

# **ANISTIA E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DIANTE DA LIBERDADE RELIGIOSA E O PODER- DEVER DO FISCO DE TRIBUTAR**

## **AMNISTÍA FISCAL Y LA INMUNIDAD: CUESTIONES CONSTITUCIONALES ANTE LA LIBERTAD RELIGIOSA Y EL PODER- DEBER DEL FISCO PARA EL IMPUESTO**

Danielle Costa de Souza Simas<sup>1</sup>

Altiza Pereira de Souza<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O poder que o Estado possui de tributar não é ilimitado, mas encontra limites que a própria lei impõe. Deste modo, o legislador constituinte concedeu benefícios tributários, sobretudo, para garantir o exercício de direitos fundamentais, tais como, a liberdade religiosa. Neste sentido, o presente trabalho possui como objetivo geral analisar os aspectos constitucionais da anistia e imunidade tributária diante da liberdade religiosa e o poder-dever do fisco de tributar. Como objetivos específicos fazer uma análise conceitual de anistia e imunidade tributária, tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, verificar a liberdade religiosa e o poder-dever do fisco de tributar considerando que o Brasil é um Estado laico, analisar a liberdade religiosa na legislação pátria, o poder-dever de tributar e a imunidade religiosa. Em apertada síntese conclui-se que sendo o Brasil um Estado laico, nada mais justo que o exercício do culto ficasse livre de ônus de natureza tributária, ao passo que, a cobrança de tributos representa, efetivamente, limitação ao exercício de tal direito.

**PALAVRAS-CHAVE:** Anistia; Imunidade religiosa; Poder de tributar

### **RESUMEN**

El poder que el Estado tiene que gravar no es ilimitada, sino ver los límites que la ley impone. De este modo, el legislador constituyente concedió beneficios tributarios, principalmente para garantizar el ejercicio de derechos fundamentales como la libertad religiosa. En este sentido, el presente trabajo tiene como objetivo principal analizar los aspectos constitucionales de la amnistía y exención del impuesto sobre la libertad religiosa y el poder y el deber de las autoridades fiscales de los impuestos. Los objetivos específicos hacen un análisis conceptual de la amnistía fiscal y la inmunidad, para hacer frente a la

---

<sup>1</sup>Advogada. Mestranda em Direito Ambiental pela Universidade do Estado do Amazonas – UEA, sendo bolsista CNPq. Especialista em Direito Público pelo Centro Universitário do Norte – UNINORTE. Membro do Grupo de Pesquisa em Direito das Águas, linha de pesquisa em Políticas públicas de recursos hídricos e segurança estratégica. dani\_souza1403@hotmail.com.

<sup>2</sup>Procuradora do Estado do Amazonas. Mestranda em Direito Ambiental pela Universidade do Estado do Amazonas – UEA. Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade Federal do Amazonas. Membro do Grupo de Pesquisa Políticas Socioambientais da Amazônia. altiza.souza@hotmail.com.

facultad constitucional de gravar limitaciones, verifique la libertad religiosa y el poder y el deber de las autoridades fiscales para el impuesto , el análisis de Brasil como un Estado laico , verifique la libertad religiosa en la legislación patria así como la potestad tributaria y la inmunidad - deber religioso. En resumen, se concluye que, dado que Brasil es un Estado laico, es justo que el ejercicio del culto sería sin cargo a impuestos , mientras que la recaudación de impuestos representa, efetivamente, limitación en el ejercicio de dicho derecho.

**PALABRAS CLAVE:** Amnistía; Inmunidad religiosa; Potestad tributaria

## **INTRODUÇÃO**

O poder que o Estado possui de tributar não é ilimitado, mas encontra limites que a própria lei impõe. Sendo assim, achou por bem o legislador constituinte conceder benefícios tributários, sobretudo, para garantir o exercício de direitos fundamentais, tais como, o exercício livre do culto.

Considerando-se estes fatos, o presente artigo possui como objetivo geral analisar os aspectos constitucionais da anistia e imunidade tributária diante da liberdade religiosa e o poder-dever do fisco de tributar. Como objetivos específicos fazer uma análise conceitual de anistia e imunidade tributária, tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar atinentes ao tema, verificar a liberdade religiosa x o poder-dever do fisco de tributar, considerando o Brasil como Estado laico, analisar a liberdade religiosa na legislação pátria, o poder-dever de tributar e a imunidade religiosa.

