



**FANESE – FACULDADE DE ADMINISTRAÇÕES E NEGÓCIOS DE SERGIPE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
GESTÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

DANILO VIRGENS SOUZA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: UMA CRÍTICA À EXONERAÇÃO DE IMPOSTOS AOS
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Aracaju/SE

15 de agosto de 2014

DANILO VIRGENS SOUZA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: UMA CRÍTICA À EXONERAÇÃO DE IMPOSTOS AOS
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Artigo apresentado como pré-requisito parcial para conclusão da Metodologia dos Trabalhos Acadêmicos do Curso de Pós-graduação em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE.

AVALIADOR: JOÃO ALVES CARVALHO FILHO

Aracaju/SE

15 de agosto de 2014

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: UMA CRÍTICA À EXONERAÇÃO DE IMPOSTOS AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Danilo Virgens Souza ¹

RESUMO

O presente artigo tem o intuito de conhecer e analisar o instituto da Imunidade Tributária para os templos de qualquer culto, conforme previsão constitucional de 1988. O estudo em questão foi realizado por meio da pesquisa bibliográfica, em que se utilizou método dedutivo e técnica documental indireta, trazendo um apanhado geral da ideia do surgimento do Estado, bem como de sua manutenção financeira, através da arrecadação de impostos e, posteriormente, a regulação dessa arrecadação, através das normas reguladoras criadas para esse fim, em especial, as dispostas na Constituição vigente. Assim, procedendo com o estudo dos tributos e suas limitações pretende-se deixar claro que o imposto é umas das espécies do gênero tributo e que não se aplica a sua incidência a todos os entes, isso porque a imunidade tributária deixa exonerada da arrecadação algumas atividades, bem como entidades que por esse benefício são atingidas. Outro apanhado se encontra disposto a respeito das imunidades genéricas elencadas na Constituição em seu artigo 150 e dentre elas está a relacionada ao patrimônio dos templos de qualquer culto. Chegando a essa última análise, pretende-se despertar no leitor o senso crítico a respeito da verdadeira intenção do legislador constituinte, quando da criação da imunidade para os templos, bem como o desrespeito com que se aplica tal benefício hoje em dia, seja não abrangendo todas as espécies de culto ou favorecendo sujeitos específicos, o que, por consequência, pode provocar evasão de divisas e aumento do desequilíbrio social. Como resolução dessa problemática verifica-se a possibilidade de reforma tributária eficaz com criação de leis específicas, bem como órgãos de fiscalização e controle de faturamento dos templos e cultos, enfim, uma melhor organização para atingir o objetivo disposto na Constituição e possibilitar o bem comum.

Palavras-chave: Imunidade Tributária; Templos; Estado; Constituição.

ABSTRACT

This article aims to understand and analyze the institution of the Tax Immunity to the temples of any cult, as constitutional provision of 1988, being held through research, in which it was used deductive and indirect documentary art method, bringing an overview of idea of the emergence of the state as well as its financial maintenance, through the collection of taxes and, subsequently, the regulation of this collection through the regulatory standards established for this purpose, especially arranged in the current Constitution. Thus, proceeding with the study of taxes and limitations wishes to make clear that tax is one of the species of tribute and that doesn't apply its effect to all entities, because it leaves Immunity Tax Levy exempt some activities as well as entities that are affected by this benefit. An overview is provided regarding the generic immunities listed in the Constitution in Article 150 and among them is related to the assets of the temples of any cult. In reaching this ultimately seek to awaken in the reader a bit critical about the true intent of the constitutional legislator when creating immunity to the temples sense and the disrespect that this benefit applies nowadays, is not covering all species of worship, or favoring specific subject, which in consequence may cause capital flight and increasing social imbalance. Resolution of this issue as it turns out the possibility of effective tax reform with the creation of specific laws, as well as oversight bodies and billing control of the temples and cults, in short, a better organization to achieve the purpose of the Constitution and allow the common good.

Keywords: Tax Immunity; Temples; State; Constitution.

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis pela Faculdade AGES

1 INTRODUÇÃO

É de conhecimento geral que o tema imunidade tributária já foi abordado por diversos doutrinadores e especialistas em direito tributário, bem como por conhecedores de direito constitucional, isso sem falar em artigos, monografias e teses, contudo, é muito raro encontrar na literatura acadêmica uma abordagem de forma específica, bem como focada na imunidade da qual gozam os templos e cultos religiosos.

Depreende-se do artigo científico que, com o advento da Constituição Federal de 1988, foi reafirmado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de instituir tributos. Entretanto, tal poder não lhes foi concedido de modo livre e absoluto, atribui-se a cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público parcela de competência para dispor sobre matérias específicas. Essas restrições chamam-se de limites ao poder de tributar.

Do exposto, e diante de seus efeitos, a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. É por meio dela que se estabelece uma forma de controlar o poder do estado em instituir e cobrar valores de determinados sujeitos, fatos ou mesmo situações. Há que se ressaltar que nosso ordenamento maior traz várias limitações que não de ordem tributária, tais como o princípio da igualdade, legalidade, vedação ao confisco, dentre outros que, afinal trazem a essência da legalidade, qual seja, estabelecer regras limitando a participação do Estado na vida de toda uma coletividade (COSTA, 2006).

