



Faculdades Integradas da União Pioneira de Integração Social
Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito

**PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 133/2015:
UMA ANÁLISE QUANTO A AMPLIAÇÃO DA IMUNIDADE
TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E SEUS
REFLEXOS**

Mayara Andrioli Campos¹
Onízia de Miranda Aguiar Pignataro²

Resumo: O presente artigo tem como finalidade discorrer sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº. 133/2015 que tem como objetivo acrescentar o §1º-A ao artigo 156 da Constituição Federal, o qual irá prever a não incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre templos de qualquer culto, ainda que tais entidades sejam apenas locatárias do bem imóvel. Diante disso, será feito um breve estudo sobre a possibilidade de emendar a Constituição, levando em consideração as suas características essenciais; em que consiste a imunidade tributária, mais especificamente a imunidade tributária religiosa; e, por fim, analisaremos o objeto da PEC 133/2015. Destarte, não se pode negar o caráter social da referida proposta, mas também não deve ser ignorada a necessidade de implementar uma fiscalização rigorosa e eficiente, bem como a estipulação de critérios específicos a fim de que o templo religioso na qualidade de locatário obtenha tal benefício. Dessa forma, fraudes poderão ser evitadas, pois sua ocorrência ocasionará além de prejuízo

¹ Discente do curso de Graduação em Direito da União Pioneira de Integração Social (UPIS).

² Professora Orientadora do Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito da União Pioneira de Integração Social (UPIS). Mestre em Direito Tributário, Internacional e Econômico pela Universidade Católica de Brasília, Advogada Sócia do Escritório SLB Advogados, Especialista em Direito Público, Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB-DF, Professora da UPIS na Pós-Graduação em Direito Tributário e Planejamento Tributário e na Graduação dos Cursos de Direito e de Ciências Contábeis, e também Professora na Escola Superior de Advocacia - ESA-DF. Autora de diversos artigos científicos e capítulos de livros, com participação ativa no grupo de pesquisa inscrito no CNPq, sobre "Terceiro Setor e a Tributação Nacional e Internacional: formas de integração e repercussões na sociedade". Atualmente é Coordenadora de Avaliação e Qualidade do Curso de Direito e também Coordenadora da Pós-Graduação em Direito Tributário e Processo Tributário da União Pioneira de Integração Social - UPIS.

aos cofres públicos prejuízo social, uma vez que a atividade dos templos religiosos poderá ser desvirtuada.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Templos de qualquer culto. Proposta de emenda. Constituição.

Abstract: The purpose of this article is to discuss the Proposed Amendment to the Constitution N°133/2015 which aims to add §1-A to article 156 of the Federal Constitution, that will provide for the non-incidence of the Tax on Urban Property and Territorial Property (IPTU) on temples of any religious ritual, even if such entities are only tenants of real estate. On this, there is going to be a brief study on the possibility to amend the Constitution, considering its essential characteristics; in what consists the tax immunity, more specifically the religious immunity; and finally we will analyze the object of PEC (Proposed Amendment to the Constitution) N°133/2015. Therefore, we cannot deny the social character to the referred proposal, but we may not ignore the necessity to implement a rigorous and efficient inspection, as well as the stipulating specific criteria in order to the religious temple get this benefit of immunity. Thus, cheats may be avoided, so this occurrence will bring besides damages to public coffers and social detriment, since the activity of religious temples may be distorted.

Key words: Tax immunity. Temples of any religious ritual. Proposed amendment - Constitution

INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisará a Proposta de Emenda à Constituição n° 133/2015 que tem como objetivo acrescentar o §1º-A ao artigo 156 da Constituição Federal, o qual irá prever a não incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre templos de qualquer culto, ainda que tais entidades sejam apenas locatárias do bem imóvel.

Atualmente a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, também chamada de imunidade religiosa, prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal de 1988 prevê a não incidência de tributo sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas. Essa previsão aborda apenas os impostos, logo, as demais espécies de tributos irão incidir normalmente.

Além disso, a doutrina e a jurisprudência entendem que a não tributação ocorrerá nos imóveis que pertencem à entidade religiosa, estando eles alugados a terceiros ou não. O único requisito exigido é que a renda obtida seja destinada às finalidades essenciais da entidade.

Logo, a PEC 133/2015 visa ampliar a imunidade tributária, fazendo com que ela ocorra também nos imóveis em que a entidade religiosa for locatária. Portanto, será feito um estudo acerca do objeto da PEC bem como a repercussão que sua aprovação acarretará no mundo jurídico e na sociedade.