O tema apresenta especial relevância considerando-se que a liberdade de culto, como direito constitucional não pode ter seu exercício limitado por ônus de natureza tributária.

Considera-se que a forma de abordagem é qualitativa. Quanto aos objetivos metodológicos, se crê como exploratória, ao passo que, se propõe a conhecer de forma detalhada os objetivos em questão. O método, por sua vez, se compreende como descritivo por explicar o porquê dos fenômenos em questão.

Cabe relatar que amostra é não probabilística intencional, pois o problema foi gerado pelos pesquisadores. Diante disso, o método é indutivo em razão dos objetivos serem criados de dentro para fora. A pesquisa é bibliográfica, a partir de livros, periódicos, artigos em revistas especializadas, além dos veículos virtuais compatíveis.

O presente trabalho será desenvolvido em três partes na primeira será feita uma análise conceitual de anistia e imunidade tributária. Na segunda parte trataremos das

Limitações constitucionais ao poder de tributar. Na terceira adentraremos na parte central do artigo abordando acerca da Liberdade religiosa x o poder-dever do fisco de tributar, refletiremos sobre o Brasil como estado laico, a liberdade religiosa na legislação pátria, o poder- dever de tributar e a imunidade religiosa.

## **1. ANISTIA E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

### **1.1 Aspectos conceituais**

A palavra anistia vem do grego *amnestía*, que significa esquecimento. Por meio deste instituto há o “esquecimento” das infrações cometidas, de modo que há uma espécie de ficção jurídica, como se as condutas ilícitas nunca tivessem sido praticadas, em outras palavras, a anistia é o ato estatal, geralmente do Poder Legislativo, através do qual o Estado renuncia à imposição de sanções ou extingue as já pronunciadas.

Consoante leciona Fulgencio (2007, p.50):

A anistia fiscal abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência de lei que a concede, não se aplicando: a) aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; b) salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas. A anistia pode ser concedida em caráter geral ou limitadamente.

Para o mesmo autor, (FULGENCIO, 2007, p.50) a anistia tributária ou anistia fiscal é considerada uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário e tem por objetivo dispensar o contribuinte do pagamento das infrações advindas do descumprimento da obrigação tributária. Diferentemente da remissão que atinge o perdão da dívida extinguindo-a total ou parcialmente, a anistia alcança apenas o perdão da falta cometida pelo infrator e o perdão das multas incidentes pela falta de pagamento dos tributos ou apenas sobre alguns deles. A anistia poderá também alcançar valores definidos por limite e destinados a certas regiões ou outras condições estabelecidas pela lei específica que a instituiu.

A anistia é regra constitucional não se confundindo com a isenção, que é benefício fiscal dado pelo próprio ente tributante, por meio de lei ordinária. Quando há imunidade, não há competência tributária. Quando há competência o ente tributante competente pode excluir,

por lei própria, determinadas situações do âmbito da exação: é a chamada isenção (BARREIRINHAS, 2011, p.81)

Por fim colacionamos o entendimento de Hack (2008, p.65) segundo o qual a anistia corresponde ao perdão concedido pelo Estado a infrações cometidas pelo contribuinte. Em decorrência de tal perdão, cancelam-se as multas punitivas da infração.

A anistia ocorre após a constituição do crédito tributário, mas é causa de exclusão, pois atua retroativamente. Assim, o perdão possui efeitos no momento passado do cometimento da infração. Aplica-se apenas às infrações cometidas pelo contribuinte, ou seja, aos ilícitos tributários. Não pode ser futura, ou seja, só pode se referir a fatos já ocorridos. Além disso, somente pode ser concedida por lei.

Já a imunidade, por sua vez, é traduzida por Horcaio (2006, p. 536) como o preceito constitucional que veda a imposição de tributos sobre um bem, negócio, fato ou pessoa.

