

LIMITAÇÕES À LIBERDADE RELIGIOSA IMPOSTAS PELO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Limitation to religious liberty imposed by taxation system in Brazil

Eduardo Victor de Assis Menezes

Especialista em Direito Público pela ESMape

Analista Judiciário

RESUMO: O princípio do não-confisco deve se mostrar compatível e capaz de conviver com todos os demais direitos assegurados aos indivíduos na Constituição. Contudo, o atual cenário de crise político-econômica que o Brasil atravessa associado ao crescente aumento da despesa pública induzem tanto a uma maior captação de recursos por meio do aumento da já elevada carga tributária quanto uma maior retenção de recursos por parte do Estado. O presente artigo esboça uma análise da compatibilidade do princípio do não-confisco com a liberdade religiosa dos cristãos e aponta uma alternativa capaz de dar efetividade ao direito subjetivo individual dessa liberdade.

ABSTRACT: The non-confiscation principle must be compatible and able to live together with all others rights secured to individual in the Constitution. However, the current politic-economic crisis scenario that Brazil is facing added to growing increase of public expenses induce so much a bigger resources catchment by the increasing of the already high tax burden as a bigger resources retention by State. This paper outlines an analysis of the compatibility between non-confiscation principle with christians religious liberty and indicates an alternative capable to give effect to the individual subjeteive right of this liberty.

Síntese curricular: Graduação em Ciências Navais com habilitação em Administração, pela Escola Naval; Especialista em Direito Público pela Escola da Magistratura de Pernambuco (ESMAPE). Analista Judiciário (Área Administrativa) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5).

INTRODUÇÃO

No décimo dia do mês de abril de 2002, época de entrega das declarações do Imposto de Renda Pessoa Física, no periódico *Estadão*, foi publicada uma reportagem intitulada “IR: Brasil é último colocado em dedução”. Apesar de ter sido publicada há mais de uma década, o texto, para os fins a que se destina este trabalho, se mostra atual, sobretudo se considerarmos que, neste tempo, as alterações, tanto quantitativas (número de deduções) quanto qualitativas (tetos de dedução), foram inexpressivas.

À primeira vista, o autor da reportagem traz o que parece ser mais um dos justos “esperneios” dos brasileiros sobre a pesada carga tributária a que estão sujeitos. Todavia, sob um olhar mais atento, o texto se mostra apto a estimular reflexões sobre a forma como outros países se utilizam das deduções para viabilizar o mínimo existencial dos indivíduos. Nesse sentido, o Brasil, cuja Constituição foi elaborada tendo “como essência filosófica o ser humano e a consagração das garantias e direitos individuais” (LOURENÇO, 2013), se mostra sobremaneira retrógrado: na comparação com outros países, ele tanto é o que oferece o espectro mais restrito de possibilidades de gastos a serem deduzidos como também é o que tem os limites de dedução mais reduzidos.

O autor da reportagem lança mão de uma comparação feita pela Ernst & Young com outros países e aponta um sem número de gastos ligados às necessidades vitais que lá podem ser deduzidos, e com limites bem superiores aos fixados na nossa legislação. Dentre as inúmeras parcelas que podem ser deduzidas em outros países, uma em específico chama a atenção, inclusive do autor do texto: “Lá, até o dízimo pago às igrejas pode entrar na declaração”, referindo-se à Alemanha. Daí sobreveio a inspiração para investigar os fundamentos jurídicos que amparam tal dedução no imposto de renda alemão.

Portanto, considerando que: a) de acordo com o Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos - 2017, do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, em 2017, o comprometimento médio dos rendimentos brutos (salários, honorários, etc.) dos brasileiros com tributos exigidos pelos governos federal, estadual e municipal, após a elevação de 41,37% em 2015 para 41,80%

em 2016, permaneceu o mesmo do ano anterior; b) que, de acordo com o último censo do IBGE (2010), 86,8% da população brasileira é composta por cristãos¹; c) que o dízimo corresponde a 10% dos rendimentos brutos dos religiosos; parece-nos que um estudo sobre o efeito do confisco para essa parcela da população merece atenção, e uma resposta.

Nesse contexto, vislumbramos as deduções no imposto de renda pessoa física como mecanismo, utilizado também por outros países, para salvaguarda tanto da liberdade religiosa quanto do princípio do não-confisco no Brasil.

1. DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

A noção de dignidade da pessoa humana estabelece um consenso teórico universal e é encontrada na maioria das Constituições do Pós-Segunda Guerra. Ela está intimamente relacionada com as incalculáveis e complexas manifestações da personalidade humana, o que torna a elaboração de um conceito universal para ela particularmente difícil.

A conceituação jurídica dada por SARLET (2004, p. 59-60) fala de uma qualidade intrínseca que, tanto faz com que o homem seja reconhecido como tal, como o distingue dos demais, tornando-o merecedor de respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade. Nesse sentido, os direitos fundamentais se destinariam a assegurar à pessoa proteção contra atos de cunho degradante e desumano, além de “garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável e propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos”.

Para BARROSO (2012, p. 128), sob a ótica da essência da pessoa humana e da projeção dessa essência na realidade, tanto em sua individualidade quanto em sua inter-relação com a sociedade e com o Estado, a dignidade humana contém, em seu núcleo, três elementos: valor intrínseco, autonomia e valor comunitário, possuindo cada um deles implicações jurídicas particulares. Ainda segundo o eminente publicista, esses elementos constituem o conteúdo mínimo da ideia de dignidade e devem ser analisados com base em uma perspectiva laica, neutra e universalista, a fim de conferir à dignidade uma noção aberta plástica e plural.