1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA

1.1 Conceito De Constituição

O conceito de Constituição é dividido em concepções diversas, entre elas destacam-se: i) a concepção sociológica, por Ferdinand Lassale, entende que a constituição nada mais é que a soma dos fatores reais do poder, ou seja, somente será legítima se demonstrar as forças sociais que constituem o poder; ii) a concepção política baseada na ideia de Carl Schmitt em que a constituição nasce como uma decisão política fundamental a qual decorre do Poder Constituinte, concretizada em normas que reflitam a unidade política do povo; e, iii) concepção jurídica fundamentada em Hans Kelsen que consiste na prerrogativa de que a constituição é uma norma pura a qual se encontra no mundo do dever-ser, caracterizando-se como fruto da vontade racional do homem – podendo ser dividida em lógico-jurídico (norma fundamental hipotética) e jurídico-positiva (corporificado pelas normas positivadas).

Além dessas concepções podemos acrescentar a concepção material (substancial) e formal que se aproxima muito da classificação proposta por Schmitt.

Nas palavras de Paulo Gustavo Gonet Branco

fala-se em Constituição no sentido substancial quando o critério definidor se atém ao conteúdo das normas examinadas. A Constituição será, assim, o conjunto de normas que instituem e fixam as competências dos principais órgãos do Estado, estabelecendo como serão dirigidos e por quem, além de disciplinar as interações e controles recíprocos entre tais órgãos. Compõem a Constituição também, sob esse ponto de vista, as normas que limitam a ação dos órgãos estatais, em benefício da preservação da esfera de autodeterminação dos indivíduos e grupos que se encontram sob a regência desse Estatuto Político. Essas normas garantem às pessoas uma posição fundamental ante o poder público (direitos fundamentais).³

³ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 9ª Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55/56.

Portanto, na concepção substancial o que será analisado para declarar uma norma constitucional ou não será necessariamente o seu conteúdo. Ademais, não interessa o processo de elaboração tampouco a natureza do documento que contém.

Gonet Branco explica que

a Constituição, em sentido formal, é o documento escrito e solene que positiva as normas jurídicas superiores da comunidade do Estado, elaboradas por um processo constituinte específico. São constitucionais, assim, as normas que aparecem no Texto Magno, que resultam das fontes do direito constitucional, independentemente do seu conteúdo. Em suma, participam do conceito de Constituição formal todas as normas que forem tidas pelo poder constituinte originário ou de reforma como normas constitucionais, situadas no ápice da hierarquia das normas jurídicas.⁴

Destarte, na concepção formal a única coisa que importa é a forma de elaboração da norma, ou seja, o processo de criação deve ser especial (mais rígido que do que o processo de criação das normas infraconstitucionais). Diante disso, não interessa o conteúdo da norma.

Além do conceito de Constituição faz-se necessário um breve estudo sobre a classificação das constituições a fim de podermos determinar em quais destas a atual Constituição se enquadra. Portanto, vejamos agora quais são as classificações.

1.2 Classificação

As constituições podem ser classificadas basicamente em cinco critérios, os quais são: quanto à forma; quanto ao modo de elaboração; quanto à origem; quanto à estabilidade (alterabilidade); e quanto à extensão.

No que diz respeito à classificação quanto à forma, esta se divide em escritas (instrumental) e não escritas (consuetudinária/costumeira). A constituição escrita é aquela em que todas as suas normas e regulamentos estão sistematizadas e organizadas em um único documento. Em contrapartida, a constituição não escrita é formada por leis esparsas, as quais são reconhecidas pela sociedade como fundamentais, e tem por base os usos e costumes, bem como a jurisprudência e convenções.

Quanto ao modo de elaboração, as constituições podem ser: i) dogmáticas, ou seja, são elaboradas por um órgão constituinte em consonância com o contexto político do momento, sistematizando os dogmas ou ideias fundamentais, são sempre escritas; e, ii) históricas, as quais decorrem de um longo e contínuo processo histórico e de formação em face do fortalecimento dos costumes e das tradições, não são escritas.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 9ª Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 57.

De acordo com a classificação quanto à origem, as constituições serão: i) outorgadas, isto é, elaboradas sem a participação popular e impostas de forma unilateral pelo detentor do poder; ii) promulgadas, também conhecida por democrática, é aquela elaborada por uma Assembleia Nacional Constituinte cujos representantes foram eleitos diretamente pelo povo, nascendo, portanto, da representação legítima popular; e, iii) cesaristas, são as constituições outorgadas, mas que dependem de ratificação popular através do referendo.

No que tange à estabilidade (alterabilidade) da constituição, inicialmente é importante frisar que tal critério de classificação baseia-se no grau de formalidade do procedimento requerido para alterar a Lei Maior. Portanto, a constituição pode ser dividida em rígida, flexível e semirrígida (ou semiflexível). A constituição será rígida quando for exigido para sua alteração um processo legislativo mais dificultoso do que o processo para alteração de normas não constitucionais. Flexível é a constituição que permite sua modificação pelo mesmo processo legislativo que altera as demais leis do ordenamento jurídico. Será semirrígida (ou semiflexível) a constituição que contempla um processo legislativo rígido para determinadas matérias enquanto para outras não é necessária tal formalidade.

