A EXTENSÃO E O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONTIDA NO ART.150, VI, B DA CRFB DE 1988

Carla de Almeida Nunes
UNIG - Universidade Iguaçu - Itaperuna - Campus V

Marcelo Fróes Padilha
Advogado e Professor Universitário, possui graduação em Direito pela Universidade Gama Filho (1993); Especialização em Direito e Legislação Tributária pela UNESA- Universidade Estácio de Sá; Mestrado em Direito pela Universidade Iguaçu (2004); Doutorando em Ciências Jurídicas pela UNLP-AR, MBA em Gestão de Negócios Petróleo e Gás pela FGV- Fundação Getúlio Vargas. Atualmente é Professor titular de Direito Tributário do Curso de Direito Campus I UNIG - Universidade Iguaçu . Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Resumo: O objetivo deste trabalho é analisar o real alcance da imunidade tributária expressa no artigo 150, VI, b da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que trata da vedação imposta a União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios de instituírem impostos sobre os templos religiosos. A metodologia utilizada além de bibliografias será, no mais, a realização de uma pesquisa em igrejas no município de Eugenópolis interior do Estado de Minas Gerais. Importante ressaltar que os templos mencionados possuem e devem possuir caráter e objetivos espirituais, assunto este que não será abordado, por se tratar de algo subjetivo e particular de cada culto. A religião e o direito se entrelaçam ao longo da história, onde por séculos a própria religião era senhora absoluta na vida particular e na vida pública e o Estado uma comunidade religiosa, trazendo, portanto, desse contexto conceitos e princípios que permeiam todo o ordenamento jurídico, principalmente sob aspectos éticos e morais, inclusive em questões tributárias. A concessão da referida imunidade aos templos, além de base histórica na construção de direitos e garantias, está diretamente ligada a liberdade religiosa, como uma forma de garantir a abertura de novos templos, mas, tal imunidade, compreende somente o patrimônio, renda e os serviços relacionados a sua finalidade essencial. Para que os templos possuam tais prerrogativas é necessário que se tornem pessoas jurídicas, conforme o Código Civil, artigo 44, VI, incluído pela Lei n. 10.825/2003, ou seja, a imunidade tributária não alcançaria todos os templos, por conceder o benefício somente quanto ao pagamento de impostos, mantendo inalterada as demais obrigações, ou devido o processo de tonar-se pessoa jurídica e manter-se apta parente a Receita Federal, uma vez que, muitos dos seus representantes desconhecem seus direitos, e em contra partida suas obrigações fiscais.

Palavras-chave: Tributo; Imposto; Imunidade tributária; Templos de qualquer culto.

Abstract: The purpose of this paper is to analyze the tax immunity's real scope expressed in article 150, VI, b, of Constituição da República Federativa do Brasil of 1988, which deals with the prohibition imposed on the Union, States, Federal District and the Municipalities to impose taxes on Religious temples. The methodology used in addition to bibliographies will be, at most, conducting a research in churches in the municipality of Eugenópolis in the state of Minas Gerais. Important to mention that, the temples mentioned have and must have spiritual character and objectives, a subject that will not be addressed, because it is something subjective and particular to each cult. Religion and law are intertwined throughout history, where for centuries religion itself was the absolute master in private and public life and the state a religious community, bringing from this context concepts and principles that permeate the entire legal system, mainly on ethical and moral aspects, including tax matters. The granting of such immunity to temples, besides the historical basis in the construction of rights and guarantees, is directly linked to religious freedom, as a way of guaranteeing the opening of new temples, but such immunity comprises only the patrimony, income and services related to its essential purpose. In order for temples to have such prerogatives, they must become legal entities, according to the , article 44, VI, of the civil code, included by Law no. 10,825 / 2003, that being, the tax immunity would not reach all the temples, by granting the benefit only for the payment of taxes, keeping the other obligations unchanged, or due to the process of becoming a legal entity and remaining able to IRS, since many of their representatives are unaware of their rights, and in return their tax obligations.
Key-words: Tribute; Tax; Tax immunity; Temples of any cult.

Considerações iniciais

Para a existência de uma sociedade organizada, torna-se indispensável a figura do Estado, e para a manutenção do Estado é indispensável a tributação, sendo essa compulsória aplicada de forma específica com o máximo de legalidade, uma vez que o Código Tributário Nacional Lei n. 5.172/1966 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, confirmando assim a rigidez na divisão de suas competências, uma função ampla em regular os conflitos e em estabelecer limitações por normas gerais tributárias aos próprios entes que instituem os tributos.

O conceito de tributo está previsto integralmente no artigo 3º do Código Tributário Nacional, sendo importante mencionar que o próprio artigo desvincula a sanção ou multa da obrigação principal tributária, de modo que a obrigação se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, que precede o lançamento, por ser esse vinculado conforme o próprio artigo.

Para se compreender a imunidade que a Constituição Federal em seu artigo 150, VI, b conferiu aos templos religiosos, tema preposto para essa monografia, é preciso compreender o conceito de tributo já mencionado, com foco na importância de sua arrecadação pelo Estado, a partir do conceito de imunidade tributária a imunidade religiosa, as organizações religiosas conforme Lei n. 10.825/2003, e a real aplicação da imunidade em templos religiosos mediante os requisitos necessários para a concessão do benefício. Esse pressuposto motivou a pesquisa em campo, com questionamentos aos responsáveis, pastores ou ministros, quanto ao alcance, podendo até mesmo ser utilizado o termo vantagens ou desvantagens trazidas não somente pela Constituição ao conferir a imunidade aos templos com objetivo de seu crescimento e liberdade religiosa, mas também por leis, como Código Civil e Código Tributário Nacional, que especificam e determinam requisitos para concessão de tal benéfico.

A imunidade concedida aos templos religiosos dispensa a obrigação principal tão somente referente a impostos, ou seja, ao pagamento de imposto. Há que se destacar que tributo é um gênero que comporta cinco espécies, sendo imposto apenas uma delas, além do fato de não desvincular as obrigações acessórias, essas são as obrigações de fazer ou não fazer relacionadas diretamente à documentação e estruturação, ficando o templo portanto com dever de cumprir com a arrecadação dos demais tributos e regularização das obrigações acessórias, uma vez que essas podem gerar penalidades, multas que a imunidade não poderá ser alegada com intuito de dispensá-las.