¹ Aqui, foram considerados cristãos os católicos e os evangélicos, que creem em Jesus como o Cristo (Messias) e que têm como fundamento de crença a Bíblia.

Para os fins deste trabalho, nos deteremos apenas no primeiro dos elementos indicados pelo jurista. O conceito de valor intrínseco está intimamente ligado à singularidade da natureza humana, e se opõe ao de valor atribuído ou instrumental. Referindo-se a esse valor, SARLET (2005, p. 33-34) apresenta a fórmula desenvolvida pelo alemão Günter Durig, chamada a fórmula do “objeto”. Ela fala de um atingir da dignidade da pessoa sempre que o indivíduo fosse rebaixado a objeto, a mero instrumento, ou seja, sempre que a pessoa viesse a ser descaracterizada e desconsiderada como sujeito de direitos.

Essa “coisificação” abrange, segundo SEELMAN (2005, p. 54-55), não apenas a falta de reconhecimento da liberdade alheia (na competência da titularidade de direitos), mas também o não reconhecer o indivíduo particular com suas necessidades específicas. Quem assim o faz, degrada o indivíduo em sua dignidade.

No plano jurídico, o valor intrínseco está na gênese de um conjunto de direitos fundamentais, dentre os quais o direito ao reconhecimento (respeito à diversidade cultural ou religiosa). Temos, portanto, que, num Estado no qual a dignidade humana constitui o mais elevado valor dos direitos fundamentais, a liberdade religiosa, como direito subjetivo individual, garante ao indivíduo certo espaço livre da intervenção estatal a fim de que possa orientar-se em consonância com o estilo de vida correspondente à sua convicção.

Seguindo essa linha de raciocínio, TIPKE (2008, p. 263), à luz do Direito Tributário alemão, estabelece a relação entre esse ramo do Direito e a dignidade da pessoa humana. Para ele, na escala de valores da Lei Fundamental alemã, a dignidade humana ocupa o valor mais elevado. Isso posto, o ordenamento do Direito Tributário também lhe deve observância, sendo intolerável que esse ramo do Direito deixe de observar os pressupostos materiais mínimos para uma existência humana digna. Prossegue o autor:

A importância constitucional do postulado de manter imune o mínimo necessário à subsistência é totalmente ignorada pelos esforços fiscalistas de minimalizar a imunidade tributária a eles referentes. Os pontos de vista orçamentários devem retroceder perante a realização de uma valoração constitucional prévia ao Direito Tributário. Mesmo os impostos indiretos não devem violar o mínimo necessário à subsistência.

Importa ressaltar que o conceito de mínimo existencial tem, para o autor (p. 722), um sentido amplo, abrangendo, também, o mínimo existencial social-cultural, critério que comanda uma conduta socialmente adequada do indivíduo, considerando suas necessidades específicas e reconhecendo-o como indivíduo particular. É aí que as doações a instituições religiosas encontram o fundamento

para sua dedução na Lei do imposto de renda alemão (§ 33 II 1 EStG²). A esse respeito, destaca o autor (p. 722-723):

Segundo o § 33 II 1 EStG, as despesas surgem para o sujeito passivo forçosamente se ele não pode escapar delas por motivos jurídicos, fatuais ou morais. [...] Ao comportamento socialmente esperado interessa especialmente a determinação de uma obrigação moral i. S. d. § 33 II 1 EStG. A obrigatoriedade por motivos morais é somente admitida segundo pacífica jurisprudência se o sujeito passivo, segundo o julgamento da maioria “cidadão pensante razoável e justo”, pode se ver obrigado à ação, a omissão sendo “sentida como moralmente indecorosa”.

Dentre as religiões predominantes no Brasil, é no cristianismo que se torna mais perceptível a exigência do comportamento socialmente esperado em relação às contribuições, daí o afunilar da análise nesse trabalho das contribuições às instituições religiosas em geral para essa religião em específico. Além dessa, outras razões para especificação do foco do objeto de estudo para as contribuições cristãs (dízimos e ofertas) se deve: a) à representatividade percentual desse grupo religioso em relação à população brasileira; b) à precisão do valor estipulado para a doação, especialmente do dízimo, o que facilita a mensuração do seu efeito quando analisado em conjunto com a carga tributária considerada; c) a uma maior profundidade dos argumentos utilizados pela fé cristã para fundamentar tais doações, que vão além do sentimento de solidariedade do homem religioso para com os demais da mesma espécie, argumentação mais comum entre as demais religiões.

2. LAICIDADE

Antes de adentrarmos no tema da liberdade religiosa e com o fito de seguir a retrocitada orientação de BARROSO, segundo a qual o valor intrínseco, um dos elementos constituem o conteúdo mínimo da ideia de dignidade, deve ser analisado com base em uma perspectiva laica, neutra e universalista, importa adentrarmos, ainda que brevemente, no tema laicidade.

Em conformidade com o Relatório da Comissão de Reflexão sobre a Aplicação do Princípio da Laicidade na República (França, 2003), mais amplamente conhecido por Relatório da Comissão Stasi, “a laicidade supõe a independência entre o poder político e as diferentes opções espirituais ou religiosas. Elas não exercem influência sobre o Estado e nem este sobre elas”.

² Referindo-se à Lei do imposto de renda alemão, Einkommensteuergesetz (EStG).