Por fim, no que se refere à classificação quanto à extensão, podemos dizer que as constituições podem ser sintéticas (concisas) ou analíticas (prolixas). São sintéticas aquelas que tratam apenas de princípio gerais ou regras básicas concernentes à organização e ao funcionamento do Estado, por serem assim, elas facilitam sua dinamização, podendo, portanto, acompanhar com mais rapidez a evolução da sociedade. Já as analíticas regulamentam o máximo de assuntos possíveis, inclusive trazendo em seu texto matérias de cunho não constitucional que poderiam ser regulamentadas por norma infraconstitucionais.

Com base nessa classificação podemos verificar o processo de elaboração de cada constituição, bem como suas principais características e como elas afetam o nosso dia a dia. Para tanto, é importante fazer uma análise da evolução histórica constitucional no âmbito do nosso país, a fim de podermos abordar a possibilidade de alteração da constituição e também os seus impactos no ordenamento jurídico e na sociedade.

1.3 Evolução Histórica

A história das nossas constituições teve início com a declaração de Independência do Brasil que ocorreu no dia 7 de setembro de 1822. Após essa declaração, em 1823, Dom Pedro I convoca uma Assembleia Geral Constituinte e Legislativa com ideais liberais. Entretanto, tal

assembleia constituinte foi dissolvida, tendo em vista as divergências com seus ideais e pretensões autoritárias.

Diante disso, em 25 de março de 1824, a Constituição Política do Império do Brasil foi outorgada, e, dentre todas as constituições foi a mais longeva, durando 65 anos e tendo sido emendada apenas uma vez, em 1834.

As principais características da Constituição Imperial eram: i) o território se dividia em províncias, as quais eram subordinadas ao Poder Central; ii) o governo era monárquico, hereditário, constitucional e representativo; iii) a religião oficial era a Católica Apostólica Romana; iv) a capital do Império era o Rio de Janeiro; v) a organização dos poderes seguia a ideia de Benjamin Constant (teoria quadripartite), ou seja, além das funções legislativa, executiva e judiciária existia a função moderadora; vi) a eleição era indireta e o voto era censitário para o legislativo; vii) o veto era um exercício exclusivo do Poder Moderador, exercido pelo Imperador; viii) centralização político-administrativa; e, por fim, ix) tratava de uma constituição semirrígida.

Em 15 de novembro de 1889 foi proclamada a República Federativa, por meio do Decreto nº1, passando o país a ser dirigido por um governo provisório, presidido por Deodoro da Fonseca e que tinha a missão de consolidar o novo regime e promulgar a primeira Constituição da República.

A Constituição de 1891, chamada de Constituição da República do Brasil, foi fortemente influenciada pela Constituição dos Estados Unidos da América. Tal influência foi de grande importância, uma vez que ao seguir o padrão o norte-americano, a Constituição passou a adotar um modelo de controle de constitucionalidade de natureza difusa. Ademais, teve como Relator o Senador Rui Barbosa, que consagrou o sistema de governo presidencialista e a forma de Estado Federal.

Além disso, tiveram várias mudanças significativas, como por exemplo: i) foi declarada a união perpétua e indissolúvel das antigas províncias; ii) o antigo município Neutro (Rio de Janeiro) transformou-se em Distrito Federal e continuou como a Capital da União; iii) o Brasil passa a ser um país laico, ou seja, sem uma religião oficial; iv) o Poder Moderador é extinto e adota-se a teoria de Montesquieu da tripartição de Poderes; v) é adotada a figura do *habeas corpus* como ação constitucional; e vi) a Constituição passa a ser rígida.

Em 1934, em decorrência da crise econômica de 1929 e dos diversos movimentos sociais que visavam melhores condições de trabalho, que abalou os ideais de liberalismo econômico e da democracia liberal da Constituição de 1891, foi criada uma nova Constituição.

O texto constitucional de 1934 teve como influência a Constituição de Weimar da Alemanha de 1919, portanto, ficaram evidentes os direitos humanos de 2ª geração e a perspectiva de um Estado social de direito. Alguns princípios fundamentais foram mantidos, como a República, a Federação, o presidencialismo, o regime representativo, e a tripartição dos poderes. Entretanto, apresentou algumas novidades importantes, como: i) ampliação do poder executivo; ii) rompimento do princípio do bicameralismo rígido ou paritário, e estabelecimento de um bicameralismo desigual, também chamado pela doutrina de unicameralismo imperfeito, o qual o Senado Federal é apenas um órgão colaborador da Câmara dos Deputados; iii) admissão do voto feminino; iv) criação da Justiça Eleitoral; e, v) previsão do mandado de segurança e da ação popular com remédio constitucional.