Sendo assim, o presente trabalho será divido em três capítulos nos quais serão abordados os temas para uma compressão do real alcance da imunidade tributária contida no artigo 150, VI, b da Constituição Federal de

1988, a saber o primeiro capítulo inicia-se com uma breve abordagem histórica com tipos de tributos, é abordado seu conceito, é mencionado as espécies tributárias e termina com a distinção entra a obrigação principal e acessória; o segundo capítulo aborda somente a imunidade tributária, seu conceito, a diferenciação entre outros benefícios fiscais, trazendo especificações das imunidades como sua abrangência e extensão; no terceiro e último capítulo, o tema abordado será somente a imunidade religiosa, a previsão constitucional da liberdade de religião, de crença e a garantia de livre exercício dos cultos como direito fundamental previsto em lei, abordando, inclusive, a extensão e finalidade essencial dos templos para o alcance do benefício, a ponto de trazer a previsão infraconstitucional da Lei n. 10.825/2003, o que conclui o trabalho com a pesquisa em campo no Município de Eugenópolis interior de Minas Gerais.

Aspectos históricos, conceito e espécies de tributo

O tributo acompanha a evolução da humanidade, e pode se dizer que seria quase impossível desvinculá-la da tributação, pois assim como a humanidade passou por diversas mudanças, sejam elas políticas, econômicas ou sociais, os tributos em sua forma, objeto e meio pelo qual se é arrecado também se modificou, não sendo possível de forma especifica datar seu surgimento ou origem.

Os primeiros tributos eram efetuados de forma voluntária, ou seja, o tributo era apresentado ou entregue aos deuses, guerreiros, líderes e chefes de tribos ou comunidades como forma de agradecimento por algum feito, ou como forma de recompensa de livre e espontânea vontade daquele que o entregava, tornando-se obrigatório com o surgimento das primeiras civilizações, dentre as quais, após as disputas por territórios, os vencidos eram obrigados a entregarem seus bens aos vencedores; com isso, a evolução da sociedade e as etapas históricas deram continuidade de várias formas, seguiriam na tributação os servos aos seus senhores, os súditos aos seus reis, até os moldes atuais, o contribuinte, de forma compulsória ao Estado, assim acompanhando a evolução da sociedade e as mudanças econômicas, políticas

e sociais, sendo a placa de 2.350 *a.c* encontrada na cidade de *Lagash*, na Suméria, assim como o contexto histórico citado, com base no artigo jurídico de Rodrigo Ferreira (2015) cujo texto mais antigo que retrata a cobrança de tributos de que se tem registro.

Conforme preconiza Leandro Paulsen (2017), o Estado é indispensável para a existência de uma sociedade organizada, uma vez que para a sua manutenção, é necessário que aja recursos, ou seja, a tributação que é inerente ao Estado, para que ele alcance seus objetivos, a partir da busca de recursos privados, uma constante na história.

Como se pode conceituar tributo? Segundo Rafael Novais (2018), a doutrina vem tentado conceituar tributo, e o faz diversificando apenas de forma terminológica e acadêmica, entretanto o legislador constituinte o fez com a máximo de legalidade, exigindo para sua conceituação Lei Complementar Federal, com aplicação nacional, conforme se observa nos artigos 146, III, 'a' e 146-A elencados na Constituição Federal de 1988: Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]
> Art. 146-A**.** Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, CRFB/1988).

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966 mesmo editado como lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, devido ao princípio da recepção, Teoria Constitucional de Recepção de Normas. Aliás não apenas a atual Constituição recepcionou o Código Tributário como lei complementar, mas também o artigo de número 18 da CRFB de 1967 já determinava tal exigência (NOVAIS, 2018).

> Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:
> I - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e
> II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.
> II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. (Redação da pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983) (Vigência)
> § 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar
> **§ 2º** Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.
> **§ 3º** Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir [...] (BRASIL, CRFB/1967).

Verifica-se, portanto, a rigidez em relação à divisão da competência ao poder de tributar, conforme o exposto acima desde a Constituição de 1967. Tais limitações encontram-se previstas nos artigos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, também nos princípios e imunidades, ou seja, a Constituição através de lei complementar tem função de reduzir os conflitos, regular as limitações e estabelecer normas gerais tributárias.

Para a definição de tributo, ou seja, para que se possa extrair o conceito do que é tributo, basta verificar a lei complementar, pois tal conceito está expresso no Código Tributário Nacional:

> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
> Art. 4º a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I- a denominação e demais características formais adotadas pela lei
> II- a destinação legal do produto da sua arrecadação (SABBAG, 2018, p. 152).

Consoante o legislador, num sentido lato, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, com todas as suas especificações, mas, para que se

possa compreender o termo utilizado no corpo do referido artigo, o mesmo legislador no artigo seguinte traz o complemento, mencionando a natureza jurídica do tributo, sendo essa determinada pelo fato gerador.

Segundo Rafael Novais (2018), o conceito de tributo tem em seu início a definição de que o pagamento da cobrança será pecuniário, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, sendo o motivo para essa modalidade de pagamento ser realizado em moeda, conforme o próprio autor, praticidade da análise do momento dos gastos públicos.

Dessa forma, o próprio artigo que conceitua o tributo deixa claro não ser possível o pagamento do mesmo através de bens ou em serviços, como também descreve Eduardo Sabbag (2018), ao mencionar a redundância do termo utilizado na redação do artigo, buscando evitar o pagamento *in natura*, que seria atreves da entrega de bens ou *in labore*, trabalho ou serviços prestados ao Estado como forma de compensação tributária.

Deve, portanto, a arrecadação tributária ser efetuada através da entrega de dinheiro, como termo utilizado pelo próprio legislado, moeda e não por outro meio. “Entretanto, nesse mesmo conceito de tributo fora explanada ao lado da palavra moeda expressão ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’, externando o desejo do legislador em aceitar o pagamento do tributo com algo diferente de dinheiro” (NOVAIS, 2018, p. 37).

Rafael Novais (2018) afirma que, se for analisada a expressão de forma isolada, poderia concluir-se uma possibilidade de pagamento tributário mediante a entrega de bens ou até mesmo através de uma prestação de serviço, mas não foi essa a intenção do legislador. Pela redação do artigo 162, e também do Código Tributário Nacional, nota-se a exigência do pagamento por meio de dinheiro, ou ainda, nos termos do artigo ‘em moeda corrente, cheque ou vale postal’.

Importante ressaltar que em 2001, através da LC n. 104, o Código Tributário inseriu em seu artigo 156, o inciso X, que prevê a dação em pagamento de bens imóveis, como causa extintiva do credito tributário.

Ainda na esteira do contexto do artigo 3º do Código Tributário Nacional quanto ao conceito de tributo, além de prestação pecuniária, como já descrito, é compulsória, ou seja, não é voluntária, facultativa ou contratual, não há que

se verificar a vontade do contribuinte em relação à prestação que lhe é imposta, uma vez que o Estado possui supremacia na relação jurídica devido à sua finalidade essencial, o interesse público, sendo assim obrigatório o pagamento do tributo.

A obrigatoriedade sendo expressa no termo compulsório, em relação ao pagamento do tributo, nas palavras de Rafael Novais, "[...] decorre exatamente do fato de ser instituído em lei, afinal nosso sistema constitucional democrático determina no citado art. 5º, II, da CF que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (NOVAIS, 2018, p. 40,).