Portanto, num Estado laico, não há privilégios concedidos a esta ou àquela religião, uma vez que a laicidade coloca o Estado, em cujo fundamento toma parte o princípio da igualdade, justamente numa posição de neutralidade.

Essa neutralidade, todavia, não significa a abolição das religiões ou a adoção de uma perspectiva ateísta pelo Estado, pois a própria negação da existência de Deus já consiste num posicionamento religioso, não lhe cabendo a primazia, também, sobre as demais crenças. Nesse sentido, STERNICK (2010, p. 98), ao tratar da liberdade religiosa no Estado de Israel, nos traz os contornos da laicidade no âmbito de um Estado democrático:

[...] um Estado rigorosamente laico e democrático é aquele que se coloca em posição de neutralidade em relação às religiões e no qual o poder político não encontra seu fundamento de validade e legitimidade nas concepções sagradas. De fato, o Estado reconhece o fenômeno religioso e inclusive tutela o seu exercício, colocando as diferentes confissões religiosas em um mesmo plano e com igual liberdade. Ele não privilegia os fiéis de uma religião em detrimento de outros e separa, de forma explícita, as instituições públicas das crenças religiosas.

Como se vê, a relação entre o Estado laico e as religiões não é, de forma alguma, de desprezo, mas de neutralidade. Nele, reconhece-se o fenômeno religioso e tutela-se o exercício de suas práticas, sem, contudo, tirar dele o fundamento de validade e a legitimidade do poder político.

No Brasil, o modelo de separação entre a Igreja e o Estado, tornando-o um Estado laico, foi instaurado com o Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890, de autoria de Ruy Barbosa, e foi recepcionado pela nova ordem republicana em 1891. Na vigente ordem constitucional, o princípio da laicidade foi consagrado no inciso I do artigo 19, segundo o qual vedou-se aos entes federativos “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”.

Ainda sobre laicidade e sua relação com a interpretação do exercício da religião, cumpre-nos trazer a jurisprudência³ do TCF alemão (MARTINS, p. 358) a fim de dar continuidade à linha de pensamento conduzida:

[...] não pode deixar de ser considerado como as organizações religiosas e filosóficas vêm a si próprias (auto-entendimento). É certo que o Estado laico tenha, em princípio, que interpretar os conceitos constitucionais a partir de aspectos neutros, universais, válidos abstratamente e não vinculados confessional

³ BVerfGE 24, 236 – Aktion Rumpelkammer

ou ideologicamente. Porém, numa sociedade pluralista, onde a ordem jurídica pressupõe justamente o auto-entendimento religioso e ideológico, como ocorre com a liberdade de culto, o Estado violaria a autonomia e a auto-suficiência das igrejas [...] se ele não considerasse, na interpretação do exercício da religião resultante de uma determinada confissão religiosa ou ideologia, o seu respectivo auto-entendimento. Com base no auto-entendimento das igrejas católica e evangélica, o exercício da religião abrange não apenas o campo da fé e do culto religioso, como também a liberdade para o desdobramento e, tomando influência no mundo real, o que corresponde às suas tarefas religiosas e diaconais [...].

No Estado laico, portanto, a despeito de a interpretação dos conceitos constitucionais partir de uma perspectiva neutra e universal, sem vinculação confessional, a ordem jurídica pressupõe o auto-entendimento religioso, o conhecimento de como as organizações veem a si mesmas e das formas de expressão da crença, não apenas em termos de convicção íntima ou do culto religioso, mas também no tocante ao exercício dos deveres religiosos como práticas sobrenaturais e o impacto delas no mundo natural.

3. AUTO-ENTENDIMENTO DA FÉ CRISTÃ SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES

O dízimo, segundo a doutrina bíblica, corresponde a uma contribuição a Deus com valor preestabelecido de 10% das receitas do cristão. A primeira menção bíblica ao assunto se situa no Antigo Testamento, com Abrão, nomeado na Bíblia como o pai da fé, entregando a ordenança ao sacerdote Melquisedec, conforme registro no Livro de Gênesis, capítulo 14, versículos de 18 a 20:

Melquisedec, rei de Salém, trouxe pão e vinho; era sacerdote do Deus Altíssimo; abençoou ele a Abrão e disse: Bendito seja Abrão pelo Deus Altíssimo, que possui os céus e a terra; e bendito seja o Deus Altíssimo, que entregou os teus adversários nas tuas mãos. E de tudo lhe deu Abrão o dízimo.

Segundo o Manual⁴ do Centro de Treinamento Bíblico Rhema Brasil⁵, vê-se claramente, neste ato, que Abrão reconhece que a fonte de toda a sua riqueza e renda é o Senhor. E, como ele não tem como dar diretamente a Deus esse recurso, o faz a quem o representa. Ainda segundo o retrocitado Manual, Abrão entende que tem responsabilidade de dar suporte àquele que cuidava em trazer

⁴ p. 100

⁵ O Centro de Treinamento Bíblico RHEMA é uma instituição de ensino das doutrinas bíblicas de caráter interdenominacional presente em mais de 50 países e que já formou mais de 50 mil alunos. No Brasil, há 131 unidades espalhadas nos 27 estados da federação.

a informação divina e fazer a mediação. Melquisedec, por sua vez, ao receber bens materiais, transmite, ao que lhe entregou bens materiais, bens espirituais, estabelecendo, assim, uma aliança de prosperidade entre Abrão e Deus. Como pai dos israelitas, Abrão lança as bases para o comportamento de seus herdeiros.