A imunidade tributária é, em suma, o momento em que a Constituição veda a cobrança ou mesmo a criação de tributos sobre determinados sujeitos ou situações delimitadas. Não se deve, porém, confundir imunidade com isenção ou não incidência. A imunidade impede a incidência do tributo, porque existe uma determinação expressa da própria Constituição Federal; já na isenção é a Lei que determina que certos sujeitos ou situações não sejam tributados. É desse pressuposto, que surge toda a problemática, já que, na ocasião da elaboração da Carta Magna, o legislador sabia claramente suas intenções, mas o beneficiário da exoneração tributária, usando de má fé, utiliza-se erroneamente da exoneração e pratica ou não atos próprios do Estado, mais ainda, lhe sobra o suficiente para enriquecer ilicitamente e, com certeza, não era essa a intenção dos honrados pensadores que elaboraram o texto constitucional. A questão da pesquisa pode ser

sintetizada como sendo: Quais as formas de controle de arrecadação dos templos de qualquer culto para o beneficiário da imunidade tributária.

Tais conceitos e, alguns mais explicitados no decorrer do trabalho, são pré-requisitos para a compreensão das imunidades tributárias, principalmente no tocante a essa exoneração de impostos aos templos de qualquer culto.

O que foi abordado é apenas um dos desvios de finalidade que o homem faz, ao aproveitar-se de brechas constitucionais para evadir divisas do país ou mesmo formar um patrimônio de milhões e contribuir com a desigualdade social do Brasil. Trata-se da imunidade tributária ofertada aos templos religiosos de qualquer culto prevista no art.150 do já citado corpo legal. É dele que se aproveitam os grandes empresários ou mesmo outros corruptos, a eles ligados, para aumentar suas posses e viver de ostentação, enquanto o fiel seguidor religioso, em sua maioria, possui um padrão de vida inferior e não consegue visualizar onde está a função social da sua religião, mas, por razões de fé e devoção, continua a segui-la e, para com ela, contribui financeiramente.

Pelas razões acima mencionadas, o objetivo central deste trabalho está na tentativa de despertar no leitor uma visão crítica acerca do benefício imunidade tributária, constitucionalmente, concedida aos templos de qualquer culto. E os específicos são: conceituar tributos e suas classificações, imunidade tributária, bem como analisar abordagens sobre templos e cultos religiosos. Nessa visão, procura-se transmitir a noção de que tal exoneração não está sendo efetuada nos moldes corretos, idealizados pelo legislador constitucional, o que seria de extrema relevância para o desenvolvimento do país, haja vista que a imunidade dos templos de qualquer culto está servindo de sustentáculo a uma minoria por ela favorecida.

Enfim, procura-se despertar um novo olhar para a resolução dessa problemática através de uma reformulação tributária, obedecendo aos ditames da Constituição ao exonerar impostos de templos. Contudo, essa obediência necessita de um controle minucioso e efetivo de arrecadação, bem como estipulação de um limite máximo de faturamento dos templos para que se possa gozar do benefício imunidade, sendo que todo valor acima daquela arrecadação, represente um fato gerador para contribuição no quesito impostos. Reafirma-se que a reforma tributária é a solução, desde que, com ela se possa regulamentar melhor a imunidade e fazer a mais lúdima justiça. A presente pesquisa aborda um tema que vem sendo bastante difundido no Brasil, considera-se, portanto, que esse assunto deve ser indicado nas

discussões das classes acadêmicas e profissionais relacionados ao meio organizacional.

Esse trabalho está estruturado em quatro seções, além desta introdução. Inicialmente faz-se uma breve exposição sobre os tributos, conceitos e classificações, sobre imunidade tributária e as abordagens dessa imunidade dos templos e cultos religiosos. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos e, por último, apresentam-se as considerações finais e as sugestões para futuros estudos.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 A Imunidade como limitação à competência positiva

Uma das formas de limitação ao poder de estabelecer tributos se encontra disposta na Carta Magna, em 1988 e conhecida como imunidade, podendo ainda ser visualizada como uma limitação constitucional ao poder de tributar. Assim, toda imunidade é uma limitação; entretanto, nem toda limitação poderia ser denominada imunidade. Isto se dá, porque nosso ordenamento jurídico permite outras limitações ao poder tributante que não são, necessariamente, estabelecidas no corpo da Constituição da República. Reforçando: nem toda limitação é imunidade, mas toda imunidade é uma limitação, o que será mais bem esclarecido no tópico seguinte, quando da abordagem que diferencia imunidade, isenção alíquota zero e não incidência de tributação.

Por hora, é fundamental lembrar que:

A Lei Maior, ao delimitar a aptidão para instituir impostos cabentes a cada ente federativo, em caráter privativo, exclui as demais pessoas políticas da mesma aptidão. Do mesmo modo quando traça as competências administrativas que pressupõem a exigência de tributos vinculados a uma atuação estatal, consoante as regras-matrizes de incidência que estabelece. (COSTA, 2006, p. 33/34)

Da mesma forma, no entanto de modo reverso, quando a Constituição institui imunidades tributárias, está delimitando que determinado bem, atividade ou mesmo instituição encontra-se exonerada de arrecadar determinado tributo.

2.2 Imunidades X Isenção X Não Incidência X Alíquota zero

Importante se faz destacar a diferenciação básica entre os itens que compõem o título desse tópico, ou seja, não pode o leitor confundir que a imunidade, a isenção, a não incidência ou sequer a alíquota zero não são sinônimas e não deve tais expressões ser empregadas de forma equivocadas. Além disso, é importante que seja reconhecida exatamente a modalidade que está sendo abordada e compreender seu uso, quando ele estiver relacionado ao não pagamento tributário. Portanto, faz-se necessário distinguir tais itens, mesmo que para efeitos puramente teóricos.