Para dar continuidade ao conceito de tributo é importante compreender que a multa não é um tributo, e sim uma penalidade por descumprimento de determinada obrigação tributária prevista em lei, conforme os artigos 97, 113 e 157 do Código Tributário Nacional.

De acordo com Eduardo Sabbag (2018, p. 67), "Multa é a reação do direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado, mostrando-se como uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, em nítido caráter punitivo ou de sanção [...]", donde se depreende, portanto, que multa e tributo se distinguem, motivo pelo qual o conceito de tributo torna-se mais claro.

Na parte final do artigo 3º do Código Tributário Nacional onde é concluída a definição de tributo, o legislador afirma que o mesmo será instituído por lei e cobrado por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, assim deixando claro que o tributo tem origem legal e que requer formalidade por parte da administração pública, pelo fato de ser integralmente vinculado. Sobre esse posicionamento pondera Eduardo Sabbag (2018, p.68):

> A obrigação do pagamento do tributo tem origem legal. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes irrelevante (artigos 118, 123 e 126 do CTN) [...] define o art. 142 do CTN que o lançamento é procedimento de exigibilidade do tributo, mostrando-se como atividade administrativa plenamente vinculada. Sendo assim, o lançamento rechaça discricionariedade em seu processo de formação. Ademais, o lançamento, por ser vinculado, exige a feição escrita, não se admitindo o "lançamento verbal". Contudo, o lançamento não é ato autoexecutório. Assim, o contribuinte pode desviar-se do pagamento do tributo e discuti-lo administrativa ou judicialmente, não podendo ser alvo

> implacável de atos autoexecutáveis de coerção, que o pressionem a efetuar o recolhimento do gravame.

Em outras palavras, a hipótese de incidência é uma previsão em abstrato da ocorrência de um determinado fato gerador, sendo o fato gerador a realização de tal hipótese de incidência, surgindo, assim, a obrigação tributária. Toda hipótese de incidência deverá observar a lei, em consonância com o que tem sido abordado nos requisitos do artigo 3º do Código Tributário, que especifica o conceito de tributo, ou seja, somente existindo previsão legal, e, ocorrendo algum fato gerador, surgirá a obrigação tributária nos requisitos do referido artigo, dando origem ao lançamento do que enfim constitui o credito tributário.

Quais são as espécies de tributos? Ao se analisarem os artigos pertinentes à temática na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, conforme a doutrina, há duas teorias, a tripartite e a pentapartite, assim descreve Renato Novais (2018, p.63)

> [...] a análise das espécies tributárias pressupõe o entendimento de duas grandes teorias: a tripartição e a pentapartição.Por meio da teoria da tripartição, também chamada de “tripartite” e adotada pelo CTN no seu art. 5º, apenas existiriam três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Já a pentapartição, denominada ainda de “pentapartite” e seguida pela CF, admite cinco diferentes espécies tributárias, acrescentando os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais. Tendo em vista que o objetivo dessa obra consiste no estudo facilitado de todo o direito Tributário [...]

Como já mencionado, o Código Tributário foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. Logo a existência de divergências quanto às suas espécies, no texto da Lei n. 5.172/1966 encontram-se três espécies tributárias, enquanto na Constituição em seu texto outras duas espécies foram retratas. Sendo assim, são espécies tributárias, conforme expresso no texto da Constituição Federal e também no Código Tributário Nacional, os Impostos, as Taxas, as Contribuições de Melhorias, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais, cada uma com suas especificações elencadas no texto constitucional e infraconstitucional.

Para melhor compreensão, especifica-se que há obrigação tributária principal e acessória. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, traz

uma divisão da obrigação tributária, sendo o dever do contribuinte, ou responsável, dividido em obrigação principal e obrigação acessória.

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (SILVA, 2019, p.128).

Neste sentido, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o pagamento do crédito tributário decorrente de tal fato, seja o pagamento da prestação original, seja da multa por inadimplemento, ou descumprimento de qualquer obrigação acessória, estando este último relacionado a prestação a ser cumprida de fazer ou não fazer, ou permitir que seja feito pelo Fisco à luz do parágrafo §2º.

Como o tema abordado refere-se à imunidade, não existirá obrigação principal, pelo fato de o beneficiário estar imune quanto ao pagamento, mas é importante ressaltar que independentemente de ser exigido ou não o cumprimento de obrigação principal, o contribuinte é sempre obrigado a cumprir com as obrigações acessórias, que sendo descumpridas poderão ensejar multas, que conforme §3º do referido artigo, serão convertidas em obrigação principal.

3 Imunidade tributária

A Constitucional Federal não traz de forma expressa o termo “imunidade”, utilizado nos artigos que contêm tal benefício, mas sem o termo vedação, ou, de forma mais correta, o artigo traz expresso que determinada ação é vedada, como no artigo que enseja o tema proposto para essa monografia, o artigo 150, VI, b, CRFB/88:

> 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:
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> b) templos de qualquer culto;
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
> d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.
> e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou litero musicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013) [...] (BRASIL, CRFB/1988).

É sabido que a imunidade tributária expressa no artigo supracitado trata da vedação constitucional imposta à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio dos entes entre si, como se verifica na alínea ‘a’, dos templos de qualquer culto alínea ‘b’. Na verdade, essa é a questão abordada como tema principal em relação ao real alcance e à extensão da imunidade constitucionalmente concedida aos templos, devido à importância do preenchimento dos requisitos exigidos aos templos para obtenção do referido benefício. Como se pode observar a Constituição da República também concede imunidade de forma específica à luz das alíneas ‘c’, ‘d’ e ‘e’.

O que é imunidade tributária? De acordo com Leandro Paulsen (2017), as imunidades são normas negativas de competência tributária, pois trazem limitações ao poder de tributar. Assim, o autor também afirma que podem ser consideradas como garantias fundamentais, quando utilizadas para proteger diretos fundamentais, citando como exemplo a imunidade dos livros, como expressão e manifestação do pensamento, e a imunidade religiosa, na liberdade de culto ou crença, de acordo com o artigo 60, §4º da Constituição Federal, ao tornar a imunidade como garantia fundamental que poderá se atribuir a condição de cláusula pétrea inerente aos direitos e garantias fundamentais.

> Note-se que há uma enorme diferença axiológica entre a imunidade dos livros a impostos, prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição, e a imunidade das receitas de exportação a

> contribuições sociais e interventivas, prevista no art. 149, § 2o, I, da Constituição. A primeira assegura a liberdade de manifestação do pensamento, preservando a democracia, o pluralismo, o acesso à informação, de modo que configura cláusula pétrea, não podendo ser revogada nem restringida pelo poder constituinte derivado. A segunda constitui simples elevação, em nível constitucional, da política de desoneração das exportações, podendo ser revogada ou alterada pelo constituinte derivado (PAUSEN 2017, p. 108).