No Novo Testamento, no Evangelho de Mateus, capítulo 23, versículo 23, Jesus, considerado pelos cristãos como o Salvador (Messias), confirma o dever de entregar os dízimos na Nova Aliança, e no Livro de Gálatas, capítulo 3, versículos de 15 a 17, o Apóstolo Paulo afirma que a aliança de prosperidade feita entre Abraão e Deus permanece válida para os cristãos através da fé em Jesus Cristo:

Irmãos, falo como homem. Ainda que uma aliança seja meramente humana, uma vez ratificada, ninguém a revoga ou lhe acrescenta alguma coisa. Ora, as promessas foram feitas a Abraão e ao seu descendente. Não diz: E aos seus descendentes, como se falando de muitos, porém como de um só: E ao teu descendente, que é Cristo. E digo isto: uma aliança já anteriormente confirmada por Deus, a lei, que veio quatrocentos anos depois, não a pode ab-rogar, de forma que venha a desfazer a promessa.

Dessa forma, as promessas feitas ao descendente de Abraão, que é Cristo, chegam aos gentios pela fé em Jesus, sendo a expressão desta fé a própria entrega dos dízimos à Igreja: assim como fez Abraão com o sacerdote Melquisedec, representante de Deus, para entregar a Deus sua oferta de gratidão, assim os cristãos entregam recursos àquele que é o intercessor dos homens junto a Deus (Jesus) por meio da Igreja, que O representa, como registrado no Livro de Hebreus, capítulo 7, versículo 8:

E aqui certamente tomam dízimos homens que morrem; ali, porém, aquele de quem se testifica que vive.

Como se percebe, para os cristãos, a entrega dos dízimos não é um mero ato de caridade, mas verdadeira expressão de adoração a Jesus Cristo. E além disso, uma forma que cada crente tem de contribuir para a expansão do reino de Deus na terra, levando o evangelho, a mensagem da salvação crida, aos demais seres humanos.

⁶ Ao fazer a Abrão a promessa de que ele, cuja mulher (Sarai) era estéril, teria com ela uma nação de descendentes, Jeová (Deus), troca-lhe o nome para Abraão, que significa, no hebraico, pai de multidões.

⁷ Palavra utilizada para designar coletivamente os povos e nações distintos do povo israelita; povo não-judeu.

⁸ referindo-se aos lugares celestiais, onde, segundo a Bíblia, Jesus Cristo vive após sua ressurreição.

4. LIBERDADE RELIGIOSA

A expressão “liberdade religiosa” não consta literalmente no texto constitucional⁹. O termo mais próximo da perspectiva da liberdade religiosa que se deseja abordar neste trabalho e que encontra apoio textual na Carta de 1988 é a liberdade de consciência e de crença, prevista no inciso VI do artigo 5º, segundo o qual “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias”.

NETO (2007, p.72) traz um Catálogo de Posições Jusfundamentais (CPJ) derivadas do direito fundamental à liberdade religiosa como um todo. Nele, constam, como direito subjetivo, 49 (quarenta e nove) posições, sendo 29 (vinte e nove) como direito subjetivo individual e 20 (vinte) como das igrejas. Nos interessa destacar, para a persecução do propósito deste trabalho, apenas um dentre aqueles tomados como direito subjetivo individual: (1.1.3) liberdade de atuação segundo a própria crença (unidade essencial entre crença e conduta religiosa – agir ou não agir em conformidade com as normas da religião professada).

A partir da Posição Jusfundamental destacada, percebe-se que a liberdade religiosa, como direito subjetivo individual, não se restringe apenas ao forum internum do indivíduo, como um sentimento sagrado puro ou um direito de se escolher uma fé religiosa ou mesmo de deixar de acreditar, pois se essa se configurasse apenas como uma liberdade interna não haveria porque ser tutelada, vez que ao Direito não interessa a liberdade interna. A liberdade religiosa contempla, também, a exteriorização da crença. Como assinala o renomado constitucionalista SILVA (2006, p. 248):

⁹ Quanto ao fenômeno religioso, podemos citar muitos outros dispositivos constitucionais, a saber: No Preâmbulo, a menção à “proteção de Deus”. No âmbito dos direitos e garantias fundamentais, temos dentre os direitos e deveres individuais e coletivos elencados no art. 5º, os incisos VI, citado adiante no trabalho, o VII (assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva), o VIII (vedação à privação de direitos por motivo de crença religiosa – objeção de consciência). No Título da Organização do Estado, o já citado princípio da laicidade, no art. 19, I). No Título V, no Capítulo da Forças Armadas, o serviço alternativo ao militar obrigatório – imperativo de consciência). No Título VI, ao tratar das limitações ao poder de tributar, a vedação à instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, no art. 150, VI, “b”). No Título da Ordem Social, a previsão de ensino religioso, de matrícula facultativa, nas escolas públicas de ensino fundamental (art. 210, § 1º) e a possibilidade de direção de recursos públicos à escolas confessionais (art. 213, caput e inciso II), além de conferir-se efeito civil ao casamento religioso (art. 226, § 2º).

A religião não é apenas sentimento sagrado puro. Não se realiza na simples contemplação do ente sagrado, não é simples adoração a Deus. Ao contrário, ao lado de um corpo de doutrina, sua característica básica se exterioriza na prática de ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida.

Nessa esteira, MACHADO (1996, p. 222) corrobora o entendimento de que “a liberdade religiosa não seria adequadamente tutelada se admitisse uma tão estrita como simplificadora bipolaridade entre crença (belief) e conduta (action), que resultasse numa generosa proteção da primeira e na desvalorização da segunda”.