As hipóteses elencadas a seguir nada mais são do que situações em que o contribuinte não precisará fazer pagamento de tributos determinados, para tanto, optou-se pela diferenciação na forma mais prática e exemplificativa possível, para que fiquem claras as modalidades de não contribuição com a tão conhecida compulsoriedade dos tributos.

2.2.1 Imunidade

A Imunidade, conforme dito anteriormente, é a proibição de tributar e está disposta na Constituição Federal. De acordo com o próprio nome, imunidade tem a ver com proteção, dispensa escusa, que nesse caso é concedida pela Constituição. Por essa razão, se diz que, no campo dos tributos, a imunidade é uma forma protetiva de não incidência determinada pelo ordenamento maior, a Constituição da República Federativa do Brasil.

Para deixar ainda mais palpável destaca-se o exemplo da imunidade recíproca que existe entre as entidades políticas, em que não se permite exigir impostos mutuamente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ficando tal imunidade conhecida, segundo Sacha Navarro Coelho, *apud* Sabah (2011, p.291), por ser a mais antiga exoneração tributária, surgida desde os tempos da primeira Constituição Republicana de 1981.

2.2.2 Isenção

No quesito isenção, temos como característica principal a dispensa de tributo por força de Lei e não da própria Constituição. Assim, haverá isenção apenas com uma norma, ou seja, quando for previsão legal e não constitucional.

Lembrando que doutrinadores, a exemplo de Sabbag (2011, p. 286) defendem que o legislador constitucional se equivocou, quando da elaboração dos artigos 184 e 195, utilizou o termo “isentas”, quando deveria fazer uso da expressão “imunes”, ou seja, tais artigos tratam da norma constitucional e nossa Lei Maior não concede isenções, imuniza.

Como afirmado, haverá isenção apenas quando a previsão for legal, não constitucional e, embora os trechos acima sejam transcrição da CF/88, entende-se que houve equívoco do legislador, quando do uso dos termos, contudo, a intenção é clara em desonerar o contribuinte.

A exemplo da legislação infraconstitucional, que concede isenção, temos a lei 8.989/95 (cujos efeitos estão atualmente prorrogados pela Lei 11.941/2009, art. 77 até 31.12.2014) que trata da isenção do imposto sobre produtos industrializados – IPI, tanto na compra de automóveis para utilização no transporte autônomo de passagens (taxi), bem como por pessoas portadoras de deficiência física.

2.2.3 Não Incidência

No tocante a não incidência de tributos, percebe-se que esta engloba todas as categorias e espécies que não são submetidas à cobrança de tributação por não participarem de nenhuma relação jurídica previsível como sujeita ao recolhimento de determinado tributo. Ou seja, não incide tributo sobre tudo aquilo que a lei ou a constituição não mencionou como sujeito ao pagamento destes. Assim, acredita-se que é o não enquadramento normativo a uma conduta, ou ainda, os fatos praticados não encontram identificação com nenhuma hipótese legal ou mesmo constitucional e não provocarão o nascimento de uma relação jurídico-tributária.

Desta forma, a não incidência, a conduta fática não poderá ser contemplada legalmente como fato gerador de determinado tributo, como é o caso

dos provedores de internet, cuja atividade não se encontra prevista na legislação do ISS ou sequer do ICMS, portanto não há incidência de tais impostos.

É importante destacar, como elemento ilustrativo, o Julgado do tribunal de justiça do Rio Grande do Sul que substancia esse entendimento:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROVEDOR DE ACESSO A INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. LEI N 9.472/97. Sendo o provedor de acesso à internet atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicações uma nova utilidade, uma vez que utiliza meio físico de comunicação preexistente para disponibilizar o acesso do usuário a rede, configura-se como serviço adicionado, observado o dispositivo do artigo 61 da Lei n 9.472/97. Não caracterizado o provedor como serviço de telecomunicação, afasta-se a tributação pelo ICMS. Os serviços de provimento de acesso estariam dentro da competência tributária dos Municípios se houvesse previsão expressa na lista anexa a Lei Complementar n 56/87, bem como na atual lista anexa a Lei Complementar n 116/03. Contudo, analisando as listas do ISS (tanto a atual quanto a anexa a Lei Complementar n 56/87) verifica-se que esse serviço não se enquadra em nenhum item. Salienta-se, no particular, que o Supremo Tribunal Federal já definiu a taxatividade da lista, não sendo admissível a interpretação extensiva ou analógica. Portanto, inexistente previsão dos serviços de provimento de acesso na atual e anterior lista de serviços do ISS. APELO DESPROVIDO, REJEITADAS AS PRELIMINARES. (Apelação e Reexame Necessário N 70029258514, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arno Werlang, Julgado em 12/05/2010).

Vê-se do exposto que, tanto a atividade do provedor de internet como todos os fatos que não têm capacidade de gerar tributos, fazem parte do campo da não incidência.

Entretanto, é sempre bom destacar que a imunidade compõe competência tributária e implica em incidência tributária normativa, já que estabelece relação jurídico-tributária normativa, enquanto que na isenção há o exercício da competência, criando assim, da mesma forma que na imunidade, uma relação jurídico-tributária. Mas, a não incidência não provoca efeitos jurídicos ou qualquer dever, posto que não haja porque se falar em enquadramento da conduta em norma de incidência tributária.