A imunidade é uma regra negativa de competência. A constituição federal fixa competências tributárias de maneira positiva, prevendo os tributos que cada ente federado poderá instituir e, de maneira negativa, afastando a possibilidade desses mesmos entes tributarem determinadas situações (Barreirinhas, 2011, p. 80).

Na visão de Sabbag (2013, p. 291) a imunidade tributária é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada.

Para Carvalho (2004, p. 184) a imunidade tem a função de colaborar, de uma forma especial no desenho das competências impositivas, não cuidam de problemas de incidência atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária.

## **1.2 A imunidade tributária religiosa na Constituição Federal de 1988**

É no Título VI da Tributação e do orçamento, capítulo I do sistema tributário nacional, seção II, das limitações ao poder de tributar que se encontra a menção constitucional expressa quanto à imunidade religiosa, vejamos o que diz o artigo em comento:

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;

Na visão de Barreirinhas (2011, p. 83):

A imunidade dos templos de qualquer culto, prevista pelo art. 150, VI, b da Constituição Federal, serve ao princípio da liberdade de culto religioso, prevista no art. 5º, inciso VI da CF não cabendo à Administração tributária pretender avaliar, no reconhecimento de tal imunidade, o mérito social (muito menos religioso) desse ou daquele templo.

Consoante lição do mesmo autor, (BARREIRINHAS, 2011, p. 83), a imunidade referida na Carta Magna engloba não apenas os prédios onde os cultos efetivamente ocorrem, mas àqueles necessários à ocorrência de tais cultos, como por exemplo, casa do padre, do pastor. Além disso, gozam de imunidade as atividades estritamente ligadas ao culto, tais como venda de imagens e serviços religiosos.

A Imunidade é um obstáculo à tributação expressa na própria Constituição. Assim sendo, o que é imune, conforme hipóteses definidas pelo poder constituinte originário, jamais poderá ser tributado. Trata-se, com efeito, de uma limitação à competência tributária das pessoas políticas. Assim, a Constituição Federal determina uma série de imunidades. Então, em que pese haver o tributo sido instituído por lei, se configurado algum caso de imunidade, não haverá incidência. Sua natureza é dúplice, portanto. É ao mesmo tempo um óbice constitucional à tributação e um direito subjetivo de certas pessoas beneficiárias do instituto (MARTINS, 2014).

### **1.3 Anistia tributária e entidades religiosas**

Consoante exposto em linhas anteriores a anistia é o instituto que tem por objetivo dispensar o contribuinte do pagamento das infrações advindas do descumprimento da obrigação tributária.

Para compreendermos de maneira mais clara a aplicabilidade deste instituto às entidades religiosas utilizamos como exemplo o Projeto de Lei 3471/12, do ex-deputado Fernando Jordão (PMDB-RJ), que concede anistia para as Santas Casas de Misericórdia, entidades hospitalares sem fim econômico, hospitais de natureza religiosa e entidades de saúde de reabilitação física de deficientes sem fins lucrativos, que tenham débitos tributários e previdenciários com o Fundo Nacional de Saúde.

Como justificativa para o projeto, o autor do mesmo afirma que essas instituições têm como missão o tratamento e a assistência dos enfermos, idosos, inválidos e

desamparados. Hoje, estão presentes em quase todo País e exercem de maneira filantrópica um papel fundamental aos pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS).

Nas palavras do ex-deputado Fernando Jordão:

Para essas instituições, manter o equilíbrio financeiro é extremamente difícil em razão da defasagem entre as tabelas do SUS e os custos reais do atendimento médico. Esses hospitais frequentemente são responsáveis por mais de 50% das internações realizadas pelo SUS. A anistia é um instrumento de política pública destinada a diminuir os rigores da lei tributária contribuindo para trazer justiça ao caso concreto (Projeto de Lei 3471/12).

No entanto, a iniciativa de conceder anistia tributária às entidades hospitalares, nos moldes do projeto de lei a pouco citado não foi recebida integralmente pelo governo o qual, busca derrubar os projetos que permitem anistia ampla e irrestrita às Santas Casas e outras entidades sem fins lucrativos que atuam na saúde e visa aprovar esta anistia apenas para as organizações que estão em grave situação financeira.