Assim também, é firme a jurisprudência¹⁰ do Tribunal Constitucional Federal alemão - TCF (MARTINS, p. 352) ao se referir à liberdade de crença:

Ela inclui, por isso, não apenas a liberdade (interior) de ter ou não uma crença, mas também a liberdade exterior de manifestar a crença, professá-la e propagá-la. Faz parte dessa garantia, ainda, o direito do indivíduo de orientar todo o seu comportamento segundo os ensinamentos de sua crença, agindo de acordo com sua íntima convicção religiosa.

Vemos, portanto, que a proteção da liberdade de crença abrange, antes de qualquer coisa, as convicções religiosas que, diante de uma situação concreta da vida, requeiram, mesmo que de forma não coercitiva, uma atitude estritamente religiosa, coerente com a atitude prescrita pela crença.

5. O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O princípio do não-confisco constitui uma das colunas do Direito Tributário. Sua finalidade precípua é o de estabelecer limites ao poder de tributar do Estado frente ao direito de propriedade. Sua previsão é encontrada no artigo 150, IV da Constituição da República de 1988, nos seguintes termos: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

¹⁰ BVerfGE 32, 98 (2 et seq.) - Gesundheitsgesetz II

O conceito de confisco está ligado à apreensão da propriedade em prol do Fisco em consequência de crime ou contravenção (caráter de penalização). Com efeito, quando pensamos em direito de propriedade, vem-nos logo à mente o sentido que lhe empresta o nosso Código Civil, como mero direito real. Todavia, não é esse o sentido que lhe daremos. Tomaremos-lo em sentido amplo, como instituição e valor constitucional, conforme propõe GOLDSCHMIDT (2003, p. 39). Para o autor, a concepção do direito de propriedade como mero direito real “está até historicamente superada na atualidade, afigurando-se mesmo imprópria a servir de empréstimo à interpretação de nossa Carta.”

Mais adiante em sua obra, GOLDSCHMIDT (2003, p. 61) deixa claro em que sentido o referido princípio tributário deve ser compreendido na perspectiva constitucional:

Em verdade, parece-nos lógico que o dispositivo do art. 150, IV, da Constituição deva se mostrar compatível e capaz de conviver com todos os demais direitos assegurados ao particular pela Carta. [...] Todos os direitos constitucionais devem ser capazes de subsistir e se desenvolver à luz do sistema tributário, até porque praticamente todos poderiam ser anulados ou sensivelmente afetados pela tributação excessiva.

Prossegue o autor afirmando que sempre que a tributação penalize pela obstaculização ao exercício pleno de outros direitos, ela estará servindo de instrumento para frustrar o exercício de garantias constitucionais, e, por conseguinte, ficará caracterizado o efeito de confisco, correspondendo à penalização a restrição de direitos.

Ainda segundo GOLDSCHMIDT (2003, p. 62), com muito mais atenção se há de fiscalizar a ocorrência do efeito de confisco no caso especial de direitos elencados no Título II (direitos e garantias fundamentais),

pelo simples fato de haver disposição constitucional expressa garantindo a sua auto-aplicabilidade, bem como a inconstitucionalidade de emendas à Carta (e evidentemente, de todo e qualquer diploma normativo hierarquicamente inferior) tendentes à sua abolição.

Na lição de BRITO MACHADO (2003, p. 47), quanto à aferição do efeito de confisco do tributo, “o caráter confiscatório há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto.”

6. A CARGA TRIBUTÁRIA EM CONJUNTO NO BRASIL

É muito comum ouvir-se falar sobre a pesada carga tributária a que os brasileiros estão sujeitos. Há uma referência peculiar para a análise do valor da carga tributária em conjunto, sobretudo considerando que a base do cálculo do valor dos dízimos são os rendimentos do religioso, que é o percentual do rendimento do contribuinte comprometido com o pagamento dos tributos exigidos pelos governos federal, estadual e municipal.

Segundo o Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos - 2016, do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, o contribuinte brasileiro, no corrente ano, teve que destinar em média 41,80% dos seus rendimentos somente para pagar os tributos (impostos, taxas e contribuições) exigidos pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Se considerarmos o rendimento mensal entre 3mil e 10 mil reais, esse percentual sobe para 44,54%, e, para rendimentos acima de 10 mil, o percentual é de 42,62%. Isso significa que o contribuinte brasileiro trabalhou até o dia 1º de junho somente para pagar tributos, tempo que, na década de 1970, era a metade.

O levantamento foi feito por faixa de renda (classe baixa: até 3 mil reais; classe média: de 3 mil a 10 mil reais; e classe alta: acima de 10 mil reais) e considerou o período de maio de 2015 a abril de 2016. Para o cálculo do percentual, o estudo aponta que a tributação incidente sobre os rendimentos (salários, honorários, etc.) é composta principalmente pelo Imposto de Renda Pessoa Física, pela contribuição previdenciária (INSS, previdências oficiais) e pelas contribuições sindicais. Além disso, contempla a tributação sobre o consumo – já inclusa no preço dos produtos e serviços – (PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS, etc) e também a tributação sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITCMD, ITBI, ITR), abarcando, ainda outras tributações, como taxas (limpeza pública, coleta de lixo, emissão de documentos) e contribuições (iluminação pública,...).

