito de liberdade religiosa, da diversidade cultural e da pluralidade confessional do País, respeita a importância do ensino religioso em vista da formação integral da pessoa.

§1º. O ensino religioso, católico e de outras confissões religiosas, de matrícula facultativa, constitui disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, assegurado o respeito à diversidade cultural religiosa do Brasil, em conformidade com a Constituição e as outras leis vigentes, sem qualquer forma de discriminação.

Artigo 12

O casamento celebrado em conformidade com as leis canônicas, que atender também às exigências estabelecidas pelo direito brasileiro para contrair o casamento, produz os efeitos civis, desde que registrado no registro próprio, produzindo efeitos a partir da data de sua celebração.

§ 1º. A homologação das sentenças eclesiásticas em matéria matrimonial, confirmadas pelo órgão de controle superior da Santa Sé, será efetuada nos termos da legislação brasileira sobre homologação de sentenças estrangeiras.

Artigo 13

É garantido o segredo do ofício sacerdotal, especialmente o da confissão sacramental.

Artigo 14

A República Federativa do Brasil declara o seu empenho na destinação de espaços a fins religiosos, que deverão ser previstos nos instrumentos de planejamento urbano a serem estabelecidos no respectivo Plano Diretor.

Artigo 15

Às pessoas jurídicas eclesiais, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição brasileira.

§ 1º. Para fins tributários, as pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, em termos de requisitos e obrigações exigidos para fins de imunidade e isenção.

Artigo 16

Dado o caráter peculiar religioso e beneficente da Igreja Católica e de suas instituições:

I -O vínculo entre os ministros ordenados ou fiéis consagrados mediante votos e as Dioceses ou Institutos Religiosos e equiparados é de caráter religioso e portanto, observado o disposto na legislação trabalhista brasileira, não gera, por si mesmo, vínculo empregatício, a não ser que seja provado o desvirtuamento da instituição eclesial.

II -As tarefas de índole apostólica, pastoral, litúrgica, catequética, assistencial, de promoção humana e semelhantes poderão ser realizadas a título voluntário, observado o disposto na legislação trabalhista brasileira.

Artigo 17

Os Bispos, no exercício de seu ministério pastoral, poderão convidar sacerdotes, membros de institutos religiosos e leigos, que não tenham nacionalidade brasileira, para servir no território de suas dioceses, e pedir às autoridades brasileiras, em nome deles, a concessão do visto para exercer atividade pastoral no Brasil.

§ 1º. Em conseqüência do pedido formal do Bispo, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, poderá ser concedido o visto permanente ou temporário, conforme o caso, pelos motivos acima apresentados.

Artigo 18

O presente acordo poderá ser complementado por ajustes concluídos entre as Altas Partes Contratantes.

§ 1º. Órgãos do Governo brasileiro, no âmbito de suas respectivas competências e a Conferência Nacional dos Bispos do Brasil, devidamente autorizada pela Santa Sé, poderão celebrar convênio sobre matérias específicas, para implementação do presente Acordo.

Artigo 19

Quaisquer divergências na aplicação ou interpretação do presente acordo serão resolvidas por negociações diplomáticas diretas.

Artigo 20

O presente acordo entrará em vigor na data da troca dos instrumentos de ratificação, ressalvadas as situações jurídicas existentes e constituídas ao abrigo do Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890 e do Acordo entre a República Federativa do Brasil e a Santa Sé sobre Assistência Religiosa às Forças Armadas, de 23 de outubro de 1989.

Feito na Cidade do Vaticano, aos 13 dias do mês de novembro do ano de 2008, em dois originais, nos idiomas português e italiano, sendo ambos os textos igualmente autênticos.

PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Celso Amorim

Ministro das Relações Exteriores

PELA SANTA SÉ

Dominique Mamberti

Secretário para Relações com os Estados

ANEXO “C”

RE 325822/SP - SÃO PAULO - DJ 14-05-2004 PP-00033:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (BRASIL, 2004);

ARE 694453 AgR / DF - DISTRITO FEDERAL - DJe-56 DIVULG 09-08-2013
PUBLIC 12-08-2013:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar

Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II – Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos. III – Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2013).