2.2.4 Alíquota zero

Com relação à alíquota zero, é visível que a conduta fática praticada pelo contribuinte é tributável, no entanto, naquele momento, a alíquota que incide sobre aquele bem ou atividade equivale a zero. Melhor dizendo, existe uma relação

jurídico-tributária na prática do fato, ou seja, não se exclui o crédito tributário, no entanto, a alíquota que incide sobre aquela conduta equivale ao percentual de 0%. Uma conclusão a que se pode chegar é que a alíquota zero nada mais é do que uma forma de fugir do princípio da legalidade, isso porque, se a imunidade depende da Constituição Federal e, para a isenção é necessária elaboração de uma lei, o que fazer para exonerar um contribuinte sem precisar de todo um aparato legislativo? Reduz-se a alíquota ao percentual zero, de certa forma, sem obediência ao princípio da legalidade.

É simples se for levado em consideração o exemplo que ocorreu em 2011 com a redução do IPI a alíquota zero para os produtos doados diretamente aos municípios da região serrana do Rio de Janeiro que declararam estado de calamidade pública por conta das fortes chuvas que deixaram mais de 600 feridos.

Objetivando auxílio imediato às famílias atingidas, o governo federal emitiu o decreto 7.437 e, a título de urgência, zerou as alíquotas constantes da tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados- TIPI, para que fossem doados àqueles entes políticos, evitando assim a mobilização do legislativo e uma possível mora no atendimento aos necessitados. Ressalte-se que a medida teve duração de 180 dias, veja:

Decreto 7.437, de 10-2-2011 (...)

Art. 1 Ficam reduzidas a zero as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados – IPI, previstas na tabela de incidência do IPI-TIPI, aprovada pelo decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, incidentes sobre produtos doados diretamente aos municípios do Estado do Rio de Janeiro constantes dos decretos publicados pelo Governador daquele Estado, que declaram ou homologam estado de calamidade pública.

1 A redução de alíquotas do IPI de que trata o caput será aplicada pelo prazo de cento e oitenta dias.

2 Nas notas fiscais de saída com a redução de alíquotas de que trata o caput deverá constar a expressão “saída com alíquota zero do IPI”, o número do CNPJ referente ao ente político favorecido e referência a este Decreto.

Deve-se lembrar que a imunidade, a isenção, a não-incidência e a alíquota 0% acontecem em momentos e campos distintos. Outrossim, é importante enfatizar que o Poder Público seja íntegro e não interfira de forma aleatória no mercado, influenciando o princípio da isonomia e da livre concorrência, mas sim pretenda prevenir o desequilíbrio econômico ou promova, caso necessário, o desenvolvimento. Tudo isso, observando os critérios de justiça e interesse público.

2.3 A RESTRIÇÃO AOS IMPOSTOS E HIPÓTESES DE IMUNIDADE SEGUNDO O ART. 150, VI, DA CFRB (CONSTITUIÇÃO).

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, existem algumas situações e entidades que são beneficiadas pela imunidade de impostos, ou seja, encontram-se protegidas a ponto de não ser necessário o recolhimento de impostos.

De acordo com Sabbag (2009, p. 281), “a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas)”.

O que implica dizer que a Constituição limitou a competência tributária de modo que tirou do legislador ordinário o poder discricionário de definir o alcance de certas normas de arrecadação de tributos, nesse caso os impostos.

Em outras palavras, a norma constitucional que desonera dos tributos entes e atividades tem natureza constitucional de um lado, pois demarca a competência tributária e, de outro lado, protege um direito subjetivo das pessoas que se utilizam de seus benefícios.

Tratam-se, assim, das imunidades genéricas a seguir apresentadas: dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das atividades mencionadas. (COSTA, p.124).

2.3.1 Imunidade recíproca

A imunidade, que possui previsão na alínea “a” do inciso VI do art. 150, citada anteriormente, pode ser denominada imunidade recíproca ou ainda imunidade mútua, isso porque se encontra situada justamente entre os entes políticos governamentais. Mas não é apenas nesse artigo que existe a menção a imunidade recíproca, há também um princípio constitucional que serve de base para todo esse raciocínio e está disposto no art. 18, também da Constituição Federal, qual seja: “A organização político-administrativa da República Federativa e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Diante de tal assertiva vê-se que a própria autonomia prevista implicaria em sinônimo de proibição da tributação por impostos intergovernamentais, em outras palavras, é defeso que os impostos sejam exigidos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios mutuamente.

2.3.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

Na alínea “b”, do inciso VI, do art. 150 da CF/88 está determinado que os templos de qualquer culto são imunes a tributação por meio de impostos. Segundo autores como Carraza (2012, p. 9), “Esta imunidade - convém que se frise – representa a extensão do direito fundamental a liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5, incisos VI, VII E VIII da Constituição Federal (...)”

Acredita-se que com base nesses motivos de respeito à liberdade religiosa o legislador constituinte tenha elaborado estes dispositivos, permitindo assim a ampla liberdade religiosa.

Pode-se, contudo, estudiosos dessa área, discordar dessa visão, haja vista que o simples recolhimento de impostos, por parte de algumas entidades religiosas, não necessariamente representaria o maior dos contatos desta com finanças, ou seja, algumas religiões fazem uso de seus templos e cultos como caminho rápido para o enriquecimento e, conforme o que se entende a respeito desse tema, não se configuraria exagero o recolhimento de impostos sobre esse faturamento, ou pelo menos sobre as atividades pelas quais todo fiel seguidor religioso contribui com seus impostos.