No lugar da anistia irrestrita, o governo federal defende por meio do PL 5813/13, que a anistia fique limitada às entidades em grave situação econômica e que atuam no Prosus, regime complementar ao Sistema Único de Saúde (SUS). Ficam excluídas, portanto, clínicas religiosas ou terapêuticas que atuam fora do Prosus.

Pelo PL 5813/13, poderiam aderir ao programa de recuperação econômica as entidades filantrópicas e sem fins lucrativos da saúde que, em 2012, tinham uma dívida consolidada com a União de pelo menos 20% da sua receita bruta ou de 50% da receita se somados os débitos com a União e com instituições financeiras.

A anistia tributária às entidades religiosas é um tema que divide opiniões se por um lado reconhece-se que estas entidades sem fins lucrativos demandam atenção especial do poder público, por outro o benefício fiscal não pode ser atribuído de modo indiscriminado afinal trata-se de recursos do poder público que deixam de ser arrecadados.

## **2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A LIMITAÇÃO DO ATO DE TRIBUTAR**

### **2.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar**

O poder que o Estado possui de tributar não é ilimitado, mas encontra limites que a própria lei impõe. Nas palavras de Lora Alarcón (2011, p.107) "o núcleo do Estado de direito se alicerça, em última análise, em um funcionamento organizacional limitado

normativamente com o objetivo de efetivar os direitos fundamentais, tem por base a limitação jurídica ao exercício do poder político”.

Ao lecionar sobre o tema Ávila (2010, p.71-73) afirma que as limitações instituem restrições ao poder estatal e embora sejam normalmente dirigidas a ele também servem de instrumento para conter forças econômicas e sociais, ao passo que setores poderosos da economia e regiões politicamente fortalecidas constituem forças que, por vezes, também restringem direitos fundamentais que podem ser protegidos pelas próprias limitações ao poder de tributar.

Sob outra perspectiva, Martins (2014) assevera que:

(...) as limitações ao poder de tributar devem ser consideradas como um direito individual do contribuinte, na medida em que a tributação nada mais é do que a ingerência do Estado na propriedade que, por previsão expressa, é indiscutivelmente um direito individual (CF, art. 5º, XXII). Não se pode negar que quando o Estado tributa está retirando parcela do patrimônio (propriedade) de alguém. Assim sendo, as questões que envolvem a tributação estão intimamente amalgamadas ao direito de propriedade, motivo pelo qual, sendo esta inequívoco direito individual, as garantias e regras constitucionais relativas aos tributos também assim devem ser consideradas.

Seguindo esta linha de pensamento, Costa (2001. p. 80/81) ensina que o direito à propriedade privada é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação, necessariamente redução do patrimônio do sujeito passivo.

A mesma autora (COSTA, 2001. p. 80/81) entende que a atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício.

Amaro (2011, p. 127-128) entende que a limitação ao poder de tributar é compreendida como o conjunto de princípios e normas que disciplinam o balizamento fixado pela Constituição Federal, balizamentos estes que resguardam os valores por ela reputados relevantes, merecendo especial atenção os direitos e garantias individuais.

Para Sabbag (2013, p. 57-58) a relação tributária não é relação de poder-força, mas, sim, uma relação de poder direito. O poder de tributar é um poder direito, lastreado no consentimento dos cidadãos destinatários da invasão patrimonial, tendente a percepção do tributo.

Continua o autor (SABBAG, 2013, p. 60):

O poder de tributar (*ius imperium*) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de

forma justa e equilibrada sem provocar danos a liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Quanto à limitação ao poder de tributar Amaro (2011, p. 128-129) aduz que:

O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos (alíquotas máximas e mínimas) definidos na constituição, em leis complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda, a harmonia formal com os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por lei ordinária; alguns porém, demandam lei complementar para serem validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo, enquanto outros (que formam a regra) só podem ser modificados por lei, inclusive no que respeita às alíquotas.

Desse modo, as chamadas limitações ao poder de tributar integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

A liberdade de culto é um direito fundamental garantido constitucionalmente, sendo assim, o mesmo não poderia ter seu exercício limitado pelo poder tributar do Estado.