ANEXO “D”

LEI Nº 956, DE 23 DE MARÇO DE 2006

IMUNIZA de pagamento de Imposto Predial Territorial Urbano templos religiosos de qualquer culto e dá outras providências.

O PREFEITO MUNICIPAL DE MANAUS, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 80, inciso IV, da LEI ORGÂNICA DO MUNICÍPIO DE MANAUS, FAZ SABER, que o Poder Legislativo decretou e eu sanciono a seguinte LEI:

Art. 1º Ficam imunes de pagamento de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) templos religiosos de qualquer culto, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e seja usado para a prática religiosa. Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar por meio de contrato de locação ou comodato devidamente registrado ou ainda da justificativa de posse judicial.

Art. 2º Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos aos pedidos de reconhecimento de imunidade devidamente protocolizados até esta data.

Art. 3º O Executivo Municipal regulamentará a presente Lei no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Manaus, 23 de março de 2006.

SERAFIM FERNANDES CORRÊA Prefeito Municipal de
Manaus
(MANAUS, 2006).

ANEXO "E"

CONSTITUCIÓN POLÍTICA *DE COLOMBIA*

COLÔMBIA

CONSTITUCION DE COLOMBIA

[...]

ARTICULO 19. Se garantiza la libertad de cultos. Toda persona tiene derecho a profesar libremente su religión y a difundirla en forma individual o colectiva.

Todas las confesiones religiosas e iglesias son igualmente libres ante la ley.

[...]

CONSTANCIA

El suscrito como Secretario de la Asamblea Nacional Constituyente durante el período reglamentario deja constancia que firma la Constitución Política de Colombia de 1991 en dicho carácter, después de haber revisado el texto definitivo y encontrado que él corresponde esencialmente al articulado aprobado en segundo debate por la mencionada corporación en sus sesiones de los días 28, 29 y 30 de junio y 1o., 2o., y 3o., de julio de 1991. Ese solo alcance tiene su refrendación al hacerlo en la fecha.

Bogotá, D.E., julio 6 de 1991.

JACOBO PEREZ ESCOBAR,

Secretario General, Asamblea Nacional Constituyente (1991).

Ley No 1607 26 DIC 2012

"POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES"

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

CAPÍTULO I PERSONAS NATURALES

ARTÍCULO 1º, Modifíquese el artículo 6º del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 6. Declaración Voluntaria del Impuesto sobre la Renta. El impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes no obligados a declarar, es

el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta, según el caso, realizados al contribuyente durante el respectivo año o período gravable. Parágrafo. Las personas naturales residentes en el país a quienes les hayan practicado retenciones en la fuente y que de acuerdo con las disposiciones de este Estatuto no estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se regirá por lo dispuesto en el Libro I de este Estatuto.

[...]

CAPÍTULO 11

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD - CREE

ARTÍCULO 20°. Impuesto sobre la renta para la equidad- CREE. Créase, a partir del 1° de enero de 2013, el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente Ley. También son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes. Para estos efectos, se consideran ingresos de fuente nacional los establecidos en el artículo 24 del Estatuto Tributario.

[...]

Parágrafo 2°. Las entidades sin ánimo de lucro no serán sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, y seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7 de la Ley 21 de 1982, los artículos 2 y 3 de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1 de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

[...]

EL PRESIDENTE DEL HONORABLE SENADO DE LA REPÚBLICA

ROY LEONARDO BARRERAS MONTEALEGRE

EL SECRETARIO GENERAL DEL HONORABLE SENADO DE LA REPUBLICA

GREGORIO ELJACH PACHECO

EL PRESIDENTE DE LA HONORABLE CAMARA DE REPRESENTANTES

AUGUSTO POSADA SENCHEZ

EL SECRETARIO GENERAL DE LA HONORABLE CAMARA DE
REPRESENTANTES

JORGE HUMBERTO MANILLA SERRANO

"POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y SE DICTAN
OTRAS DISPOSICIONES"-.