2.3.3 Imunidade política

É assim denominada por alguns, a imunidade conhecida pelo legislador constituinte aos partidos políticos, decerto, originalmente, o constituinte possuía a visão de que tais entidades assemelhavam-se ao que defende Denise Lucena Rodrigues:

Os partidos políticos representam na atualidade uma das formas mais relevantes de manifestação da democracia. No pluripartidarismo encontram-se defendidas variadas correntes ideológicas, estando todas atuando, conforme a sua dimensão, no contexto político vigente. E é exatamente esse antagonismo ideológico que faz mover a estrutura político-social. (1995, p. 55)

Depreende-se dessa questão, que os partidos políticos compõem-se de ideologias diversas que, enquanto, atuantes, são responsáveis por transformações e conscientizações na mentalidade da população. São assim questionadores e motivadores necessários para despertar na população o incessante desejo de mudança, principalmente quando referimos aos partidos que no momento do poder compõem a oposição.

2.3.4 Imunidade sindical

Os sindicatos são instituições também abrangidas pela imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, da Constituição da República Federativa do Brasil, assim presentes na mesma alínea “c” que ampara os partidos políticos, sendo, portanto, necessário destacar:

c) patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Interessante lembrar que esse preceito imunitório visa resguardar da incidência de impostos somente os sindicatos dos trabalhadores, o que quer dizer que os empregadores, quando de sua sindicalização, não terão o patrimônio de sua entidade representativa livre do pagamento de impostos.

Apesar de restringir apenas aos trabalhadores, acredita-se ser justa a proteção apenas ao patrimônio, renda e serviço dos mesmos, já que estes representem sempre, a parte hiposuficiente da relação laboral, o empregado.

2.3.5 Imunidade educacional

O elemento que justifica esta imunização, neste tópico nada mais é do que a própria proteção à educação e ao ensino. Proteção lógica quando se observa que essa é uma atividade fundamental a ser disponibilizada pelo próprio Estado.

A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (Art. 205, CF/88)

A educação é o caminho para o desenvolvimento de um país, o mesmo que arrebenta correntes e que tira as vendas das faces da população, abrindo a visão para o todo, despertando a consciência crítica. Se assim não o é, pelo menos deveria ser, isso porque precisaria estar entre as preocupações principais de todos os governantes.

2.3.6 Imunidade objetiva

Relembrando temos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI- instituir impostos sobre(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

É nesse sentido que encontra-se a imunidade tida como objetiva, isso porque se refere somente ao fato gerador da atividade praticada, independente de quem seja o sujeito que a exerça.

No mesmo sentido, já afirmava Pinto Ferreira (apud RODRIGUES, 1995, p.67) ao dizer: “A imunidade é objetiva visto que somente considera o fator gerador e não o sujeito passivo da relação tributária. É o contrário da imunidade subjetiva, que contempla a relação pessoal do contribuinte e não dos fatos geradores”.

Entende-se que o fundamento dessa imunidade está também ligado a educação e cultura, pois é evidente que se constitui em um incentivo, objetivando assim, a redução de custos e o desenvolvimento educacional.

2.3.7 Imunidade assistencial

Outra bela definição contida na Constituição Federal de 1988 é a de que “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, a previdência e a assistência.” (art.194)

Diante dessa afirmação é possível perceber a existência de instituições de assistência social, que desempenham um papel extremamente importante em nosso país, já que o principal objetivo delas é o amparo à população, mais especificamente no que se refere ao social, à saúde e a previdência.

Ao lado do primeiro setor, representado pelo próprio Estado, e do segundo setor, que seria o mercado, surgem as chamadas entidades de terceiro setor, que são entes paraestatais prestadoras de serviços de interesse público, porém, através de iniciativa privada.

3 ABORDAGENS SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS E CULTOS RELIGIOSOS

3.1 Poderes e limitações

Em uma visão superficial, pode-se dizer que o Estado foi a configuração de organização jurídica adotado pelo homem, como forma de impor a vingança privada, bem como representar a abrangência territorial de uma comunidade e defender sua supremacia. Contudo, esse mesmo Estado, como qualquer outra instituição criada pelo homem, precisou de fundos para sua manutenção, passando então a arrecadá-los dos indivíduos presentes em seu território. Tal prestação pecuniária e compulsória paga pela população para suprir a atividade administrativa do Estado foi denominada de tributo.

Do surgimento do tributo, como forma de nutrir a máquina estatal, adveio outra necessidade, dessa vez era preciso impor limites à coleta tributária e regulá-la para que não extraísse recursos em demasia de sua população. Para limitar essa arrecadação tributária e evitar a exploração por parte do Estado, bem como impor outros limites dos quais esse mesmo Estado necessitava para ter noção de seu alcance e poder, nasceu a Constituição e, em um de seus tantos regramentos, em se tratando de matéria limites à arrecadação de impostos, sobreveio a imunidade.

O legislador criou a exoneração tributária como forma de imunizar algumas instituições e determinadas atividades, em especial, nesse estudo foi destacado o dispositivo do art. 150, VI, da Constituição, que trata das conhecidas imunidades genéricas, ou seja, as exonerações tributárias constitucionais que dizem respeito a impostos de qualquer esfera, seja ela municipal, estadual ou federal e não apenas a um imposto específico.

Tem-se, portanto, uma cadeia sucessiva de poderes e limitações. Dentre os favorecidos, entidades ou atividades, o que mais importa destacar é o quanto, previsto na alínea “b” do artigo constitucional acima citado, cujo benefício elencado

na Constituição exonera tributos de todas as esferas, e isso ocorre, quando se refere a templos de qualquer culto. Diante de tal realidade, como fazer para controlar limites e abrangências desse instituto. É justo que alguns templos arrecadem muito de seus fiéis, enquanto outros tão pouco o fazem e, em contrapartida, nenhum deles contribua sequer com um imposto como municipal, estadual ou federal. Trata-se, nesse caso, de uma aplicação direta dos impostos em obras sociais ou beneficentes por parte dos templos e cultos? Quem regula essa atividade? Quem a fiscaliza? Já que a isenção é concedida a uma espécie de templo não deveria ser estendida a todos os templos que praticassem uma atividade em benefício social?.