### **3. LIBERDADE RELIGIOSA X O PODER-DEVER DO FISCO DE TRIBUTAR**

#### **3.1 O Brasil como Estado laico**

Lecionando sobre o predomínio do modelo da laicidade republicana Gouveia (2013, p.9) indica que apenas com o advento da Idade Contemporânea é que houve o estabelecimento da laicidade e cita as inegáveis vantagens associadas ao modelo da separação entre o Estado e a Religião, é o que segue:

A liberdade de religião e de consciência, uma vez que cada indivíduo e grupo, se o Estado nada diz sobre a matéria, tem a liberdade de escolher a sua religião, de a praticar, de dela sair e para ela voltar a entrar, dentro dos critérios de cada religião em sua causa;

O princípio da igualdade no tratamento das religiões, pois se não há religião oficial, não há tratamentos de desfavor, mas apenas o reconhecimento de uma realidade social e humana com a qual o Estado pode colaborar para certos efeitos;

O princípio democrático, na medida em que a separação entre o Estado e as confissões religiosas não faz do poder político presa de nenhuma religião, sendo legítimo a todos os grupos políticos partidários, independentemente da sua conexão religiosa, ganharem e exercerem o poder político (GOUVEIA, 2013, p.9 -10).



A Constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 5º, inciso VI, que é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

Segundo Pereira (2014) a atual Constituição não institui qualquer religião como sendo a oficial do Estado. Além disso, a Carta Magna estabeleceu em seu artigo 19, I o seguinte:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Para Pereira (2014) é com base nesta disposição que o Brasil foi caracterizado como laico, cujo significado, conforme o dicionário Aurélio, é sinônimo de leigo e antônimo de clérigo (sacerdote católico), pessoa que faz parte da própria estrutura da Igreja. Neste conceito, Estado leigo se difere de Estado religioso, no qual a religião faz parte da própria constituição do Estado.

Russar (2012) explica que:

O Brasil tornou-se um Estado laico com o Decreto nº 119-A, de 07/01/1890, de autoria de Ruy Barbosa. Até o advento do Decreto nº 119-A/1890, havia liberdade de crença no Brasil, mas não havia liberdade de culto. Os cultos de religiões diferentes daquela adotada como oficial pelo Estado (Catolicismo Romano) só podiam ser realizados no âmbito dos lares. Com o mencionado decreto, o Brasil deixou de ter uma religião oficial. Com a separação Estado-Igreja, a extensão do direito à liberdade religiosa foi ampliada.

Das palavras de Russar podemos observar que nem sempre o Brasil declarou-se um país laico, havia uma religião oficial, a católica, e as demais crenças eram discriminadas.

Nos dias de hoje prima-se não apenas pela liberdade de crença, mas pela liberdade do exercício do culto a qual é garantida não apenas constitucionalmente, mas também em outras legislações infraconstitucionais as quais passamos a analisar em seguida.

### **3.2 Liberdade religiosa na legislação pátria**

Para Scherkerkewitz (2014) a liberdade de religião não está restrita à proteção aos cultos e tradições e crenças das religiões tradicionais (Católica, Judaica e Muçulmana), não havendo sequer diferença ontológica (para efeitos constitucionais) entre religiões e seitas religiosas. O autor acredita que o critério utilizado para se saber se o Estado deve dar proteção aos ritos, costumes e tradições de determinada organização religiosa não pode estar vinculado ao nome da religião, mas sim aos seus objetivos. Se a organização tiver por objetivo o engrandecimento do indivíduo, a busca de seu aperfeiçoamento em prol de toda a sociedade e a prática da filantropia deve gozar da proteção do Estado.

O mesmo autor (SCHERKERKEWITZ, 2014) defende que o conceito de liberdade de religião deve ser ampliado para abranger também o direito de proteção aos não-crente, ou seja, às pessoas que possuem uma posição ética, não propriamente religiosa (já que não dá lugar à adoção de um determinado credo religioso), saindo, em certa medida do âmbito da fé, uma vez que a liberdade preconizada também é uma liberdade de fé e de crença, devendo ser enquadrada na liberdade religiosa e não simplesmente na liberdade de pensamento.