REPÚBLICA DE COLOMBIA - GOBIERNO NACIONAL

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

Dada en Bogotá, D.C., a los 26 DIC 2012

EL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARIA

ANEXO "F"**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPUBLICA DE CHILE**

Santiago, 17 de septiembre de 2005

DECRETO SUPREMO N° 100

VISTO: En uso de las facultades que me confiere el artículo 2° de la Ley N° 20.050, y teniendo presente lo dispuesto en el artículo 32 N° 8 de la Constitución Política de 1980. DECRETO: Fíjase el siguiente texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República:

[...]

CAPITULO III DE LOS DERECHOS Y DEBERES CONSTITUCIONALES

Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas:

6°. La libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres o al orden público. Las confesiones religiosas podrán erigir y conservar templos y sus dependencias bajo las condiciones de seguridad e higiene fijadas por las leyes y ordenanzas. Las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. Los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones;

[...]

ANÓTESE, TÓMESE RAZÓN Y PUBLÍQUESE. RICARDO LAGOS ESCOBAR, Presidente de la República; FRANCISCO VIDAL SALINAS, Ministro del Interior; IGNACIO WALKER PRIETO, Ministro de Relaciones Exteriores; JAIME RAVINET DE LA FUENTE, Ministro de Defensa Nacional; NICOLÁS EYZAGUIRRE GUZMÁN, Ministro de Hacienda; EDUARDO DOCKENDORFF VALLEJOS, Ministro Secretario General de la Presidencia; OSVALDO PUCCIO HUIDOBRO, Ministro Secretario General de Gobierno; JORGE RODRÍGUEZ GROSSI, Ministro de Economía, Fomento y Reconstrucción y Presidente de la Comisión Nacional de Energía; YASNA PROVOSTE CAMPILLAY, Ministra de Planificación y Cooperación; SERGIO BITAR

CHACRA, Ministro de Educación; LUIS BATES HIDALGO, Ministro de Justicia; YERKO LJUBETIC GODOY, Ministro del Trabajo y Previsión Social; JAIME ESTEVEZ VALENCIA, Ministro de Obras Públicas y de Transportes y Telecomunicaciones; PEDRO GARCÍA ASPILLAGA, Ministro de Salud; SONIA TSCHORNE BERESTESY, Ministra de Vivienda y Urbanismo y de Bienes Nacionales; JAIME CAMPOS QUIROGA, Ministro de Agricultura; ALFONSO DULANTO RENCORET, Ministro de Minería.

LEY 19.638 - ORGANIZACIÓN JURÍDICA DE IGLESIAS E INSTITUCIONES RELIGIOSAS

ESTABLECE NORMAS SOBRE LA CONSTITUCION JURIDICA DE LAS IGLESIAS Y ORGANIZACIONES RELIGIOSAS

Teniendo presente que el H. Congreso Nacional ha dado su aprobación al siguiente

Proyecto de ley:

Capítulo I

Normas generales

Artículo 1º. El Estado garantiza la libertad religiosa y de culto en los términos de la Constitución Política de la República.

[...]

Artículo 17. Las personas jurídicas de entidades religiosas regidas por esta ley tendrán los mismos derechos, exenciones y beneficios tributarios que la Constitución Política de la República, las leyes y reglamentos vigentes otorguen y reconozcan a otras iglesias, confesiones e instituciones religiosas existentes en el país.

[...]

ANEXO “G”**CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA**

Ley Nº 24.430

Ordénase la publicación del texto oficial de la Constitución Nacional (sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994).

Sancionada: Diciembre 15 de 1994.

Promulgada: Enero 3 de 1995.

El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso, etc. sancionan con fuerza de

Ley:

ARTICULO 1º.- Ordénase la publicación del texto oficial de la Constitución Nacional (sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994) que es el que se transcribe a continuación:

[...]

Artículo 2º.- El Gobierno federal sostiene el culto católico apostólico romano.

[...]

Artículo 14.- Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender.

[...]

Artículo 20.- Los extranjeros gozan en el territorio de la Nación de todos los derechos civiles del ciudadano; pueden ejercer su industria, comercio y profesión; poseer bienes raíces, comprarlos y enajenarlos; navegar los ríos y costas; ejercer libremente su culto; testar y casarse conforme a las leyes. No están obligados a admitir la ciudadanía, ni a pagar contribuciones forzosas extraordinarias. Obtienen nacionalización residiendo

dos años continuos en la Nación; pero la autoridad puede acortar este término a favor del que lo solicite, alegando y probando servicios a la República.