São muitos os questionamentos e, na visão de doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho (2010, p.239),

Estão imunes os templos de qualquer culto. Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5, VI A VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b).

Pois bem, vê-se nas palavras de Carvalho uma intenção pura e igualitária do legislador constitucional quando imunizou os templos de qualquer culto.

É notável estar diante de uma sociedade que não segue as orientações de doutrinadores clássicos, nem tampouco os ditames da própria constituição, haja vista ser necessário elaborar decretos municipais para que sejam efetivadas as regras de um ordenamento maior que já se deve obedecer desde sua promulgação em 1988.

Até mesmo o próprio STF já fez uso de opiniões contrárias quando tentou definir a imunidade dos templos, interessante destacá-la:

A IMUNIDADE ESTATUÍDA NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, É LIMITADA, RESTRITA, SENDO VEDADO A ENTIDADE TRIBUTANTE LANÇAR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, ASSIM ENTENDIDOS A IGREJA, O SEU EDIFÍCIO, E DEPENDÊNCIAS. UM LOTE DE TERRENO, ISOLADO, NÃO SE PODE CONSIDERAR O SOLO DO EDIFÍCIO DO TEMPLO. (RE 21.826 – DF, Segunda Turma, Relator: Ribeiro da Costa, j. 02/07/2953)

Tendo recentemente mudado o entendimento, contrariando totalmente o acima exposto:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4, 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 § 4 do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (RE 325.822 –SP, Pleno, Relator: Min. Gilmar Mendes, j. 18/05/2004, m.v., DJU 14/05/2004, P. 33)

Trata-se, aqui, do reconhecimento ao dispositivo constitucional previsto no parágrafo 4 do mesmo artigo 150 da CF, ou seja, a imunidade não trata apenas de exoneração de impostos aos templos de qualquer culto, mas também se estende aos serviços relacionados com as finalidades essenciais desses entes, como é o caso de imóveis de aluguel pertencentes ao patrimônio dos templos, desde que a renda desses aluguéis seja destinada a finalidade essencial do próprio templo.

Baseando-se, inclusive, nesse novo entendimento, foi elaborada a Súmula 724 pelo Pretório Excelso com o seguinte enunciado: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”. O regulamento já existe, falta a correta e justa aplicação para todos os templos e cultos religiosos, bem como a comprovação da efetiva conversão da renda auferida em finalidade religiosa.

3.2 Imunidade X Igualdade

A Constituição Federal de 1988, através de seu art. 19, inciso I, preconiza ainda, que é vedado ao poder público estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles, ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada, a colaboração de interesse público na forma da lei. Mas não é somente por força desse dispositivo constitucional que o Brasil se diz um país laico.

Ressalte-se que tal laicidade já fora prevista formalmente desde o decreto 119-A de 1980, de autoria de Rui Barbosa, com o mencionado decreto, o país

deixou de ter religião oficial. Assim, como foi de logo transcrito na Constituição Brasileira de 1891, o nosso país não possui religião oficial, desde então, separando-se o Estado da Igreja, a extensão do direito à liberdade religiosa foi ampliado.

Nota-se, desta forma, certa ambiguidade quando se depara com um Estado laico há tanto tempo, sendo possível contribuir para a manutenção de cultos religiosos por meio da concessão de benefícios fiscais, ao mesmo tempo, encontram-se, de acordo com o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), milhões de pessoas que trabalham ao menos cinco meses por ano para, somente, cumprir com suas obrigações tributárias.

É exatamente isso, segundo as pesquisas, o brasileiro trabalha proporcionalmente, no mínimo 150 dias por ano apenas para pagar impostos, lembrando que a maioria desses trabalhadores não ganha mais que um salário mínimo ou comercial, quando o ganham, enquanto determinados cultos faturam bilhões e nada precisam recolher em matéria de impostos.

Está claro que a imunidade afronta o princípio da igualdade e da solidariedade fiscal, sendo assim, um dos agravantes do desequilíbrio social. A diferença gritante entre a riqueza de algumas religiões e a pobreza de seus fieis é o mais nítido retrato de que a função social não esta sendo cumprida e, se assim o é, nada mais justo que essas entidades serem chamadas a contribuir para a manutenção do Estado distribuindo sua renda entre os “irmãos”, como é pregado até mesmo pelos religiosos mais fervorosos.

Essa dissonância se faz ainda maior se for levado em consideração que, segundo o senso do IBGE de 2010, o número de brasileiros sem religião ultrapassa os 15 milhões, ou seja, 8% da população de todo o país acaba, indiretamente, também custeando as atividades de cultos a que não pertence, já que são obrigados a recolher o que as religiões não pagam aos cofres públicos.

Importante salientar que varias religiões utilizam suas práticas para manifestar-se de forma discriminatória, o que vai de encontro, inclusive, da própria Carta Magna, quando dos direitos e garantias individuais. Com efeito, existem religiões que condenam a própria diversidade de crenças, o homossexualismo, os programas de saúde pública, quando da distribuição de preservativos, doação de órgãos e controle de natalidade.