A legislação infraconstitucional pátria também traz importantes disposições acerca da proteção à liberdade religiosa, dentre as quais destacamos o Código Civil de 2002, o Estatuto da Criança e do Adolescente e o Estatuto do Idoso.

O primeiro ao qual fazemos menção encontra-se no Código Civil vigente, trata-se do inciso IV do artigo 44, o qual incluiu as organizações religiosas no rol das pessoas jurídicas de direito privado, ao lado das associações, das sociedades, das fundações e dos partidos políticos:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

(...)

IV - as organizações religiosas;

Há de se destacar a importância desse reconhecimento, trazido pelo código Civil de 2002, quanto à personalidade jurídica de direito privado das entidades religiosas, sobretudo, porque reforça o direito fundamental de liberdade religiosa, especificamente no aspecto da liberdade de organização religiosa.

Outra lei que faz menção a liberdade religiosa é o Estatuto da Criança e do Adolescente, Lei 8.069/90, traz em seu bojo diversos direitos inerentes à criança e ao

adolescente, dentre os quais se encontra o direito à liberdade de crença e de culto religioso vejamos:

Art. 15. A criança e o adolescente têm direito à liberdade, ao respeito e à dignidade como pessoas humanas em processo de desenvolvimento e como sujeitos de direitos civis, humanos e sociais garantidos na Constituição e nas leis.

Art. 16. O direito à liberdade compreende os seguintes aspectos:

(...)

**III - crença e culto religioso;** (*grifo nosso*)

(...)

Tem-se a mesma previsão no Estatuto do Idoso, Lei 10.741/03, o qual de igual maneira buscou proteger liberdade de crença e de culto religioso à pessoa idosa, vejamos:

Art. 10. É obrigação do Estado e da sociedade, assegurar à pessoa idosa a liberdade, o respeito e a dignidade, como pessoa humana e sujeito de direitos civis, políticos, individuais e sociais, garantidos na Constituição e nas leis.

§ 1o O direito à liberdade compreende, entre outros, os seguintes aspectos:

(...)

**III – crença e culto religioso;** (*grifo nosso*)

(...)

O respeito à crença e a liberdade de culto garantidos nas leis a pouco mencionadas possuem forte relação com o princípio da dignidade da pessoa humana o qual, a nosso ver, sobrepõe-se ao dever de tributar.

Sobre esta relação entre o tributo e a dignidade da pessoa humana Tipke e Lang (2008, p. 263) entendem que “é intolerável que o Direito Tributário não preserve os pressupostos materiais mínimos para uma existência humana digna”.

Neste sentido ratifica-se a existência da relação entre a liberdade de culto e o princípio da dignidade humana. A leitura das leis colacionadas alhures evidencia que instrumentos legais, tais como o Estatuto da Criança e do Adolescente, bem como, o Estatuto do Idoso, ressaltaram expressamente o direito de liberdade religiosa, o que torna ainda mais evidente a relevância do tema.

### **3.3 O poder- dever de tributar e a imunidade religiosa**

Conforme visto em linhas anteriores, a liberdade religiosa é um direito fundamental de existência incontestável, no entanto, não basta apenas à existência desta previsão legal é necessário que o poder público garanta meios ao seu efetivo exercício.

Uma das formas de garantir este direito é desonerar os tributos dos locais destinados à prática de cultos religiosos, no entanto, para alguns ainda existe um embate entre o poder-dever de tributar e a imunidade religiosa. Sendo assim, para que possamos compreender como este benefício fiscal opera, importa inicialmente, que compreendamos o que se entende por: poder-dever de tributar.

Para Nogueira (1973, p.140) o poder de tributar é decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação.

Ao problematizar o tema: o direito fundamental à liberdade e o confronto com o dever de tributar Elias (2008) evidencia a que:

No Estado Democrático de Direito, o poder de tributar jamais pode servir de entrave ao exercício dos direitos e garantias fundamentais. Certo é que o Estado tem o dever de combater a sonegação fiscal, de buscar a igualdade e a solidariedade entre os contribuintes e, ainda, de arrecadar tributos para a manutenção de suas atividades essenciais. Mas sempre com o respeito à liberdade.