Em outras palavras, a imunidade é uma limitação ao poder de tributar, baseado no contexto abordado no capítulo anterior. O crédito tributário surge com o lançamento que precede a hipótese de incidência e o fato gerador, como também a obrigação tributária, com a previsão da imunidade, por ser esta uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, não ocorre o fato gerador, portanto não haverá incidência de tributação como ocorre com a isenção.

Rafael Novais (2018), em seu livro Direito Tributário Facilitado traz um perfeito exemplo para a compreensão do conceito de imunidade quando cita o IPVA (Imposto sobre a propriedade de veículos automotores). Tal imposto deverá ser pago pelo prioritário do veículo, conforme previsto no artigo 155, III, da CRFB/88, entretendo uma vez que o veículo seja de propriedade de determinado templo religioso, com base no artigo 150, VI, b do mesmo diploma legal, não haverá incidência de tributação, ou seja: “[...], podemos conceituar Imunidade Tributária como uma não incidência Constitucionalmente qualificada ou regra negativa de competência tributária elencada na Constituição Federal” (NOVAIS, 2018, p. 161).

Eduardo Sabbag, em sua obra Direito Tributário Essencial (2018), diverge de Rafael Novais, utilizando o termo desoneração. Segundo o autor, as imunidades apresentam-se como normas constitucionais de desoneração tributária e ainda afirma que o legislador, neste caso o legislador constituinte, deliberou prestigiar valores constitucionalmente consagrados.

Destaca-se que há distinção entre imunidade e outros benefícios fiscais.

De acordo com o que já foi abordado, a imunidade tributária é em suma a limitação ao poder de tributar, ou seja, não existe a incidência do tributo, e essa limitação é instituída sobre cada ente conforme previsão constitucional,

mas há que se destacar demais benéficos fiscais, a saber: a isenção, a alíquota zero, a redução da base de cálculo e o crédito presumido.

> [...] na imunidade, não há que se mensurar em relação jurídico-tributária, posto que a norma imunizadora está excluída do campo de incidência do tributo. A não incidência, a propósito, é a ausência de subsunção do fato imponível ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não se alinha com fidelidade à descrição legal originária, restando incompletos os elementos para a tipicidade [...] (SABBAG, 2018, p 46).

Eduardo Sabbag (2018) afirma que na isenção o que existe é a dispensa legal do pagamento de tributo, impedindo o lançamento do credito tributário, pois mesmo ocorrendo fato gerador, e existindo o vínculo jurídico obrigacional, na hipótese de isenção o legislador através da previsão legal fez impedir que o sujeito passivo da obrigação esteja sujeito ao pagamento do tributo, impedindo que o lançamento seja efetuado.

Outro benefício fiscal que não deverá ser confundido com a imunidade é a alíquota zero. Nas palavras de Rafael Novais (2018, p. 163), "[...] em situações pontuais, o poder público modificará a carga tributária pretendendo estimular ou desestimular alguma atividade [...]". Portanto, deverá o poder público, via de regra, por ato do poder executivo, reduzir, ou até mesmo zerar a alíquota de impostos como de Importação (II), Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), como meio de regular o setor econômico, por permissão constitucional, ou seja, assemelha-se à imunidade tão somente na ausência de valores que não serão arrecadados ao Estado.

Ainda segundo Rafael Novais (2018), merece destaque a distinção entre a imunidade e a redução da base de cálculo e a concessão de crédito presumido, benefícios fiscais também concedidos ao contribuinte.

> A redução da base de cálculo configura-se quando o poder público, por meio de uma ficção jurídica, reduz o valor da riqueza que incidiria a alíquota. Em outras palavras, concede um desconto no valor da base de cálculo, utilizado para se chegar ao montante do tributo devido. Por exemplo, determinado Município concedendo aos comerciantes redução de 1/4 (um quarto) da base de cálculo do IPTU sobre seus estabelecimentos (abatimento de 25% do valor venal do imóvel). Observe que o desconto não será sobre todo o

> imposto, mas apenas sobre sua base de cálculo (NOVAIS,2018, p.164).

Sendo assim, a imunidade não se confunde com a redução da base de cálculo, justamente pelo fato de não abranger a integralidade do tributo, bem como por ter previsão infraconstitucional.

No que diz respeito ao benéfico do crédito presumido, este é utilizado nos tributos indiretos, aqueles que são ordenados à não cumulatividade, ou seja, conforme Rafael Novais através desse benefício o ente público concederá créditos a serem abatidos em operações posteriores.

> [...]o ICMS sobre operações isentas não geraria direito ao crédito, pois o contribuinte nada pagou. Entretanto, a legislação poderá conceder a manutenção de um "presumido" crédito para posteriores abatimentos (art. 155, § 2º, II, da CF). Mais uma vez, não podemos confundir essa previsão infraconstitucional (lei ou ato do poder executivo), concessiva do crédito presumido, com o instituto das imunidades tributárias de previsão constitucional, a qual retira a própria hipótese de incidência
> (NOVAIS, 2018, p.164).

Autor da obra em Direto Tributário Facilitado, Rafael Novais (2018) afirma que as imunidades poderão ser especificadas de várias formas, em conformidade com o entendimento jurisprudencial e doutrinário, existindo então uma extensa variação, o que faz com que a imunidade tenha diferentes classificações. Em sua obra as que considerou mais relevantes que serão brevemente abordadas.

A imunidade poderá ser classificada, consoante o autor já supracitado, quanto à sua origem histórica ou política, lavando em consideração sua finalidade de origem. Enquanto a imunidade política tem relação com a opção do legislador constituinte, não existindo absoluto prejuízo à ordem jurídica; a imunidade histórica, por seu turno, tem caráter essencial de manutenção do ordenamento jurídico.

> Apesar da divergência doutrinária, entende-se por imunidade política aquela eleita por opção política do legislador constituinte, mas que se inexistente não ocasionariam severos prejuízos à ordem jurídica. A título de exemplo, a imunidade sobre as obras musicais nacionais (art. 150, VI, "e", da CF) que retira a incidência de impostos sobre a produção musical de autores e intérpretes brasileiros (NOVAIS, 2018, p. 165).

Como se pode observar no exemplo citado pelo autor, a imunidade política retirou a incidência dos impostos sobre a produção musical, quando essa é proveniente de intérpretes brasileiros, reafirmando a inexistência de severos prejuízos com tal benefício. A imunidade história, por sua vez, como meio essencial de manutenção do ordenamento jurídico, retira a incidência de impostos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme prevê artigo 150, VI, a, da CRFB/88, deixando claro que essa não tributação é essencial à manutenção da autonomia entre entes.