Ademais, o não conhecimento por parte do Estado do quanto arrecadado pelas entidades religiosas permite, até mesmo, a lavagem de dinheiro e a evasão de

divisas, sendo notório que muitas instituições religiosas atuantes no Brasil têm sede em outros países, o que facilita a remessa ilícita de dinheiro para o exterior ante a ausência de fiscalização.

3.3 Limitando as limitações

É de amplo conhecimento que já fora elaborado por Projeto de Emenda Constitucional (PEC 176-A/1993) pelo deputado Eduardo Jorge, objetivando suprimir a imunidade tributária, oportunidade em que o Congresso Nacional, através da CCJ- Comissão de Constituição e Justiça, emitiu parecer contrário ao projeto, usando como principais fundamentos a impossibilidade de violação ao princípio da liberdade religiosa e o medo do fanatismo religioso bater de frente com a fiscalização.

Depara-se, assim, como a continuidade do desrespeito por parte dos poderes públicos, em especial o Legislativo, a diversos outros direitos e garantias fundamentais aqui já expostos que são ocasionados por consequência desse benefício fiscal, ademais, um país inteiro não pode se curvar diante de um fanatismo religioso, enquanto os recursos que deveriam ser revertidos da própria sociedade, estão sendo enviados para outros países ou mesmos sustentando construções de obras faraônicas de casas de cultos, além de carros de luxo para os sacerdotes, pastores ou ministros religiosos em geral.

Outra atitude louvável foi à iniciativa do deputado federal Audifax Charles Pimentel Barcelos, criador de um projeto de lei complementar, ainda em tramitação, que prevê suprir o quanto disposto no art. 146, II, da CF, qual seja, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, tentando, dessa forma, normatizar melhor a abrangência da imunidade tributária dos templos religiosos, o que por si só poderia amenizar, ou mesmo resolver a questão da ampla liberdade que esse benefício veio trazer as instituições religiosas.

Observações do deputado nesse projeto de lei, deixam evidente sua preocupação com o uso indevido do aparato religioso, visando confundir a autoridade fiscal. Entende o proponente do projeto de lei que já foram constatadas simulações de pessoas não religiosas, se passando por tais para ocultar a ocorrência de fatos geradores de impostos.

Apesar do projeto de lei ou mesmo de emenda constitucional acima elencados se constituírem em iniciativas elogiáveis, sabe-se que ainda carecem de

ser aprimorados antes de sua aprovação, no entanto, o próprio legislativo se omite em reunir os interessados e criar propostas mais consistentes de mudança para evitar esse desrespeito pelo qual passa o brasileiro todos os dias que vê seus impostos sendo dispensados justamente das entidades que possuem patrimônio astronômico.

Nota-se que, como já foi dito anteriormente, os tribunais mudaram seu posicionamento, já que antes se defendia ser apenas objeto de imunidade a atividade essencial dos templos de qualquer cultos, hoje, momento em que deveria ser mais ampla a visão do julgador, quando do seu parecer, esse se mostra mais míope e não enxerga que não é correto uma religião possuir faculdades, casas paroquiais sem destinação social, ou mesmo casas de aluguel, posto que há tantos fiéis passando fome, sem acesso, sequer, à educação de base, ou ainda, à moradia.

É mais que necessária a existência de órgãos de fiscalização, controle e acompanhamento dos templos de qualquer culto, tanto para possibilitar a verdadeira destinação social do imposto que, por enquanto, não se recolhe, quanto para impor a maior arrecadação de impostos para aquele culto que descumpra sua própria função essencial.

Não se trata aqui de descumprir a norma constitucional, pelo contrário, trata-se de fazer valer a verdadeira essência da imunidade tributária para os templos religiosos, aquela imunidade que se dá em função da atividade beneficente em tese desenvolvida pelas religiões.

Ademais, aumenta a percepção de que ganhou ainda maior subjetividade o termo atividade essencial, no julgado acima, e na realidade pela qual passa a sociedade hoje. Essa mesma subjetividade faz com que os cultos religiosos tenham autorização para incluir no âmbito da referida imunidade, quase todo seu patrimônio, serviço e renda.

Em suma, a Constituição que concede a imunidade, é também a mesma que prevê o tratamento desigual para os desiguais e, na medida de suas desigualdades. Será que é dessa equidade a que o legislador constitucional fazia referência? Acredita-se que não. Isso se for observada a situação desse país, que discute o fortalecimento da economia, através do fim de privilégios tributários, que exige a contribuição justa das instituições religiosas para a manutenção do Estado tudo isso deve ser considerado pelo Poder Legislativo, por ocasião da aplicação da Lei.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A noção de Estado-controlador, guiado pela Constituição como Lei maior no nosso país, deu-se de maneira mais do que apropriada, isso porque o poder dado ao Estado teria regulamentação e base em um dispositivo legal plenamente justo e capaz de orientar harmonicamente a vida social da população brasileira, aplicando-se assim os ditames da Carta Magna a todos os brasileiros ou ainda estrangeiros residentes no país.

Em conformidade à Lei Maior, o Brasil se constitui em uma República Federativa livre e soberana, capaz de assegurar a todos o direito de cidadania, dignidade, pluralismo político, valores sociais, do trabalho e da livre iniciativa, enfim, uma constituição rígida, composta por disposições inúmeras que findam por classificá-la como analítica e pormenorizada, formal, escrita e dogmática, enfim, fora promulgada para ter pleno e digno funcionamento e, como seria excelente se realmente tudo ficasse conforme nela se encontra disposto.