Considerando o cenário de inflação crescente, típico da crise em que o Estado está imerso atualmente, e a defasagem da correção da tabela do IRPF em relação à inflação que, segundo um levantamento do Sindifisco Nacional, em 20 anos, somou 72,18%, as deduções na declaração de Imposto de Renda surgem, sobretudo para os brasileiros, como verdadeiro "escape" para compensar a confusão que o Fisco faz entre renda e receita. Portanto, "o que" e "o quanto" poderia ser deduzido fazem parte do juízo do que o Estado considera como necessidades básicas dos contribuintes, devendo-se observância ao princípio da dignidade da pessoa humana e à fruição do mínimo existencial por parte destes.

Todavia, não é assim que se apresentam as deduções por aqui: De acordo com uma comparação entre o Brasil e outros cinco países da lista das trinta maiores cargas tributárias do mundo (Alemanha, Argentina, Espanha, Estados Unidos e Japão), realizada pela Ernst & Young¹¹, a legislação tributária brasileira também se destaca negativamente, não apenas quando se fala em termos de alíquotas, mas principalmente quando o assunto é o número de deduções na declaração de IR: Ela aparece, com a pior relação de descontos.

Assim, apesar de em outros países as alíquotas do IR serem superiores às brasileiras, as deduções, por compreenderem de forma mais abrangente os gastos com necessidades básicas, acabam por minimizar o quantum despendido com o imposto em comento.

A forma de tributação nesses cinco países permite que os contribuintes descontem a maioria dos gastos essenciais, como moradia, saúde, educação. Neles, a lista de descontos é mais extensa e os limites para as deduções também são maiores. Além dos valores associados às necessidades básicas, a legislação pretende proteger outras liberdades asseguradas constitucionalmente, como a religiosa, por exemplo. Por isso, em países como Alemanha e Estados Unidos, também os dízimos entram na lista de deduções possíveis.

Outro aspecto do sistema tributário brasileiro a ser considerado na presente análise é a proporção entre impostos diretos (que recaem sobre os indivíduos, como o IRPF e IPTU) e indiretos (os que recaem sobre produtos e serviços). Segundo o relatório A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras, elaborado pela filial da ONG britânica OXFAM no Brasil, com base em dados da Secretaria da Receita Federal, da Secretaria do Tesouro Nacional, da Confaz e do IBGE de 2015, mais da metade (53%) da receita tributária do Brasil é formada por tributação do consumo, incidente sobre itens como alimentação, medicamentos, vestuário, transporte, aluguel etc. É justamente com esses itens que os mais pobres gastam a maior parte de sua renda, o que faz com que esse tipo de tributação onere de maneira injusta os mais pobres. Segundo o estudo (p.44), "no caso do imposto sobre a renda, mais justo, ele é responsável por apenas 25% da arrecadação total. Como consequência, a carga tributária pesa mais nas menores rendas. Os 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos (28% dos quais são indiretos). Por outro lado, os 10% mais ricos gastam apenas 21% de sua renda em tributos, sendo 10% em tributos indiretos)".

Fonte: Agência Estado. IR: Brasil é último colocado em dedução. 10 abr 2002.

Ainda segundo o mesmo relatório, a proporção entre impostos diretos e indiretos é maior em outros países, o que denota uma baixa tributação de patrimônio. Por exemplo, no Brasil, a arrecadação com impostos patrimoniais representa apenas 4,5% do total, diferentemente do que se observa no Japão, Grã-Bretanha e Canadá, onde essa taxa é de mais de 10%. Já nos Estados Unidos da América, ela chega a 12,15%. Outro exemplo é o imposto sobre a herança, que representa cerca de 0,6% da arrecadação nacional; algumas vezes, as alíquotas sequer são aplicadas. Em São Paulo, a alíquota do imposto sobre herança é de 4%. No Reino Unido, ela alcança 40%. Além disso, há diversos tipos de patrimônio simplesmente não tributados, como a posse de jatos, helicópteros, iates e lanchas não incorre no pagamento, diferentemente do IPVA.

A leitura da proporção entre impostos diretos e indiretos deve, também, ser conjugada à dos indicadores de renda das representações religiosas do censo demográfico 2010 (IBGE): na classe de rendimento de até um salário mínimo, estão concentrados 55,8% dos católicos e 63,7% dos evangélicos pentecostais, constituindo os cristãos o grupo com a maior proporção de pessoas na referida classe de rendimento. Ou seja, a grande maioria dos cristãos estão concentrados no 1º decil mais pobre da população, e são justamente eles que sofrem mais acentuadamente com a má distribuição da carga tributária, gastando 32% de sua renda em tributos, enquanto os 10% mais ricos gastam apenas 21%.

7. HISTÓRICO DAS DEDUÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Primeiramente, cumpre ressaltar que, até 1988, as regras vigentes no Brasil eram bem semelhantes às aplicadas aos países anteriormente citados na comparação.

Especificamente em relação aos dízimos, a dedução dos referidos valores encontrava-se amparada na alínea "f" do artigo 40 do Decreto nº 17.390, de 26 de julho de 1926, que aprovou o regulamento do Imposto sobre a Renda daquele ano até 1988, nos seguintes termos:

Art. 40. Para calcular a renda global líquida sujeita às taxas complementares, serão feitas na renda bruta, a que se refere o art. 39, as deduções seguintes (Lei n. 4.984):

(...)

f) as contribuições e doações feitas aos cofres públicos, às instituições e às obras filantropicas, excepto impostos e taxas não especificados neste regulamento. (sic)

Em 23 de dezembro de 1988, foi publicada a Lei nº 7.713, alterando a legislação tributária e excluindo a possibilidade de a ordenança bíblica ser deduzida na declaração do Imposto sobre a Renda, restando possíveis apenas as deduções das seguintes doações:

I - Estatuto da Criança e do Adolescente - contribuições aos Fundos controlados pelos Conselhos municipais, estaduais, Distrital e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente;

II - Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do idoso;

III - Incentivo à Cultura, observadas as condições da legislação pertinente;

IV - Incentivo à Atividade Audiovisual, observadas as condições da legislação pertinente;

V - Incentivo ao desporto, observadas as condições da legislação pertinente;

VI - Contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado;

VII - Incentivo ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas-PCD), observadas as condições da legislação pertinente;

VIII - Incentivo ao Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon), observadas as condições da legislação pertinente.