Já em 1937, o país estava sob a administração de uma nova Constituição, a qual foi outorgada pelo então Presidente Getúlio Vargas, acompanhando o golpe de Estado no mesmo ano. Tal Constituição tinha por objetivo fortalecer o Poder Executivo, permitindo-lhe uma intervenção mais rápida e eficaz nos espaços do poder. Além disso, muitos avanços anteriormente elaborados foram interrompidos pelo período ditatorial, também conhecido como “Era Vargas”. A Carta de 1937 foi elaborada por Francisco Campos e foi apelidada de “Polaca” em virtude da influência pela Constituição polonesa fascista de 1935.

Com a vigência da Constituição Polaca, o Governo manteve amplo domínio do Judiciário e fechou o Parlamento. A Federação foi abalada uma vez que foram nomeados interventores. Ademais, os direitos fundamentais foram enfraquecidos e os partidos políticos dissolvidos. Entretanto, apesar de um regime extremamente autoritário o setor econômico se expandiu.

Suas principais inovações foram: i) o mandado de segurança e a ação popular deixaram de ter previsão na Constituição; ii) o direito à manifestação do livre pensamento foi restringido; iii) a Câmara, o Senado, as Assembleias dos Estados e as Câmaras Municipais foram dissolvidas; iv) possibilidade de aplicação da pena de morte para crimes de natureza política e nas hipóteses de homicídio cometido por motivo fútil; v) o direito de greve foi proibido; e, vi) a criação das Leis do Trabalho (CLT) a fim de buscar o apoio popular.

Após a derrocada da Segunda Guerra Mundial (1939 – 1945) e a renúncia de Getúlio Vargas - renúncia essa que ocorreu em virtude de não conseguir se manter no poder na medida em que a vitória das nações aliadas fizeram com que emergissem os valores democráticos - ficou impossível de conviver em um país ditatorial inserido em um mundo em que o regime o democrático havia derrotado as nações do Eixo, portanto, em 1946 nasce uma nova Constituição.

A Constituição de 1946 nasce com o intuito de redemocratizar o país, repudiando o Estado totalitário que vigia desde 1930. Tal Constituição foi inspirada nas ideias liberais da Constituição de 1891 e nas ideias sociais da Constituição de 1934. Importa destacar alguns aspectos ratificados por essa Constituição: i) o artigo 4º do ADCT transfere a Capital da União para o planalto central do País; ii) o Estado continua como um país laico; iii) a teoria de Montesquieu, Tripartição de Poderes, é restabelecida; iv) reorganização do bicameralismo, reconhecimento da Câmara dos Deputados e do Senado; v) eleição direta para Presidente da república; vi) restabelecimento do mandado de segurança e da ação popular no texto constitucional; vii) vedação a pena de morte, de banimento, de confisco e a de caráter perpétuo; e viii) restabelecimento do pluripartidarismo.

Em março de 1964, depois de um período de conturbação política, as Forças Armadas decidiram intervir na condução do país através de atos institucionais e por emendas à Constituição de 1946. Posteriormente, em 1967 o Congresso Nacional se reuniu e aprovou uma nova Constituição.

Seguindo a mesma linha da Carta de 1937, a de 1967 se concentrou no poder de âmbito federal, conferindo amplos poderes ao Presidente da República. Seus principais elementos podem ser compreendidos assim: i) centralização política sem abandono da forma federalista; ii) Brasília passa a ser reconhecida como a capital do Brasil; iii) o Estado brasileiro continua sendo um país laico; iv) manutenção meramente decorativa da divisão dos poderes; v) reconhecimento do Poder Legislativo do Presidente da República por decretos-leis; vi) institucionalização dos atos institucionais; e, vii) possibilidade de suspensão dos direitos políticos por um período de 10 anos.

No final de 1968 a ditadura militar, prescindindo de qualquer respaldo jurídico-legal começou a deter, prender, torturar e até matar aqueles que eram declarados adversários. A fim de justificar esse estado de repressão direta, foi editado o Ato Institucional nº5 (AI-5) que veio representar o controle sem limites do poder executivo e a limitação inquestionável dos direitos fundamentais longamente construídos.

Diante disso, através de uma emenda constitucional que visava institucionalizar e constitucionalizar o AI-5, nasce a Constituição de 1969, que representava um regime autoritário e repressivo. Entre suas iniciativas podemos destacar: i) fechamento do Congresso Nacional por 10 meses; ii) suspensão da garantia do *habeas corpus* quando ocorresse crime político, contra a segurança nacional, ordem econômica e social, e economia popular; iii) proibição do pluripartidarismo; e iv) eleição direta para Presidente da República.