Outra forma de classificação destacada pelo autor diz respeito a abrangência da imunidade, que levará, em regra, em consideração a extensão da dispensa tributária, com as chamadas imunidades específicas e genéricas ou gerais. Quando se tratar de uma imunidade específica, a Constituição determinará a não incidência de forma clara e objetiva, ou no termo utilizado pelo autor, de forma pontual em determinas situações. No que se refere a imunidades genéricas ou gerais como também são conhecidas, Rafael Novais (2018) utiliza como exemplo o inciso VI do art. 150 da CRFB/88, que afasta a cobrança de impostos sobre todos os casos elencados em suas alíneas, ou seja, a Constituição retira várias espécies tributárias por meio de um único dispositivo.

A classificação da imunidade pode ser observada também quanto à sua aplicação, ou termo utilizado pelo autor; quanto à sua força, dividindo-se em imunidades não autoaplicáveis e autoaplicáveis bem como explica os termos.

> [...]. Autoaplicáveis: desonerações constitucionais que não necessitam de regulamentação legal. Basta o texto constitucional (ex.: a imunidade recíproca obstando que os entes políticos paguem impostos); não autoaplicáveis: ainda que previstas no texto constitucional necessitam de regulamentação por meio de lei complementar (ex.: as imunidades de instituições, previstas no art. 150, VI, “c”, da CF). (NOVAIS, 2018, p. 183).

Por fim, mas, não menos importante, a imunidade pode ser classificada também de acordo com o objeto de sua proteção, possuindo nesta classificação três divisões, quando protegem sujeitos. De forma mais clara, quando a Constituição desonera de tributação pessoas, a imunidade será subjetiva, ao desonerar a tributação de objetos ou coisas, a imunidade será

objetiva. No entanto a imunidade será e mista, quanto desobriga as duas anteriores, afastando a tributação sobre pessoas e coisas, ao mesmo tempo.

Imunidade tributária religiosa

A imunidade religiosa prevista no artigo 150, VI, b alínea da Constituição Federal, traz uma vedação aos entes de instituírem impostos sobre os templos religiosos com o intuito, de acordo com Eduardo Sabbag (2018), de preservação da liberdade de culto e a postura de desvincular o Estado de qualquer religião, conforme artigo 19, I da CRFB/88

> Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embarcar-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; [...] (BRASIL, CRFB/1988).

Como prevê o artigo supracitado, é vedado aos entes estabelecer ou atrapalhar o funcionamento dos templos, assim como manter relações de dependência com qualquer culto religioso ou igreja. Mas, a título de curiosidade, como próprio autor menciona, essa separação só passou a existir após a Proclamação da República.

> A título de curiosidade histórica, tem-se que, até a Proclamação da República, o catolicismo era a religião oficial no Brasil. Após esse marco, o Brasil tornou-se um Estado laico, sem religião oficial, deixando de oferecer proteção maior ao catolicismo e passando a ser um “Estado de religiões”.
> Nesse passo, a imunidade religiosa supõe a intributabilidade das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, distanciando os impostos dos templos, independentemente da dimensão da igreja ou do seu número de adeptos (SABBAG, 2018, p.50).

A imunidade a impostos prevista na Constituição Federal abrange todas as formas possíveis de expressão da religiosidade. Como demonstrado, o Estado estabeleceu tal desoneração em conformidade com artigo 19, para não criar dificuldade ou interferência à prática religiosa. Leandro Paulsen (2017) aborda que não tributação está a serviço da liberdade de crença e da garantia de livre exercício dos cultos, fazendo menção ao artigo 5º, VI da CRFB/88 que,

através da imunidade, é assegurada proteção aos locais de culto e às suas liturgias.

> Ao estar direcionada para a proteção da liberdade religiosa, a imunidade alcança os mais diversos credos, inclusive as igrejas e os movimentos religiosos em geral que não são predominantes na sociedade brasileira. Aliás, "o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião", de modo que certas práticas que poderiam ser consideradas 'seitas', e não 'religiões', não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado" [...] (PAULSEN, 2017, p.115).

Leandro Paulsen (2017) menciona ainda, de forma relacionada à imunidade dos templos ao conceito de religião, que o objeto que delimita a imunidade seria justamente "[...] a fé em algo imaterial que extrapola a vida física, mas que lhe dá sentido e a orienta, a transcendência [...]" (PAULSEN, 2017, p.115), trazendo à baila a necessidade do que chamou de tríplice marca da religião, que seria a elevação espiritual, a profissão de fé e a prática de virtudes.

Para se compreender melhor a temática, é necessário delimitar a extensão e a finalidade essencial dos templos religiosos. Como preconiza Rafael Novais (2018), além de o Estado Brasileiro, de acordo com a Constituição Federal artigo 19, I ser um estado laico, ou seja, não professante de uma religião oficial, a própria Constituição, com base no artigo 5º, VI, traz a religião como um direito fundamental.

> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]
> VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; [...] (BRASIL, CRFB/1988).

A Constituição afirmar como direito fundamental a igualdade sem distinção de qualquer que seja a natureza, sendo inviolável a liberdade de consciência e de crença, e ainda assegura o exercício livre dos cultos e garantia legal à proteção dos locais e dos ritos e cerimônias relativas aos ofícios divinos das igrejas.

Segundo Rafael Novais (2018), uma das formas de separação do Estado da religião é a não intervenção administrativa. Melhor elucidando: “[...] não intervir na manutenção e administração delas seria exatamente afastá-las do campo obrigacional em pagar impostos, não obstante poder exigir o pagamento de outras exações[...]” (NOVAIS, 2018, p. 172).

Como já vem sendo abordado, a Constituição veda a cobrança de impostos sobre os templos religiosos, mas a imunidade, que vai além da estrutura física dos mesmos, ocorre em uma extensão relacionada à sua finalidade essencial, ou seja, a Constituição não só veda aos entes intuírem impostos sobre os templos, “[...], mas sim todos aqueles que interfiram diretamente na entidade religiosa, alcançando maior proteção constitucional [...]” (NOVAIS, 2018, p. 172).

Tal extensão abordada pelo autor está expressa no §4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a saber: “[...] §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 [...]” (BRASIL, p112 CRFB/1988).

É com base no parágrafo do referido artigo que demais impostos são alcançados, o que justifica o Imposto sobre veículos automotores (IPVA), já utilizado anteriormente como exemplo, desde que o veículo esteja em nome do templo religioso, e não de qualquer que seja o responsável. Outro exemplo da extensão da imunidade, e também citada por alguns autores, é relacionada ao Imposto de Renda (IR), sobre as rendas obtidas com dízimos, ofertas e doações, ou seja, o artigo 150, VI, alínea b da Constituição, conforme bem abordado por Leandro Paulsen (2017), não faz exigência de qual forma de regulamentação, em contrapartida o parágrafo 4º impõe que para que templo religioso obtenha de fato a imunidade deve existir a vinculação à finalidade essencial, que, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, é a manifestação da religiosidade, motivo pelo qual a Maçonaria não configura como beneficiaria.