[...]

ARTICULO 3º.- Publíquese en el Boletín Oficial.

ARTICULO 4º.- Comuníquese al Poder Ejecutivo

DADA EN LA SALA DE SESIONES DEL CONGRESO ARGENTINO, EN BUENOS AIRES, A LOS QUINCE DIAS DEL MES DE DICIEMBRE DEL AÑO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO.

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores.

Ver Antecedentes Normativos

TITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

SUJETO Y OBJETO DEL IMPUESTO

Artículo 1º - Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.

[...]

EXENCIONES

Art. 20 - Están exentos del gravamen:

[...]

e) Las ganancias de las instituciones religiosas.

[...]

ANEXO "H"

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
Poder Legislativo

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA
CONSTITUCIÓN 1967 CON LAS MODIFICACIONES PLEBISCITADAS EL 26 DE
NOVIEMBRE DE 1989,
EL 26 DE NOVIEMBRE DE 1994, EL 8 DE DICIEMBRE DE 1996 Y EL 31 DE
OCTUBRE DE 2004

[...]

CAPITULO III

Artículo 5º.- Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones.

[...]

Ley N° 12.802

SE ESTABLECEN NORMAS DE ORDENAMIENTO FINANCIERO

El Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay,
reunidos en Asamblea General,

DECRETAN:

SECCION I

DISPOSICIONES REFERENTES A LA ADMINISTRACION
CENTRAL

CAPITULO I

MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL

Artículo 134.

Reconócese como institutos culturales incluidos en el artículo 69 de la Constitución, a los efectos de la exención de impuestos, los seminarios o casas de formación de las congregaciones o instituciones de cualquier religión, las salas de biblioteca, salones de actos públicos, locales destinados a las clases de comercio, música, labores y economía doméstica y las canchas y centros de deportes y entretenimientos para jóvenes, fundados y sostenidos por las parroquias o instituciones que no tengan fin de lucro.

Declárase asimismo exoneradas de todo impuesto nacional o departamental así como de todo tributo, aporte y/o contribución, a las instituciones culturales, de enseñanza, y a las Federaciones o Asociaciones Deportivas, así como a las instituciones que las integren, siempre que éstas y aquéllas gocen de personería jurídica. Quedan igualmente exonerados de todo impuesto nacional o departamental, así como de todo tributo, aporte y/o contribución los bienes, de cualquier naturaleza, de las instituciones mencionadas en el inciso anterior, así como los de las actuales y/o futuras Diócesis de la Iglesia Católica Apostólica Romana, y los de cualquier otra institución religiosa, que posean, reciban o adquieran, destinados al culto, a obras asistenciales, a obras educacionales y a actividades deportivas. La Sociedad de San Vicente de Paul (Conferencia de Hombres y Señoras) será eximida de toda clase de impuestos. Lo serán igualmente los bienes de las asociaciones benéficas de asistencia gratuita a los pobres, enfermos o inválidos. En el caso anterior, la circunstancia eximente se justificará ante el Ministerio de Hacienda.

Las personas jurídicas Diócesis de la Iglesia Católica Apostólica Romana, creadas o a crearse en el futuro por la Sede Apostólica, al formular las respectivas declaraciones juradas, indicarán los bienes no exentos a los efectos del pago del impuesto. Quedan incluidos en las exoneraciones de este artículo los partidos políticos permanentes o las fracciones de los mismos con derecho a uso del lema y los sindicatos obreros con personería jurídica.

[...]

ANEXO "I"**CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**

[...]

Artículo 59. El Estado garantizará la libertad de religión y de culto. Toda persona tiene derecho a profesar su fe religiosa y cultos y a manifestar sus creencias en privado o en público, mediante la enseñanza u otras prácticas, siempre que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres y al orden público. Se garantiza, así mismo, la independencia y la autonomía de las iglesias y confesiones religiosas, sin más limitaciones que las derivadas de esta Constitución y de la ley. El padre y la madre tienen derecho a que sus hijos o hijas reciban la educación religiosa que esté de acuerdo con sus convicciones.