Após um longo processo histórico que levou a sociedade brasileira ao movimento das Diretas Já, bem como o fim do período militar e o restabelecimento dos direitos que foram limitados ao longo da ditadura militar, surge a Constituição de 1988.

Por fim, esta Constituição retomou a trajetória democrática de nosso país e se tornou conhecida como Constituição Cidadã. Tal Constituição restaurou os direitos e garantias fundamentais individuais e ampliou a capacidade jurídica dos princípios. Suas principais características são: i) a forma de governo é a República; ii) sistema de governo é presidencialista; iii) Brasília é a Capital Federal; iv) o país é laico; v) é retomada a teoria clássica da Tripartição de Poderes de Montesquieu; vi) o Poder Legislativo volta a ser bicameral; vii) a Constituição passa a ser rígida; e, viii) é estabelecido um rol de direitos individuais e coletivos.

1.4 Proposta de Emenda à Constituição Federal de 1988

Como vimos, a Constituição de 1988 é rígida, ou seja, para que seja alterada é necessário um processo legislativo mais dificultoso do que o processo para alteração de normas não constitucionais. É importante ressaltar que a rigidez está ligada ao princípio da Supremacia da Constituição, e essa “supremacia fixa o status hierárquico máximo da Constituição no conjunto das normas do ordenamento jurídico.”⁵

A rigidez constitucional da Carta Magna de 1988 está prevista em seu artigo 60, que dispõe:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 9ª Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 62.

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa. (grifo nosso)

Portanto, conforme o artigo acima citado, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) pode ser apresentada por um terço dos Deputados ou dos Senadores, pelo Presidente da República ou por mais da metade das Assembleias Legislativas, desde que cada uma delas se manifeste pela maioria relativa de seus membros. Entretanto, não poderão ser apresentadas PECs que tenham como finalidade abolir as chamadas cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CF/88). A Proposta de Emenda à Constituição será discutida e votada em dois turnos, em cada Casa do Congresso, e será aprovada se obtiver três quintos dos votos na Câmara e no Senado.

Logo, o objeto de uma PEC deve respeitar os limites legais impostos pela Constituição Federal previstos no parágrafo 4º, do art. 60; ou seja, nas hipóteses ali elencadas não poderá haver Proposta de Emenda, uma vez que diz respeito a cláusulas pétreas e essas não podem ser alteradas muito menos suprimidas.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito

A imunidade tributária consiste na limitação do poder de tributar imposta pela Constituição Federal aos entes federados, ou seja, trata-se de uma delimitação negativa da competência tributária.

O professor Paulo Barros de Carvalho conceitua imunidade

“como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interna para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadoras.”⁶

Ainda no que tange ao conceito de imunidade, Hugo Brito Machado diz que “imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva 2007, p. 117.

tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.”⁷

Ademais, o professor Alexandre Mazza afirma que “as imunidades têm natureza jurídica dúplice na medida em que são, ao mesmo tempo, limitações constitucionais ao poder de tributar, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos, e também garantias fundamentais do contribuinte.”⁸

Diante disso, podemos notar um “efeito reflexo” da norma que imuniza a tributação uma vez que, de um lado, ela impede o ente federado de tributar de forma relativamente livre o que poderia prejudicar o contribuinte; e, de outro, ela confere um direito público subjetivo o qual garante aos beneficiários a certeza de não serem surpreendidos com um tributo.

Ainda nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que tanto as imunidades quanto os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, situação que dá a elas estatura de cláusulas pétreas, ou seja, não podem ser suprimidas por emenda à Constituição em consonância com o disposto no art. 60,§4º, IV, da CF/88.

Portanto, podemos concluir que as imunidades consistem em uma “incompetência tributária”, regulada pela Constituição, que afasta a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas.

2.2 Distinção entre imunidade e isenção

O instituto da imunidade tributária não se confunde com o da isenção, ainda que do ponto de vista extrajurídico os dois sejam semelhantes porque ambos os institutos liberam o contribuinte de pagar o tributo.

Ricardo Alexandre explica que “a isenção opera no âmbito do exercício da competência, enquanto a imunidade, como visto opera no âmbito da própria delimitação de competência.”⁹ Logo, a imunidade tributária consiste em uma proibição constitucional proposta às entidades políticas que detêm a competência tributária; já a isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou seja, uma dispensa legal do pagamento do tributo.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p.266.

⁸ MAZZA, Alexandre. Manual de Direito Tributário. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p.346.

⁹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 9ª edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p. 183.