> EMENTA: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICOPROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

> ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. A C Ó R D Ã O Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro Dias Tóffoli, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por decisão unânime, conhecer, em parte, do recurso extraordinário e, por maioria de votos, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que o provia. Não participaram, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux e a Senhora Ministra Rosa Weber. Brasília, 4 de setembro de 2012. (RICARDO LEWANDOWSKI RELATOR STF. RE 562.351 / RS).

Outros pontos importantes e relacionados à extensão e à finalidade essencial dos templos religiosos também foram abordados pelo Supremo Tribunal Federal. Quanto à extensão, por exemplo, relacionada aos serviços de estacionamento dos templos, RE 144.900/SP, a imunidade manter-se-á construída desde que os valores obtidos com a atividade forem empregados a seus fins religiosos; outro exemplo, esse citado por Leandro Paulsen (2017, p 115), “[...] são as quermesses almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos também não desbordam das finalidades essenciais, estando abrangidas pela imunidade”.

Temas também abordados pelo STF são a RE 578.562/BA, que diz respeito aos cemitérios, que, pertencentes a algum templo religioso é considerado extensão da própria religião, logo é concedido aos mesmos a imunidade, assim como construções e edificações de imóveis em conjunto com o templo RE 325.822/SP, que serão imunes, se vinculadas à finalidade essencial, tornando-se partes do templo, ou seja, são as extensões do imóvel. A Resolução também menciona imóveis que têm por proprietário o templo que

estando alugado, somente terá preservado o benefício, se os valores obtidos com o aluguel, assim como no exemplo do estacionamento, forem empregados a fins essências ao templo religioso.

Rafael Novais (2018) enfatiza a tramitação de um projeto que tem por objetivo conceder imunidade a igrejas quando meramente inquilinas, uma vez que a imunidade está vinculada à propriedade, a PEC 133/15 do Senado Federal ou PEC 200/16, seu número na da Câmara dos Deputados.

> **Ementa:** Acrescenta § 1º-A ao art. 156 da Constituição Federal para prever a não incidência sobre templos de qualquer culto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel.
> **Explicação da Ementa:** Altera a Constituição Federal, para estabelecer que o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que sejam apenas locatários do bem imóvel.

Leandro Paulsen (2017) ressalta, em sua obra, uma importante questão a ser observada, diz respeito quanto à natureza econômica, caso está se torne predominante, devido ao princípio expresso no artigo 170 da CRFB/88 que aborda a ordem econômica e a livre concorrência, logo, a atividade predominante dos templos não deverá ser relacionada à natureza financeira, uma vez que, sendo imune fere tal princípio, pois estará colocando em desvantagem a concorrência. Entretanto, conforme entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no acordão - ARE 800.395/ ES, é do Fisco o ônus de provar o desvio de finalidade.

> O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento (PAULSEN, 2017, p .116).

Na égide do referido acórdão, AGRAVO 800.395/ES, o ônus da prova incumbe ao Fisco, na medida em que a imunidade não é um favor fiscal concedido pela administração fazendária, mas um direito fundamental outorgado diretamente pela Constituição da República Federal.

Qual a abrangência da expressão “Organizações religiosas” no contexto da Lei n. 10.825/2003? Esta lei introduziu no artigo 44 do Código Civil, que dispõe sobre os tipos de pessoas jurídicas, os incisos IV e V, as organizações religiosas e os partidos políticos respectivamente, além dos parágrafos que consolidam o entendimento das novas pessoas jurídicas, sendo abordado tão somente o conteúdo relacionado as organizações religiosas.

> Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
> I - as associações;
> II - as sociedades;
> III - as fundações.
> IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
> V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
> VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)
> § 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003) [...]

Como previsto no parágrafo acima descrito, as organizações religiosas são livres para sua estruturação interna, organização ou criação, além de ser vedado ao poder público o não reconhecimento de seus atos constitutivos.

Mediante o exposto até o presente momento, nota-se que em conformidade com a Constituição Federal, o que não poderia ser diferente, o Código Civil mantém uma postura de vedação, qualquer que seja, tanto de impedimento quanto da criação de uma organização religiosa, reafirmando o direito fundamental a liberdade de crença, mas o que se observa com o referido artigo é que tão somente a partir desse registro de atos constitutivos que a organização religiosa passará a ser uma pessoa jurídica de direito privado, e fará jus à imunidade constitucional, frisando as palavras finais do parágrafo descrito, tais atos constitutivos são necessários ao seu funcionamento.

> Ao trazer essa disposição de maior liberdade, o objetivo foi dar eficácia ao preceito Constitucional, sem, contudo, estabelecer critérios rígidos e limites às atividades. O próprio regramento da Imunidade Tributária independe do tipo ou natureza jurídica escolhida por aqueles que professam sua fé ou realizam seus cultos e se organizam através das Pessoas Jurídicas. [...]

> Destaca-se que as Organizações Religiosas estão sujeitas ao cumprimento das obrigações de todas as obrigações legais e acessórias, tais como previdenciárias, fundiárias, trabalhistas, fiscais, em especial às exigências da Contabilidade e outras atribuídas a qualquer tipo de pessoa jurídica, sem fins econômicos e lucrativos que se enquadrem nas exigências da lei. (FILANTROPIA, 2002, s/p).

Entende-se, portanto, de acordo com Código Civil, que um templo religioso, a igreja ou organização religiosa, nomenclatura correta para uma definição em termos jurídicos, é uma pessoa jurídica de direito privado, e que, para tanto, deverá ser constituída como tal, e que mesmo imune a impostos conforme preconiza a constituição, está sujeita ao cumprimento de todas as obrigações legais, principais e acessórias.

Conforme Geronídio Carvalho (2017), as igrejas eram tratadas por analogia como associações, passando de fato e de direito à existência após reconhecida como pessoa jurídica. O autor elenca em seu artigo, etapas necessárias para a abertura de uma igreja, que serão mencionadas com objetivo de demonstrar o real alcance da imunidade, uma vez que até o presente momento a igreja ou templo religioso sequer existe para fins tributários.

O autor utiliza-se de fases para explicar, desde a escolha do nome fantasia, razão social e estruturação administrativa até o alvará de funcionamento: a primeira, preparatória, será a escolha do nome fantasia e razão social, devendo também ser informado o local definitivo ou provisório, inclusive sugere nesta fase a escolha de uma diretoria administrativa, citando como exemplo presidente, vice presidente, secretários, tesoureiro e um conselheiro fiscal, para administrar e organizar a parte diretamente relacionada a questões relevantes ligadas à documentação, quando a igreja já estiver em funcionamento, será importante um edital de publicação, sendo tudo informado em um livro de Ata.