Elias (2008) critica a postura arrecadatória estatal afirmando que o Estado, nos dias atuais, essencialmente no que tange à atividade fiscalizatória, assume postura medieval, posto que os fins arrecadatórios justificam quaisquer meios usados, mesmo que tais meios suprimam direitos e garantias fundamentais.

De modo diverso, Motta (2014) defende que a ideia de um poder de tributar, inarredável e coercitivo foi abandonada a partir da Constituição Federal de 1988, que, apesar de não trazer de modo explícito, o dever fundamental de pagar impostos, em diversos dispositivos traz como dever do Estado e da sociedade o financiamento de certas atividades:

Isso se traduz numa nova ideia que permeia a ordem jurídica atual, qual seja, a solidariedade social. Percebeu-se, assim, que é dever de todos os indivíduos participar de uma sociedade livre, justa e solidária e reconheceu-se a categoria autônoma dos deveres fundamentais, na qual se inclui o dever fundamental de pagar impostos. Categoria bastante esquecida nas sociedades atuais, seja em virtude do momento histórico na qual surgiram, após períodos ditatoriais, marcados pela arbitrariedade, onde apenas se queriam ver reconhecidos direitos e assim o foram, seja pelo individualismo característico das sociedades modernas.

Tratando do conflito entre o dever de pagar tributos e o exercício do direito de liberdade Torres (1999, p.3) ensina que “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver na legalidade”.

Para Derzi (2008):

Em um Estado Democrático de Direito, a igualdade e a solidariedade, que lhe são inerentes, exigem leis tributárias justas e exequíveis, completadas pela implementação de administração e fiscalização eficientes do cumprimento dos deveres tributários. Os poderes de fiscalização e administração são essenciais para se obter a execução satisfatória das leis tributárias, com que se possa alcançar a manutenção adequada dos serviços públicos essenciais. O esforço executivo, compreendido como a totalidade das condições que garantam uma execução cômoda e econômica, pode ser designado de praticidade. O cumprimento das próprias leis, da forma mais ampla possível, a praticidade, desencadeia uma série de outras questões e limites.

Elias (2008) alerta para o fato de que tais poderes não são ilimitados, visto que encontram nos direitos e garantias fundamentais barreira intransponível. Entre os direitos garantidos constitucionalmente está a liberdade cujo campo de aplicação não pode ser circunscrito e os limites à sua atuação são exceções que não podem escapar à atuação do Poder Judiciário.

Continua o autor (Elias, 2008) explicando que diante da colisão entre o interesse público e a liberdade, deve-se adequar ambos os interesses, de modo que o intérprete possa, através de uma escolha racional, optar pelo princípio mais adequado ao caso concreto. Alertando-se para o fato de que, não há dúvidas que, a regra geral, é de prevalência, pelo critério da adequabilidade, da liberdade, pois expressão da dignidade humana. A prevalência do interesse público somente se dará em casos excepcionais.

Sabendo-se que a liberdade de culto é um direito de garantia expressa na constituição, repita-se, não deve ser limitado nem mesmo pelo fisco, sendo assim não há que se falar em conflito entre o poder-dever de tributar e a liberdade de culto.

## **CONCLUSÃO**

A anistia é o ato estatal, geralmente do Poder Legislativo, através do qual o Estado renuncia à imposição de sanções ou extingue as já pronunciadas. Já a imunidade tem a função de colaborar, de uma forma especial no desenho das competências impositivas, não cuidam de problemas de incidência atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária.

O poder que o Estado possui de tributar não é ilimitado, mas encontra limites que a própria lei impõe. Sendo assim, achou por bem o legislador conceder benefícios tributários, sobretudo, para garantir o exercício de direitos fundamentais.

Sendo o Brasil um Estado laico, nada mais justo que o exercício do culto ficasse livre de ônus de natureza tributária, ao passo que, a cobrança de tributos poderia efetivamente coibir o exercício de tal direito.