Nadie podrá invocar creencias o disciplinas religiosas para eludir el cumplimiento de la ley ni para impedir a otro u otra el ejercicio de sus derechos.

LA ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
DECRETA

la siguiente,

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

[...]

Capítulo III De las Exenciones

Artículo 14. Están exentos de impuesto:

10. Las instituciones dedicadas exclusivamente a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, tecnológicas, culturales, deportivas y las asociaciones profesionales o gremiales, siempre que no persigan fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que en ningún caso distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales y necesarios para el desarrollo de las actividades que les son propias. Igualmente, y bajo las mismas condiciones, las

instituciones universitarias y las educacionales, por los enriquecimientos obtenidos cuando presten sus servicios dentro de las condiciones generales fijadas por el Ejecutivo Nacional;

[...]

CILIA FLORES

Presidenta de la Asamblea Nacional

DESIREE SANTOS AMARAL ROBERTO HERNANDEZ WOHNSIEDLER

Primera Vicepresidenta Segundo Vicepresidente

IVAN ZERPA CUERRERO

Secretario

Palacio de Miraflores, en Caracas, los quince días del mes de febrero de dos mil siete.

Años 196° de la Independencia y 147° de la Federación.

Cúmplase, (L.S.)

ANEXO “J”

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE PARAGUAY

Constitución Nacional

PREÁMBULO

El pueblo paraguayo, por medio de sus legítimos representantes reunidos en Convención Nacional Constituyente, invocando a Dios, reconociendo la dignidad humana con el fin de asegurar la libertad, la igualdad y la justicia, reafirmando los principios de la democracia republicana, representativa, participativa y pluralista, ratificando la soberanía e independencia nacionales, e integrado a la comunidad internacional, SANCIONA Y PROMULGA esta Constitución.

Asunción, 20 de junio de 1992

[...]

Artículo 24 - DE LA LIBERTAD RELIGIOSA Y LA IDEOLÓGICA

Quedan reconocidas la libertad religiosa, la de culto y la ideológica, sin más limitaciones que las establecidas en esta Constitución y en la ley. Ninguna confesión tendrá carácter oficial.

Las relaciones del Estado con la iglesia católica se basan en la independencia, cooperación y autonomía.

Se garantizan la independencia y la autonomía de las iglesias y confesiones religiosas, sin más limitaciones que las impuestas en esta Constitución y las leyes.

Nadie puede ser molestado, indagado u obligado a declarar por causa de sus creencias o de su ideología.

[...]

Queda sancionada esta Constitución. Dada en el recinto de deliberaciones de la Convención Nacional Constituyente a los veinte días del mes de junio de mil novecientos noventa y dos, en la ciudad de la Asunción, Capital de la República del Paraguay.

LEI DO ORDENAMENTO ADMINISTRATIVO E DE ADEQUAÇÃO FISCAL DO PARAGUAI

LEY N° 2421/04

DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL

CAPITULO I

DEL REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO

[...]

Art. 14.- Exoneraciones

2) Están exonerados:

- a) Las entidades religiosas reconocidas por las autoridades competentes, por los ingresos provenientes del ejercicio del culto, servicios religiosos y de las donaciones que se destinen a dichos fines, en los límites previstos en la Ley y en la reglamentación. A este efecto se entenderá por culto y servicio religioso el conjunto de actos por los cuales se tributa homenaje siguiendo los preceptos dogmáticos que rige a cada entidad en cumplimiento de sus objetivos, tales como realización de celebraciones religiosas, bautismos, aportes de los feligreses (diezmos o donaciones).

Artículo 47.- Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobado el Proyecto de Ley por la Honorable Cámara de Senadores, a once días del mes de junio del año dos mil cuatro, quedando sancionado el mismo por la Honorable Cámara de Diputados, a veinticinco días del mes de junio del año dos mil cuatro, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 207, numeral 1) de la Constitución Nacional.

Benjamín Maciel Pasotti

Presidente H. Cámara de Diputados

Miguel Carrizosa Galiano

Vicepresidente 1° En ejercicio de la Presidencia

H. Cámara de Senadores

Armín D. Díez Pérez Duarte

Secretario Parlamentario

Ana María Mendoza de Acha

Secretaria Parlamentaria

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese en el Registro Oficial.