A segunda fase é denominada de fase de constituição da documentação, o autor elenca os documentos que serão necessários, como a Ata de Constituição, o Estatuto Social, o Regimento Interno caso já possua, pois esse pode ser elaborado posteriormente, e o ofício para o registro junto ao Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, ao estabelecer a fase de

constituição aparece importante, como foi abordado no artigo, devido à necessidade do visto de um advogado nos documentos conforme previsto na Lei n. 8.906/94artigo 1º, § 2º"Art. 1º São atividades privativas de advocacia: [...] § 2º Os atos e contratos constitutivos de pessoas jurídicas, sob pena de nulidade, só podem ser admitidos a registro, nos órgãos competentes, quando visados por advogados [...]".

Após todos os documentos devidamente elaborados, Geronídio Carvalho (2017) indica a reunião da assembleia geral, terceira fase, para a diretoria aprovar o estatuto, e, após aprovado, estaria a igreja indo para a quarta fase, a de registro, que está prevista no artigo 114 da Lei n. 6105/75

> Art. 114. No Registro Civil de Pessoas Jurídicas serão inscritos: I - os contratos, os atos constitutivos, o estatuto ou compromissos das sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, bem como o das fundações e das associações de utilidade pública; [...]

Após o registro civil de pessoas jurídicas e de posse dos demais documentos, a quinta fase é a obtenção do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), junto Receita Federal, após a liberação de sua numeração, a organização passará a celebrar atos civis em nome da igreja, sendo necessário um contador, imprescindível ao funcionamento da mesma.

A sexta e talvez última fase, será a de obtenção do alvará junto a prefeitura e inscrição no Cadastro de Contribuinte Municipal, sendo que cada município possui legislação própria e requisitos para a liberação do alvará, e, caso exista na cidade ou circunscrição municipal a presença do corpo de bombeiros, ainda será necessária a liberação, chegando-se enfim à última fase, do processo de abertura de uma igreja.

Com base no processo exposto, ressaltando à necessidade de informação e de profissionais como um advogado para o visto nos atos constitutivos, sob pena de nulidade, será relevante um contador para os atos contábeis necessários ao seu funcionamento, a instituição chamada igreja, que tem caráter e objetivos espirituais, para que professem sua fé ou realizem seus cultos para a obtenção da imunidade tributária deverá passar por todo o processo, pois essa imunidade é concedida a pessoa jurídica devidamente regulamentada.

Resultado da pesquisa de campo

A imunidade tributária concedida aos templos religiosos, como já demonstrado, é uma garantia fundamental ao direito de crença e tem base histórica, uma vez que o direito e a religião há séculos têm seus conceitos discutidos de forma relacionada, principalmente, sob aspectos éticos e morais. Fustel De Caulanges em sua obra "A Cidade antiga" (1961) afirma que a religião foi o princípio constitutivo da família antiga e a base do Estado.

> Procuramos pôr à luz esse regime social dos antigos, no qual a religião era senhora absoluta na vida particular e na vida pública; onde o Estado era uma comunidade religiosa, o rei um pontífice, o magistrado um sacerdote, a lei uma fórmula santa; onde o patriotismo era a piedade, o exílio uma excomunhão; onde a liberdade individual era desconhecida, onde o homem estava sujeito ao Estado por sua alma, por seu corpo, por seus bens; onde o ódio era obrigatório contra o estrangeiro, onde a noção do direito e do dever, da justiça e do afeto paravam nos limites da cidade; onde a associação humana era necessariamente limitada dentro de certa circunferência ao redor do pritaneu, e onde não se via a possibilidade de fundar sociedades maiores. Tais foram os traços característicos das cidades gregas e italianas durante o primeiro período de sua história (DE COULANGES, 1961, p. 351).

A afirmação histórica de Fustel De Caulanges (1961) retrata séculos que precederam o Cristianismo, fato que trouxe mudanças no direto e na religião "[...] já nos cinco séculos que precedem o cristianismo, a aliança não era mais tão íntima entre a religião, de uma parte, e o direito e a política de outra [...]" (COULANGES, 1961, p. 352).

O que se pode observar é que a religião e o direito se entrelaçam ao longo da história, trazendo base, conceitos e princípios que permeiam todo o ordenamento jurídico, inclusive em questões tributárias. Com a pesquisa de campo, o que pode ser comprovado é o equívoco das pessoas responsáveis pelas igrejas, instituições religiosas, dentre elas pastores ou ministros, sobre os meios para abrir um templo religioso, justamente relacionado a questões jurídicas, que independem das vocações religiosas.

Como já mencionado no capítulo anterior, a abertura de uma igreja ou organização religiosa requer todo um procedimento legal, que não tem relação

direta com o caráter ou objetivo espiritual, assunto este que não foi abordado, por se tratar de algo subjetivo e particular de cada culto, mas que erroneamente alguns desconheciam a necessidade jurídica de regulamentação, principalmente para fazer jus ao benéfico da imunidade, logo não são alcançadas de fato pelo artigo 150, VI, b da Constituição Federal.

A pesquisa foi realizada em templos religiosos na cidade de Eugenópolis localizada no interior de Minas Gerias. Por questões de confidencialidade, não serão citados os nomes dos responsáveis ou das igrejas. Foram abordadas questões relacionadas à estruturação jurídica das respectivas igrejas e se os responsáveis tinham conhecimento da imunidade constitucional, dos requisitos, dos direitos e obrigações nas quais como organização religiosa deveriam cumprir. Restou constatado que mesmo as devidamente registradas e beneficiárias da imunidade, consta, somente a dispensa da obrigação principal, permanecendo o dever de cumprirem com as obrigações acessórias, mesmo no caso de uma igreja que não tenha fins lucrativos, ela não está isenta, por exemplo, da Declaração de Débitos, Créditos e Tributos Federais (DCTF).

As igrejas nas quais seus responsáveis demonstraram maior entendimento com relação a direitos são registradas, ou seja, regulamentadas, possuindo CNPJ e fazendo uso do benefício constitucional, essas as mais antigas, no termo pelos mesmos utilizado, filiais independentes ou congregações, por exemplo, uma das igrejas que foi aberta no Município em 1980 e tem como igreja de origem a primeira instituída no Brasil em 1951, sendo sua contabilidade regional.

Com relação a ambas as questões abordadas, as igrejas, ou não fazem uso do benefício por erroneamente desvincularem por completo a religião e o direito, ou o fazem mas por contabilidade regional, que verifica a questão tributária de forma indireta, ou seja, somente dispensando o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Renda (IR) e o imposto sobre a propriedade de veículo automotores (IPVA), quando da propriedade de veículo em nome da mesma, não existindo estruturação completa da formação, por exemplo, em algumas inexiste estatuto, regimento interno, até mesmo alvará de funcionamento.