Como se vê, atualmente, a legislação brasileira exclui de seu arcabouço legal qualquer possibilidade de dedução de dízimos na declaração de imposto de renda. Paradoxalmente, tal possibilidade deixou de existir em 1988, ano em que foi promulgada a atual Carta Magna, que tem “como essência filosófica o ser humano e a consagração das garantias e direitos individuais” (LOURENÇO, 2013).

Atualmente, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 6609/13, do Deputado Takayama (PSC-PR), que propõe que funcionários públicos estatutários e empregados regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) possam descontar diretamente da folha de pagamento e deduzir do Imposto de Renda (IR) doações para instituições de assistência social sem fins lucrativos e igrejas até o percentual máximo de 15% do salário líquido do doador, estabelecendo, também, requisitos legais de constituição e funcionamento.

Diante da fragilidade dos fundamentos jurídicos utilizados na justificação do projeto (facilitar as doações sistemáticas para realização de atividades de natureza filantrópica pelas igrejas), o projeto de lei recebeu, em 02/06/2014, do deputado Silvio Costa (PSC-PE), parecer por sua rejeição, amparado

essencialmente na onerosidade da implementação de seu objeto para os empregadores e no apontamento de outras formas mais simples de viabilização das doações.

Na justificação do referido projeto de lei, a questão fundamental da ponderação entre o princípio do não-confisco e o da dignidade da pessoa humana sequer foi mencionada. Entendemos que o fundamento de as pessoas carentes encontrarem, muitas vezes, nas igrejas, o único apoio que conhecem para apoio material ou de natureza médica, também é demasiado frágil frente às questões apresentadas nesse trabalho até aqui.

Em 22/04/2015, o dito projeto de lei foi retirado de pauta, "ex officio", na Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (CTASP).

8. CONCLUSÃO

Como bem nos ensina NADER (2009, p.56), o homo religiosus é participante no processo social e contribui, com o seu modo de pensar e de sentir, na formação da vontade social, que por sua vez é decisiva na elaboração do Direito. De acordo com o princípio da dignidade da pessoa humana, o mais elevado valor dos direitos fundamentais, o ser humano é uma preocupação central para o Estado, um fim em si mesmo, e não como meio para se obter um resultado (objeto). A observância deste princípio implica o reconhecimento, tanto pelo Estado como pela comunidade, do indivíduo particular (o homo religiosus,) em suas necessidades específicas, garantindo-se-lhe as condições existenciais mínimas para uma vida saudável e para o desenvolvimento de sua personalidade.

Não se pense, todavia, que o mínimo existencial tem, aqui, um sentido estrito, restringindo-se a um “ter saúde, o que comer e o que vestir”. Pelo contrário, tem um sentido elástico e plural, e abrange o pleno desenvolvimento de cada ser humano, dirigindo seu destino de acordo com os valores que cada eleger como importantes à sua própria vida. Estes valores se constituem em fatores decisivos e determinantes na construção dos projetos de cada indivíduo e amparam a tomada das providências necessárias para o alcance da plenitude existencial do ser humano.

Valoração prévia ao Direito Tributário, este princípio também deve ser observado pela legislação tributária, não sendo admissível ao Estado ignorar a importância constitucional do postulado de manter imune o mínimo necessário à subsistência, incluído aí o mínimo existencial social-cultural, ao qual estão ligadas as obrigações morais relacionadas à liberdade exterior dos crentes de

orientarem seus comportamentos segundo sua íntima convicção religiosa. Tal ignorância resulta numa degradação do indivíduo em sua dignidade.

Não se nega a importância e a necessidade do Estado de auferir recursos para a sua sustentação, sobretudo considerando-se suas atribuições inerentes ao Welfare State. Nesse contexto, o princípio do não-confisco assume relevância. Vimos, todavia, que esse princípio deve se mostrar compatível e capaz de conviver com todos os demais direitos assegurados aos indivíduos na Constituição. Portanto, a tributação não pode causar obstáculos ao exercício pleno de outros direitos. Nesse sentido, parece-nos mais coerente com a ordem jurídica que se promovam reformas no sistema tributário, para que a tributação atue de forma redistributiva, e não concentradora. No Brasil tem ocorrido justamente o contrário: o sistema tributário tem penalizado os pobres e aliviado os ricos, que acumulam renda e, conseqüentemente, patrimônio, sendo este um território pouco habitado por impostos. Por exemplo, apesar de previsto na Carta Magna de 1988, até hoje o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) não foi criado. Além disso, apesar de termos uma porção de terra cultivada de cerca de 300 milhões de hectares (35% de todo o território nacional), o valor arrecadado com o Imposto Territorial Rural (ITR) representa menos de 0,06% do total arrecadado pelo Estado brasileiro, sem contar com a grande quantidade de impostos que simplesmente não são pagos, sejam por elisão seja por evasão fiscal.