Nicanor Duarte Frutos
El Presidente de la República

Dionisio Borda
Ministro de Hacienda

ANEXO “K”

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE EXPIDE LA PRESENTE CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

EL PUEBLO DEL ECUADOR

inspirado en su historia milenaria, en el recuerdo de sus héroes y en el trabajo de hombres y mujeres que, con su sacrificio, forjaron la patria;
fiel a los ideales de libertad, igualdad, justicia, progreso, solidaridad, equidad y paz que han guiado sus pasos desde los albores de la vida republicana,
proclama su voluntad de consolidar la unidad de la nación ecuatoriana en el reconocimiento de la diversidad de sus regiones, pueblos, etnias y culturas,
invoca la protección de Dios, y
en ejercicio de su soberanía,
establece en esta Constitución las normas fundamentales que amparan los derechos y libertades, organizan el Estado y las instituciones democráticas e impulsan el desarrollo económico y social.

[...]

TÍTULO III

DE LOS DERECHOS, GARANTÍAS Y DEBERES

Capítulo 1

Principios generales

Capítulo 2

De los derechos civiles

Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:

[...]

3. La igualdad ante la ley. Todas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación en razón de

nacimiento, edad, sexo, etnia, color, origen social, idioma; religión, filiación política, posición económica, orientación sexual; estado de salud, discapacidad, o diferencia de cualquier otra índole.

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (Ley No. 56) Notas: - La Ley de Racionalización Tributaria (Ley 99-41, R.O. 321-S, 18-XI-99) introduce importantes reformas a esta Ley, mismas que entrarán en vigencia a partir del 1 de enero del año 2.000, razón por la cual no se han incorporado aún.

- La Ley 41 (R.O. 206, 2-XII-97) dispuso que en todos los artículos de esta Ley donde diga "Dirección General de Rentas" o "Director General de Rentas", dirá "Servicio de Rentas Internas" o "Director General del Servicio de Rentas Internas", en su caso.

CONGRESO NACIONAL

EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS

Considerando:

[...]

En ejercicio de sus atribuciones constitucionales, expide la siguiente:

Título Primero

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

IMPUESTO A LA RENTA

Capítulo III EXENCIONES Art. 9.- Exenciones.- (Sustituido por el Art. 20 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99).- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

[...]

5. Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia; cultural; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales; gremiales; clasistas; y, de los partidos políticos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

ANEXO “L”**CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO DE PLURINACIONAL DE BOLIVIA**

Título I

Bases Fundamentales del Estado Derechos, Deberes y Garantías

Bases Fundamentales del Estado

Artículo 4. El Estado respeta y garantiza la libertad de religión y de creencias espirituales, de acuerdo con sus cosmovisiones. El Estado es independiente de la religión.

[...]

LEI DE REFORMA TRIBUTÁRIA DA BOLÍVIA*Ley 843 de Reforma Tributaria**Decreto Supremo 27947*

20 Diciembre, 2004

[...].

EXENCIONES**ARTICULO 49°.-**

Están exentas del impuesto:

- b) Las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos, y que desarrollen las siguientes actividades: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales.

[...].

ANEXO “M”**CONSTITUCION POLITICA DEL PERU 29/12/93**

(Texto Actualizado)

Promulga Constitución Política del Perú

[...]

2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole.

[...]

3. A la libertad de conciencia y de religión, en forma individual o asociada. No hay persecución por razón de ideas o creencias. No hay delito de opinión. El ejercicio público de todas las confesiones es libre, siempre que no ofenda la moral ni altere el orden público.

[...].

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**DECRETO SUPREMO Nº 122-94-EF**

Artículo 19o.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de in afectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.

ANEXO “N”

CONSTITUCIÓN ESPAÑHOLA

La Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de:

Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo. Consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular.

[...]

Artículo 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.

[...]

Artículo 16

1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.

2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.

3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones.

[...]

REGIME FISCAL DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DA ESPANHA

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA A todos los que la presente vieren y entendieren. Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley.

[...]

Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas. Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

[...]

Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas. 1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior. 2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. 3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en

los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

[...]