Deste modo, podemos concluir que a imunidade é uma limitação constitucional da competência tributária que afasta a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas, ou seja, “a imunidade opera no plano constitucional interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra.”¹⁰ Em contrapartida, a isenção é um benefício legal concedido pelo legislador a fim de liberar o contribuinte do pagamento de tributo mesmo após a ocorrência do fato gerador.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, também chamada de imunidade tributária religiosa, tem por finalidade impedir que o Estado se utilize do poder de tributar como forma de obstruir o funcionamento das entidades religiosas, ou seja, tal imunidade visa proteger as entidades religiosas a fim de que essas não sejam submissas ao Estado. Ademais, o vetor axiológico está previsto no art. 5º, VI ao VIII, da CF/88 que consiste na liberdade de crença, bem como no art. 19, I, da CF/88 que diz respeito à laicidade do Estado.

A imunidade tributária religiosa está prevista no art. 150, VI, b, da CF/88. Vejamos:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

§ 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. (grifo nosso)

Como vimos no dispositivo acima transcrito, a imunidade recai sobre os templos de qualquer culto. O professor Eduardo Sabbag em seu Manual de Direito Tributário conceitua culto como:

a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional. Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado.¹¹

¹⁰ MAZZA, Alexandre. Manual de Direito Tributário. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p.351.

¹¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 338.

Portanto, conforme podemos notar a ideia de “qualquer culto” baseia-se não em uma religião específica, mas sim em valores morais e religiosos que são ensinados durante o culto, sendo vedada a imunidade aos templos que fazem cultos satânicos, porque apesar de o Brasil ser um país laico (sem religião predominante), é um país que crê em Deus, tanto é que tal afirmação consta no preâmbulo da Constituição.

No que diz respeito ao conceito de templo, adotamos a Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade) que está em consonância com o entendimento da Suprema Corte proferido no julgamento do RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, Redator do acórdão Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 18/12/2002, que firmou orientação no sentido de que a imunidade tributária concedida aos templos não abrange apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas, em decorrência do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, que equiparou as alíneas b e c do inciso VI.

Diante disso, a ideia de “templo” previsto na Constituição diz respeito não apenas ao local onde os cultos são realizados, mas também as áreas contíguas ao templo, como por exemplo: creches, quadras esportivas, estacionamentos, cemitérios, salões sociais e etc.

É importante salientar que a imunidade religiosa diz respeito apenas aos impostos, logo, os demais tributos; como taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais; irão incidir normalmente.

Ademais, conforme disposto no parágrafo 4º, do artigo 150 da Constituição Federal, a não incidência de tributação se estende ao patrimônio, renda e serviços dos templos religiosos, desde que a renda esteja relacionada com as suas finalidades essenciais. Destarte, não deve haver a incidência de imposto sobre: o templo, o veículo utilizado no trabalho eclesiástico, a aquisição de prédio destinado aos templos, as doações e dízimos, e, os serviços religiosos.

Ainda sobre esse assunto, o Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade tributária religiosa também recai sobre os imóveis pertencentes ao ente que estão alugados a terceiro visto que tal situação não se desvincula das finalidades essenciais da entidade religiosa. Entretanto, se a entidade religiosa for locatária do imóvel de terceiro não há que se falar em imunidade tributária, porque o contribuinte é o proprietário e não o inquilino; logo a imunidade só pode favorecer o templo que for proprietário de imóvel.

Por fim, é importante ressaltar que as entidades religiosas gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados a suas finalidades essenciais, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante prova em contrário produzida pela

administração tributária, não sendo suficiente a mera alegação de desvio de finalidade conforme entendimento esboçado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 385.091, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 18/10/2013.

4 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 133/2015

A Proposta de Emenda à Constituição nº133/2015 visa acrescentar o §1º-A ao artigo 156 da Constituição Federal a fim de prever a não incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre os templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária estejam na condição de locatária do bem imóvel.

Conforme mencionado no tópico anterior, atualmente a imunidade tributária religiosa incide apenas nos imóveis em que a entidade religiosa é proprietária. Ou seja, nos imóveis que a entidade for locatária não há imunidade tendo em vista que é de responsabilidade do proprietário o pagamento do imposto e não do inquilino.

Logo, podemos afirmar que a PEC 133/2015 pretende ampliar a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto a fim de beneficiar as entidades religiosas que não são proprietárias de imóveis, mas sim locatárias.

Não se pode negar que as entidades religiosas exercem um papel importante junto à sociedade, uma vez que buscam implementar valores morais nas comunidades, projetos sociais que visam auxiliar as necessidades físicas e emocionais da população. Ademais, a religião faz parte da cultura brasileira, ou seja, está no hábito, no cotidiano da grande maioria.

Entretanto, não podemos negar que no Brasil houve uma proliferação de templos religiosos que infelizmente desvirtuam o verdadeiro papel que uma entidade religiosa deveria ter. Muitas igrejas são criadas com a finalidade de mascarar atividades ilícitas, tanto é que podemos ver constantemente os noticiários abordando temas relacionados a fraudes, abuso de menores e até mesmo enriquecimento ilícito por parte dos fundadores de determinada religião.