Importante mencionar que houve casos de responsáveis que, mesmo cientes da necessidade de regulamentação, afirmaram ser impossível se regularizar ou manter a igreja juridicamente em ordem, devido à onerosidade, à necessidade de toda uma documentação e à contratação de um profissional contábil, visto que a imunidade não gera benefício quando se trata de uma igreja de poucos membros, uma vez que retira a obrigação do pagamento de impostos. Mas para ser tornar uma organização religiosa, requer um extenso processo até que se obtenha o seu respectivo número no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e para mantê-lo apto junto ao fisco, é necessário que as obrigações acessórias, tais como as escriturações e declarações a Receita Federal estejam em dia.

Considerações finais

Com o presente estudo, verificou-se que mesmo após a Proclamação da República, marco este que tornou o Estado laico, sem religião oficial, e com a instituição da imunidade aos templos religiosos no artigo 150,VI, b da Constituição da República Federativa de 1988, com intuito de garantir o direito fundamental da pessoa a crença independente da igreja ou seu número de adeptos, tal imunidade, como se pode observar, não tem real alcance quando se verifica sua aplicação em igrejas de poucos membros.

No contexto da pesquisa de campo realizada em uma cidade de interior, onde a religião e o direito em alguns casos por aqueles responsáveis pela estruturação do templo se desvincularam por completo, os membros dos templos estão munidos da fé em seus preceitos litúrgicos relacionados tão somente à sua crença para mantê-lo aberto fundamentando-se somente em sua vocação divina, sem qualquer vínculo jurídico, e mesmo quando fazem uso do benefício da imunidade possuindo certa forma de regularização, o fazem de forma indireta, sem estruturação completa, como preconizam os requisitos legais.

Quanto ao objetivo do tema abordado, foi plenamente atendido com a abordagem, desde os conceitos inicias de tributo, imunidade tributária, imunidade religiosa, especificações e requisitos; até mesmo toda a

estruturação de abertura de uma igreja, tendo sido demonstra a dificuldade que a tal instituição encontra para a obtenção do benefício. Constatou-se tanto que a simples concessão de imunidade quanto o não pagamento de impostos vinculados à finalidade essencial, quando analisada no município de Eugenópolis, interior do estado de Minas Gerais, não traz de fato benefício considerável, o que podaria ser diferente aplicando os mesmos requisitos a grandes templos com inúmeros membros, como aqueles legalizados em capitais de Estados por exemplo. Portanto a imunidade não alcança todos os templos, além de beneficiar alguns.

Pelo exposto, a imunidade tributária concedida aos templos religiosos possui fundamentos históricos, uma vez que a religião foi há séculos senhora absoluta na vida particular e pública, cuja a própria lei era uma fórmula santa, e o homem plenamente sujeito ao Estado pela salvação de por sua alma. Conclui-se, portanto, que a importância do tema advém da necessidade de aplicação da imunidade de forma igualitária entre os templos, a partir do acesso e da apropriação da informação quando a questões jurídicas no que tange aos direitos, para o cumprimento das obrigações e a obtenção do real benefício, sem interferir de forma alguma em fé, crença ou liturgia de qualquer que seja a igreja, mantendo-se a liberdade religiosa intacta, conforme preconiza a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, LiviaCépedes e Juliana Nicoletti. 51.ed. atual e ampl. São Paulo: Saraiva 2015.

_____. Lei n. **10.825 de 22 de dezembro de 2003.Diário oficial da união**. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil**.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.825.htm>Acesso em: 10 de nov.2019.

_____. Senado Federal. **Proposta de emenda à constituição n.133 de 2015**. Disponível em:<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/123551> Acesso em: 10 de nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ARE 800.395.** AgR. rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, out. 2014. Disponível em:<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7236119> Acesso em: 10 de nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 144.900/SP**. rel. Min. CARLOS VELLOSO, Quarta Turma, junho. 2004. Disponível em:<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>Acesso em: 10 de nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 325.822/SP**. rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, dezembro 2020. Disponível em:<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9997997>Acesso em: 10 de nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 562.351/RS**. rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, set. 2012. Disponível em:<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619> Acesso em: 10 de nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 578.562/BA**. rel. Min. Erus Grau, Primeira Turma, maio. 2008. Disponível em:<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2918874/recurso-extraordinario-re-578562-ba/inteiro-teor-101175872?ref=juris-tabs>Acesso em: 10 de nov. 2019.

_____. **VadeMecum Saraiva**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de LiviaCépedes e Fabiana Dias da Rocha. 23. ed. atual e ampl. - São Paulo: Saraiva 2017.

CASSONE, Vittório. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COULANGES, De Fustel**. A Cidade Antiga**. (Coulanges, Denys Fustel - trad.). São Paulo: Américas S.A. São Paulo, 2006.
FERREIRA, Rodrigo. **O que é tributo**. Disponível em: <https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao> Acesso em: 10 de set. 2019.

FERREIRA, Rodrigo. **Tributo**: origem e evolução. Disponível em: <https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>
Acesso em: 10 de set. 2019.

GASPERINE, Marcella. **A Influência da Religião no ordenamento.** Disponível em: <https://marcellagasperini.jusbrasil.com.br/artigos/332813246/a-influencia-da-religiao-no-ordenamento-juridico-brasileiro> Acesso em: 25 de maio 2019.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **A Relação da História da Humanidade e os Tributos.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-e-tributos.htm>Acesso em: 10 de set. 2019.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

PANTALÃO, Geronídio Carvalho. **Como abrir uma Igreja (Organização Religiosa).**
Disponível em:<https://pantaleaogc.jusbrasil.com.br/artigos/520248433/como-abrir-uma-igreja-organizacao-religiosa>Acesso em: 05 de out. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PORTAL, Contabilidade tributária. **Obrigação tributáriaNacional.** Disponível em: <http://www.portaltributario. com.br /tributario/obrigacaotributaria.htm>Acesso em: 03 de nov.2019.

REDE, Filantropia. **A Organização Religiosa**: Sua Tipificação Jurídica e Suas Atividades. Disponível em:<https://www.filantropia.ong/conteudo.php?id=7657>Acesso em: 09 de nov. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

_____, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

SILVA, Guilherme Pedrozo. **VadeMecum**- Legislação exame de ordem. 3. ed. São Paulo: Forense; São Paulo: Rideel, 2019.

SILVÉRIO, Julia Ferreira.**A imunidade tributária e sua aplicação no Código Tributário Nacional.** Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/11119/A-imunidade-tributaria-e-sua-aplicacao-no-Codigo-Tributario-Nacional>Acesso em: 30 de out. 2019.