ANEXO “O”

CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA

TITULO I

LA REPUBLICA

CAPITULO UNICO

ARTICULO 1o.- Costa Rica es una República democrática, libre e independiente.

ARTICULO 2o.- La soberanía reside exclusivamente en la Nación.

ARTICULO 3o.- Nadie puede arrogarse la soberanía; el que lo hiciere cometerá el delito de traición a la Patria.

[...]

TITULO VI

LA RELIGION

CAPITULO UNICO

ARTICULO 75.- La Religión Católica, apostólica, Romana, es la del Estado, el cual contribuye a su mantenimiento, sin impedir el libre ejercicio en la República de otros cultos que no se opongan a la moral universal ni a las buenas costumbres.

[...]

LEI REGULADORA DAS EXONERAÇÕES, VIGENTES, SUAS REVOGAÇÕES E EXCEÇÕES NA COSTA RICA

LEI REGULADORA DE TODAS AS EXONERAÇÕES VIGENTES, SUAS REVOGAÇÕES E EXCEÇÕES

LEY REGULADORA DE EXONERACIONES VIGENTES, DEROGATORIAS Y EXCEPCIONES

LEY REGULADORA DE TODAS LAS EXONERACIONES VIGENTES, SU DEROGATORIA Y SUS EXCEPCIONES

CAPITULO I

DE LA DEROGATORIA GENERICA DE EXENCIONES Y SUS EXCEPCIONES

ARTICULO 1.- derogatoria general. Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, con las excepciones que indique la presente ley. En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente.

[...]

ARTÍCULO 34.- Modifícase el artículo 4 de la ley N° 27 del 2 de marzo de 1939 y sus reformas, para que diga:

"ARTÍCULO 4.- No sujeciones. No están afectos a este impuesto, los inmuebles propiedad de:

[...]

- Las iglesias y organizaciones religiosas, pero solo por los inmuebles que dediquen al culto o al servicio social.

[...]

ANEXO “P”

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DOMINICANA

**Constitución Política de la República Dominicana, proclamada el 26 de enero.
Publicada en la Gaceta Oficial No. 10561, del 26 de enero de 2010.**

[...]

CONSTITUCIÓN

TÍTULO I DE LA NACIÓN, DEL ESTADO, DE SU GOBIERNO Y DE SUS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

CAPÍTULO I DE LA NACIÓN, DE SU SOBERANÍA Y DE SU GOBIERNO

Artículo 1.- Organización del Estado. El pueblo dominicano constituye una Nación organizada en Estado libre e independiente, con el nombre de República Dominicana.

[...]

Artículo 45.- Libertad de conciencia y de cultos. El Estado garantiza la libertad de conciencia y de cultos, con sujeción al orden público y respeto a las buenas costumbres.

LEY 122-05 PARA LA REGULACIÓN Y FOMENTO DE LAS ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO EN REPÚBLICA DOMINICANA

CONSIDERANDO: que las instituciones sin fines de lucro tienen gran importancia para el fortalecimiento y desarrollo de una sociedad civil plural, democrática y participativa, al favorecer la realización de objetivos de interés público o de beneficio para toda la sociedad;

[...]

Art. 12.- De manera enunciativa, dentro de las asociaciones de beneficio mutuo se encuentran:

[...]

4) Organizaciones religiosas, logias;

[...]

Art. 50.- Las organizaciones sin fines de lucro, una vez cumplidos los requisitos legales para su constitución y sean autorizadas a operar en el país, gozarán de una exención general de todos los tributos, impuestos, tasas, contribuciones especiales, de carácter nacional o municipal, vigentes o futuros.

[...]

ANEXO “Q”**DISPOSITIVOS DECRETO Nº 3.000 DE 26 DE MARÇO DE 1999, RELACIONADOS
À OBRIGATORIEDADE DOS LIVROS DIÁRIO E RAZÃO**

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente.

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura

e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

§ 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

Livro Razão

Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

§ 3º Estão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas de que trata este artigo.

ANEXO “R”**DISPOSITIVOS DA LEI Nº 9.430 DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996,
RELACIONADOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ÂMBITO
FEDERAL.**

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral.

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício.

ANEXO “S”**DISPOSITIVOS DA LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO, 1990 REFERENTES AO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.