Devido a esses e outros fatores, a imunidade tributária religiosa vem sendo questionada ao longo dos anos. Em 1993 o Deputado Eduardo Jorge tramitou no Congresso Nacional uma Proposta de Emenda à Constituição que tinha por objetivo suprimir tal imunidade, mas não foi aprovada com base em dois motivos: i) que a extinção do benefício violaria o princípio da liberdade religiosa previsto no art. 5º, VI, da Constituição Federal; e, ii)

que a fiscalização estatal poderia esbarrar no possível fanatismo religioso de alguns servidores que tenderiam a prejudicar determinadas religiões.

Recentemente, a imunidade tributária religiosa veio a ser alvo de novo questionamento, através da Sugestão Popular (SUG) 2/2015 que foi incluída na página Ideia Legislativa do portal e-Cidadania, pela cidadã do estado do Espírito Santo, Gisele Suhett Helmer, no começo de março de 2015.

A ideia central da SUG 2/2015 é o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas. A autora da ideia defende que em decorrência dos inúmeros escândalos financeiros envolvendo líderes religiosos, bem como, pelo fato de o Estado ser uma instituição laica, qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada.

A proposta está aberta para consulta pública no site no Senado e já conta com mais de 84 mil votos a favor, e 15 mil votos contra. A ideia legislativa será analisada pelo Senado Federal que poderá transformá-la em uma PEC.

Destarte, percebemos que há um forte conflito entre a PEC 133/2015 que visa ampliar a imunidade tributária religiosa e a SUG 2/2015 que almeja o fim da referida imunidade. Mas, no que diz respeito a PEC 133/2015, é importante que os legisladores pensem em meios de controlar e fiscalizar as entidades beneficiárias. Ademais, é imprescindível a estipulação de critérios específicos para a concessão do benefício, e tais requisitos poderão ser estabelecidos no próprio artigo ou em Lei Complementar.

Além disso, é necessário que se estabeleça penalidades àquelas entidades que fraudarem o contrato, ou seja, assinarem um contrato como entidade religiosa, entretanto o imóvel não ser usado para nenhuma finalidade essencial do templo religioso. Tais penalidades podem ser a estipulação de multa e a perda da imunidade tributária.

Como sabemos, incumbe ao Poder Público provar que o patrimônio, a renda e os serviços são efetivamente destinados as suas finalidades essenciais, desse modo a fiscalização e o controle são meios indispensáveis para evitar fraudes, ou desvios de finalidades.

A crítica a PEC 133/2015 se dá em decorrência da grande “brecha” legislativa que ela deixará, situação que poderá ocasionar um dano irreparável tanto aos cofres públicos quanto a sociedade, tendo em vista que as entidades religiosas poderão desvirtuar suas finalidades. Além disso, em razão desse benefício muitos locatários poderão se declarar como entidade religiosa a fim de receber tal benefício.

Portanto, antes de a PEC ser aprovada é necessário que se elabore meios eficientes para fechar todas essas “brechas” que surgirão. Ou seja, critérios específicos, além da mera

apresentação de um contrato de locação; fiscalização regular por parte do Poder Público e um controle eficiente das entidades beneficiárias da imunidade.

5 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 foi uma verdadeira conquista, tendo em vista que ela surgiu como forma de consolidar a transição de um regime autoritário para um regime democrático. Ademais, um país que possuía como religião oficial a Católica Apostólica Romana, passar a ser um país laico, ou seja, sem uma religião predominante e a liberdade de crença religiosa se tornar um direito fundamental além de muitos direitos que passaram a ser garantidos a torna inegavelmente uma “Constituição Cidadã”.

Com a finalidade de que a Constituição não fosse alterada ao bel prazer dos legisladores foram instituídas cláusulas pétreas que não poderiam ser alteradas ou suprimidas e uma rigidez quanto ao processo de alterabilidade constitucional. Isso quer dizer que a Constituição Federal passou a ser rígida, ou seja, para ser alterada é necessário um processo legislativo mais dificultoso do que o processo para alteração de normas não constitucionais. Esta rigidez está ligada ao princípio da Supremacia da Constituição.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 trouxe uma limitação ao poder de tributar dos entes federados, tal limitação é chamada de imunidade tributária. Então, pode-se dizer que a imunidade tributária é uma “incompetência tributária” regulada pela Constituição, que afasta a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas.

Para o Supremo Tribunal Federal, tanto as imunidades quanto os princípios tributários são limitações ao poder de tributar, situação que dá a elas estatura de cláusulas pétreas, ou seja, não podem ser suprimidas por emendas à Constituição conforme o art. 60,§4º, IV, da CF/88.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, também chamada de imunidade tributária religiosa, tem como finalidade proteger as entidades religiosas a fim de que essas não sejam submissas ao Estado, impedindo, portanto, que o Estado se utilize do poder de tributar como forma de obstruir o funcionamento das entidades religiosas. O vetor axiológico da imunidade tributária religiosa está previsto no art. 5º, VI ao VIII, da CF/88, que consiste na liberdade de crença, bem como no art. 19, I, da CF/88, que diz respeito à laicidade do Estado.