Certa controvérsia existe entre os tributaristas sobre se a carga tributária em conjunto no Brasil já teria, por si só, o efeito confiscatório. Toda dúvida parece se dissipar, contudo, quando se considera a prática da ordenança bíblica (10% sobre os rendimentos brutos dos cristãos) associada ao comprometimento médio dos rendimentos (salários, honorários, etc.) dos brasileiros com tributos exigidos pelos governos federal, estadual e municipal, de 41,80%. Se considerarmos, ainda, que os 10% mais pobres da população gastam 32% de sua renda em tributos (em contraposição aos 10% mais ricos, com 21%) e que é justamente nessa camada mais pobre da sociedade onde estão os cristãos, o efeito confiscatório é inegável.

Parece-nos uma contradição que, justamente em 1988, ano de promulgação da Constituição Cidadã, a legislação tributária tenha regredido no sentido de não contemplar os valores despendidos com dízimos e ofertas nas deduções do imposto de renda. Tais deduções, sem dúvida, constituiriam um mecanismo viabilizador da liberdade religiosa como direito subjetivo individual, possibilitando a orientação do crente em consonância com o estilo de vida correspondente à sua convicção.

Como vimos, esteve tramitando no Congresso Nacional um projeto de lei no sentido de tornar isentas as ordenanças bíblicas da tributação pelo imposto de renda, mas, devido à fragilidade da justificação, o projeto não prosperou. Certamente, diante da apresentação de uma justificação mais bem fundamentada, levando-se em consideração os aspectos abordados nesse trabalho, a discussão se tornaria mais interessante. De fato, a fome estatal por recursos tem prevalecido mesmo diante de boas argumentações jurídicas, como se veem no caso de defasagem da correção da tabela do IRPF em relação à inflação.

Enquanto o Fisco não conseguir discernir renda e receita, parece-nos que o juízo do que o Estado considera como necessidades básicas dos contribuintes continuará a ser orientado apenas pelas suas necessidades financeiras, e não pela dignidade da pessoa humana, pelos direitos fundamentais ou pelo princípio do não-confisco.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA ESTADO. IR: Brasil é último colocado em dedução, abr 2002. Disponível em <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,ir-brasil-e-ultimo-colocado-em-deducao,20020410p9878>>. Acesso em 07 jul 2016.

BARROSO, Luís Roberto. “Aqui, lá e em todo lugar”: A dignidade humana no direito contemporâneo e no discurso transnacional. Revista dos Tribunais, Ano 101, vol. 919, p. 127-195, mai. 2012.

BRITO MACHADO, Hugo de. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GÊNESIS, MATEUS, GÁLATAS, 2 CORÍNTIOS: In: Bíblia Sagrada: Traduzida em Português por João Ferreira de Almeida. Revista e Atualizada no Brasil. 2 ed. Barueri – SP: Sociedade Bíblica do Brasil, 2008.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco no direito tributário, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Dias trabalhados para pagar tributos – 2017, mai 2017. Disponível em <<https://ibpt.com.br/noticia/2587/Brasileiro-trabalhara-ate-sexta-feira-2-de-junho-so-para-pagar-impostos-releva-IBPT>>. Acesso em 30 mai 2018.

MACHADO, Jonatas Eduardo Mendes. Liberdade Religiosa numa Comunidade Constitucional Inclusiva – dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos, Coimbra: Coimbra Editora, 1996

MARTINS, Leonardo (Org.). Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão, Berlin: Konrad Adenauer Stiftung E.V.

NADER, Paulo. Introdução ao estudo do direito, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

NETO, Jayme Weingartner. Liberdade religiosa na Constituição: fundamentalismo, pluralismo, crenças, cultos. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2007.

LOURENÇO, Iolando. Elaboração da Carta de 1988 teve o ser humano como referência, diz relator da Constituinte, out 2013. Disponível em < <http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2013-10-04/elaboracao-da-carta-de-1988-teve-ser-humano-como-referencia-diz-relator-da-constituente>>. Acesso em 25 jul 2014.

OXFORD COMMITTEE FOR FAMINE RELIEF BRASIL. A distância que nos une - um retrato das desigualdades brasileiras, set 2017. Disponível em < <https://www.oxfam.org.br/publicacoes/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras>>. Acesso em 30 mai 2018.

RODRIGUEZ, Diogo Antonio. O Brasil tem os maiores impostos do mundo?. Revista Galileu, abril 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição de 1988, 3 ed., ver., atual. E ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SARLET, SEELMAN. Dimensões da Dignidade: ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional / Béatrice Maurer ... [et al.]; Pedro Scherer de Mello Aleixo, Rita Dostal Zanini. Porto Alegre: Livraria do advogado Ed. , 2005.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 27 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2006.

SINDIFISCO NACIONAL. A defasagem na correção da tabela do imposto de renda pessoa física, jan 2016. Disponível em < https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24246:a-defasagem-na-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-sp-481042883&catid=181&Itemid=384>. Acesso em 07 jul 2016.

STERNICK, Daniel. O conceito de laicidade no Estado judeu: controvérsias em torno da liberdade religiosa em Israel. In: LEITE, Fábio (Org.). Cadernos do Departamento de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: Editora PUC-RIO, 2010, p. 98.

TIPKE, Klaus. Direito Tributário (Steuerrecht)/Klaus Tipke, Joachim Lang; [colaboradores] Roman Seer... [et al.]. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

VIDA DE PROSPERIDADE In: Manual do Centro de Treinamento Bíblico Rhema Brasil – Módulo 3 Segundo Ano.