Quanto à anistia tributária extensiva às entidades religiosas verificou-se que este é um tema que divide opiniões se por um lado reconhece-se que estas entidades sem fins lucrativos demandam atenção especial do poder público, por outro o benefício fiscal não pode ser atribuído de modo indiscriminado afinal trata-se de recursos do poder público que deixam de ser arrecadados.

Por fim, para nós, prevalece o entendimento de que a liberdade de culto é um direito fundamental garantido constitucionalmente, sendo assim, o mesmo não poderia ter seu exercício limitado pelo poder de tributar do Estado. Deixando claro que, a liberdade de culto não se confunde com atividades de caridade e, portanto, a concessão de benefícios de ordem tributária deve ser analisada de modo bastante criterioso.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARREIRINHAS, Robson Sakiyama. **Tributário**. Como se preparar para o exame de ordem 1ª fase. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2011

BRASIL. **Constituição (1998)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em 20 abr. 2014.

BRASIL. **Projeto de Lei 3471/12**. Concede anistia para as Santas Casas de Misericórdia, entidades hospitalares sem fim econômico, hospitais de natureza religiosa e entidades de saúde de reabilitação física de deficientes sem fins lucrativos, que tenham débitos de tributários e previdenciários e com o Fundo Nacional de Saúde Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=537784> Acesso em 23 Abr. 2014

BRASIL. **Projeto de Lei 5813/13**. Institui o Programa de fortalecimento das entidades privadas filantrópicas e das entidades sem fins lucrativos que atuam na área da saúde e participam de forma complementar do Sistema Único de Saúde. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=581836>> Acesso em 23 Abr. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias.** 1. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **A Fiscalização Tributária em um Estado Democrático de Direito.** Seminário: Fiscalização Tributária. Contexto. Práticas e Tendências. Disponível em: < <http://martuscelli.blogspot.com.br/2008/01/fiscalizao-tributria.html> >. Acesso em: 25 de abr. 2014.

ELIAS, Eduardo Arrieiro. **A Liberdade como Prerrogativa Fundamental dos Contribuintes e as Limitações ao Poder de Polícia Fiscal.** Publicado pela FISCOSoft em 07/04/2008. Disponível em < <http://www.fiscosoft.com.br/a/45vw/a-liberdade-como-prerrogativa-fundamental-dos-contribuintes-e-as-limitacoes-ao-poder-de-policia-fiscal-eduardo-arrieiro-elias>> Acesso em 25 Abr. 2014.

FULGENCIO, Paulo Cesar. **Glossário Vade Mecum:** administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente 14.000 termos e definições. Rio de Janeiro Mauad X, 2007.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. **Direito, religião e sociedade no Estado constitucional.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

HACK, Érico. **Direito Tributário.** Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2008.

HORCAIO, Ivan. **Dicionário jurídico referenciado.** São Paulo: Primeira impressão, 2006.

LORA ALARCÓN, Pietro de Jesús. **Ciência política, Estado e direito público:** uma introdução ao direito público na contemporaneidade. São Paulo: editora Verbatim, 2011.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Metodista Revista. Disponível em <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/direito/article/download/710/267>> Acesso em 23 Abr. 2014.

MOTTA, Marianna Martini. **Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos:** a via da efetivação dos direitos sociais. Disponível em < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2252](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252) > Acesso em 20 Abr. 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário:** estudo de casos e problemas. São Paulo. Bushatsky, 1973.

PEREIRA, Victor Mauricio Fiorito. **O Estado Laico e a Democracia.** CONAMP. Associação Nacional dos Membros do Ministério Público. Disponível em < <http://www.conamp.org.br/Lists/artigos/DispForm.aspx?ID=176>> Acesso em 23 Abr. 2014.

RUSSAR, Andrea. **Brasil: A Laicidade e a Liberdade Religiosa desde a Constituição da República Federativa de 1988.** Março de 2012 disponível em < <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/brasil-laicidade-e-liberdade-religiosa-desde-constitui%C3%A7%C3%A3o-da-rep%C3%BAblica-federativa-de-1988>> Acesso em 25 Abr. 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **O Direito de Religião no Brasil**. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Disponível em < <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista2/artigo5.htm>> . Acesso em 25 Abr. 2014.

TIPKE, Klaus. LANG Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

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