Tal imunidade refere-se unicamente aos impostos, logo, as demais espécies tributárias poderão incidir normalmente sobre a entidade religiosa. O Supremo Tribunal Federal entende

que a imunidade tributária religiosa também recai sobre os imóveis pertencentes à entidade, mas que estão alugados a terceiro, visto que tal situação não se desvincula das finalidades essenciais da entidade religiosa. Entretanto, se a entidade religiosa for locatária do imóvel de terceiro não há que se falar em imunidade tributária, porque o contribuinte é o proprietário e não o inquilino; logo a imunidade só pode favorecer o templo que for proprietário de imóvel.

A Proposta de Emenda à Constituição nº 133/2015 quer acrescentar o §1º-A ao artigo 156 da Constituição Federal a fim de prever a não incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre os templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária estejam na condição de locatária do bem imóvel. Ou seja, a PEC 133/2015 quer ampliar a imunidade tributária religiosa.

As entidades religiosas desempenham um papel importante perante a sociedade, buscam implementar valores morais nas comunidades, projetos sociais para auxiliar nas necessidades físicas e emocionais da população. Ademais, a religião é algo que faz parte da cultura brasileira, ou seja, está no hábito, no cotidiano da grande maioria. Mas a religião foi banalizada, uma vez que houve uma proliferação de templos religiosos e muitos deles desvirtuam o verdadeiro papel que uma entidade religiosa deveria desempenhar, e fazem isso ao criar templos com a finalidade de mascarar atividades ilícitas.

Essa situação gera uma grande revolta na população, porque a imunidade tributária religiosa está sendo usada para enriquecer seus fundadores. A insatisfação pode ser vista na Sugestão Popular 2/2015 a qual requer o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas em decorrência dos inúmeros escândalos financeiros envolvendo líderes religiosos, bem como, pelo fato de o Estado ser uma instituição laica, qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada.

Bem, ao vermos a repercussão da SUG 2/2015 passamos a nos questionar quanto à real necessidade da PEC 133/2015, uma vez que nem mesmo a imunidade tributária religiosa “restrita” está sendo aprovada pela sociedade, quem dirá a ampliação desta. Entretanto, como vimos, a imunidade tributária é considerada pelo STF como cláusula pétrea, logo, não poderá ser suprimida por uma PEC.

No que tange a PEC 133/2015, antes de sua aprovação é necessário que os legisladores pensem sobre os efeitos que ela terá na sociedade, bem como em meios de fiscalizar e controlar as entidades que serão beneficiadas. Além disso, é imprescindível a estipulação de critérios específicos para a concessão do benefício, e esses requisitos poderão ser estabelecidos no próprio artigo ou Lei Complementar.

Ademais, sabemos que incumbe ao Poder Público provar que o patrimônio, a renda e os serviços são efetivamente destinados as suas finalidades essenciais, desse modo a fiscalização e o controle são meios indispensáveis para evitar fraudes, ou desvios de finalidades.

Mas além de uma fiscalização e um controle eficaz, é necessário que sejam estabelecidas penalidades àquelas entidades que fraudarem o contrato, ou seja, aquele que assina um contrato como entidade religiosa, mas não utiliza o imóvel para as finalidades essenciais do templo religioso; tais penalidades podem ser a estipulação de multa e a perda da imunidade tributária.

Portanto, antes de a PEC ser aprovada é imprescindível que todas essas questões levantadas tenham sido solucionadas, caso contrário, os cofres públicos e a sociedade sofrerão danos irreparáveis, tendo em vista que as finalidades das entidades religiosas poderão ser desvirtuadas com maior facilidade e conseqüentemente os cofres públicos deixarão de arrecadar receitas.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/emenda-constitucional>>. Acesso em: 29/10/2016.

AGÊNCIA SENADO. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/03/fim-da-imunidade-tributaria-para-igrejas-aguarda-parecer-na-cdhl>>. Acesso em: 03/11/2016.

AGÊNCIA SENADO. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=122096>>. Acesso em: 03/11/2016.

AGÊNCIA SENADO. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=195892&tp=1>>. Acesso em: 03/11/2016.

AGÊNCIA SENADO. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaoideia?id=63016>>. Acesso em: 03/11/2016.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 9ª edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf> . Acessado em: 09 de setembro de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva 2007.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 16ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAZZA, Alexandre. Manual de Direito Tributário. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. 9ª Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2014.

PAULO, Vicente. *Resumo de Direito Constitucional Descomplicado* / Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.