É ainda na Constituição que o Brasil disciplina seus tributos em geral e os impostos como forma de captação de recursos para que o país obedeça a sua bandeira de ordem e progresso. Pois bem, quando dessa arrecadação que inicialmente encontra previsão na Lei Maior, existe uma limitação ao poder de tributar expressamente denominada Imunidade Tributária, concedida a diversos entes ou mesmo materiais.

Trata-se ali de uma especificação da Constituição da República para que seus beneficiários possam exercer um pouco da função do estado sem mesmo ter que pagar impostos por estas atividades ou bens.

É desse pressuposto que surge toda a problemática, visto que, por ocasião da elaboração da Carta Magna, o Legislador sabia claramente suas intenções, mas o beneficiário da exoneração tributária, usando de má fé, utiliza-se erroneamente da exoneração e não pratica os atos próprios do estado, ou os pratica, mais ainda lhe sobra o suficiente para enriquecer ilicitamente e, com certeza, não era essa a intenção dos honrados pensadores que elaboraram o texto constitucional.

Tudo que fora abordado nesse estudo foca apenas um dos desvios de finalidade que o homem faz, ao aproveitar-se de brechas constitucionais para evadir divisas do país ou mesmo formar um patrimônio de milhões e contribuir com a

desigualdade social do Brasil. Trata-se da imunidade tributária ofertada aos templos religiosos de qualquer culto prevista no art. 150 do já citado corpo legal. É dele que se aproveitam os grandes empresários ou mesmos outros corruptos, a eles ligados, para aumentarem suas posses e viver de ostentação, enquanto o fiel seguidor religioso está a função social da sua religião, mas, por razões de fé e devoção, continua a segui-la e, para com ela, contribui financeiramente.

Para se chegar a tal abordagem, foi oportuno relembrar alguns conceitos de Estado, tributo, ou mesmo imposto, que deste último é espécie e, ainda diferenciar as mais variadas modalidades tributárias, para finalmente chegar ao instituto da imunidade.

De tudo se depreende que se deve ter uma atenção especial quanto à intenção do legislador Constituinte, que ao elaborar da nossa Carta Magna procurou imunizar atividades essenciais de algumas entidades ou mesmo alguns materiais específicos, para que não precisassem pagar impostos.

Pois bem, a intenção do legislador estava clara, a fundamentação da imunidade se faz com base na finalidade principal de cada entidade ou ainda na destinação de cada material. Portanto, em uma abordagem no mínimo lógica, se determinado ente foge de sua finalidade que se fazia beneficiária da imunidade, nada mais justo que pague impostos como qualquer outro contribuinte e, mais que isso, venha a sofrer a punição de ser convertido em outra forma de instituição, para que, assim, não quebre a harmonia da idéia principal de quando tenha criado tal ente.

Diante do exposto, o objetivo maior desse trabalho está no intuito de despertar no leitor uma visão crítica acerca do benefício imunidade tributária, constitucionalmente, concedida aos templos de qualquer culto. Nessa visão, procura-se transmitir a noção de que tal exoneração não está sendo efetuada nos moldes corretos, idealizados pelo legislador constitucional, o que seria de extrema relevância para o desenvolvimento do país, haja vista que a imunidade dos templos de qualquer culto está servindo de sustentáculo a uma minoria por ela favorecida. No momento em que a imunidade deveria beneficiar o povo, está ela a favorecer dirigentes de grandes templos e ou empresários coligados, causando assim mais desigualdade social do que uma função estatal. Além do mais, muitos beneficiados vão de encontro aos próprios princípios constitucionais, quando em suas práticas religiosas condenam igualdade de raça, cor credo ou orientação sexual.

Enfim, procura-se despertar um novo olhar para a resolução dessa problemática através de uma reformulação tributária, obedecendo aos ditames da Constituição ao exonerar impostos de templos. Contudo, essa obediência necessita de um controle minucioso e efetivo de arrecadação, bem como estipulação de um limite máximo de faturamento dos templos para que se possa gozar do benefício imunidade, sendo que todo valor acima daquela arrecadação represente um fato gerador para contribuição no quesito impostos. Reafirma-se ainda que a reforma tributária é a solução, desde que com ela se possa regulamentar melhor a imunidade e fazer a mais lúdima justiça.

REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antônio. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF) – Questões conexas. MORETTI, Daniel (org). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade Tributária**: Teoria e Análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. **Constituição compilada**. Disponível: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm> Acesso em 11 de nov. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sala de Imprensa**: Censo Demográfico 2010 – características gerais da população, religião e pessoas com deficiência. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/presidencial/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=2170&id_pagina=1> Acesso em: 04 de dez. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **IBPT na imprensa**: Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/103/Brasileiro-trabalha-cinco-meses-por-ano-pagar-impostos>> Acesso em: 30 de jan. 2014.

JUSBRASIL. **STF – Recurso Extraordinário**: RE 21826. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/646789/recurso-extraordinario-re-21826-stf>> Acesso em 01 de jan. 2014.

JUSBRASIL. **STF – Recurso Extraordinário**: RE 325822 SP. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/771870/recurso-extraordinario-re-325822-sp-stf>> Acesso em 01 de jan.2014.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação a competência impositiva**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL. Apelação e Reexame Necessário Nº 70029258514. **Diário da Justiça Eletrônico**. Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.tjrs.br/busca/?q=apela_%E7%E3o+e+reexame+necess%E1rio+n%BA+70029258514&+B=jurisnova&partialfields=tribunal%3Atribuna%2520just%25c3%25A7a%2520do%2520rs.> Acesso em 22 de jan. 2014.