

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

CLEUSA APARECIDA DA COSTA MAIA¹

RESUMO

É histórico e cultural o fato do povo brasileiro prestigiar a religião. É um povo religioso. Assim é que em todas as Constituições brasileiras tratou-se da liberdade de religião. Excluindo a Constituição de 1824, que adotou a religião Católica Apostólica Romana como oficial do Império, todas as demais acolheram outras religiões, constitucionalizando o Brasil como um País laico, leigo e não confessional. A par disso e com o fim de proteger, propagar e incentivar a liberdade de religião e, via de consequência, a criação de templos, é que a partir de 1946 o sistema constitucional brasileiro concedeu imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Esta será a abordagem objeto deste artigo.

Palavras-chave: imunidade tributária; imunidade dos templos de qualquer culto; liberdade de religião.

¹ Procuradora do Município de Diadema. Professora do Curso de Direito da Universidade Bandeirante Anhanguera. Especialista em Direito Constitucional. Mestre em Direito Constitucional.

SUMÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	03
2. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS	04
3. CONCLUSÃO.....	14
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	15

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A imunidade concedida aos templos de qualquer culto é um dos mecanismos para dar efetividade à liberdade de religião, direito histórico e fundamental, previsto no artigo 5º, incisos VI a VIII da atual Constituição Federal.

O povo brasileiro sempre primou pela proteção à religião, é cultural.

Como será visto no decorrer deste trabalho, as Constituições brasileiras sempre trataram do tema. A começar pela primeira, denominada de Constituição Imperial, outorgada em 1824 que adotou a religião Católica Apostólica Romana como oficial.

Nessa época a liberdade de religião não era plena, pois o culto a outras religiões não podia ser exercido de forma ostensiva e pública, apenas de forma reservada, com culto doméstico ou particular, sem forma exterior de templo.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1891, logo após a Proclamação da República, o catolicismo deixou de ser a religião oficial. O Estado rompeu com a Igreja Católica, e o Brasil passou a ser um Estado leigo, laico, não confessional, mantendo-se desta forma até os dias de hoje.

Ainda em relação à forte característica religiosa do povo brasileiro, cabe destacar a invocação à proteção Divina, com a menção à “Deus” no preâmbulo da maior parte de nossas Constituições.

Na atual Constituição Federal, promulgada em 1988, a liberdade de religião é plena, constitui direito fundamental e está protegida como cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida através de Emenda Constitucional.

Assim, em respeito e como forma de incentivar a propagação de templos religiosos minimizando seus custos é que o sistema brasileiro, a partir da Constituição Federal de 1946, tratou da imunidade tributária para os templos de qualquer culto.

A imunidade tributária constitui limitação à competência dos entes federativos de tributar. Tem raiz constitucional, pois só a Constituição pode tratar do tema.

Nossa proposta nesta pesquisa é trazer à baila os aspectos interessantes que envolvem a imunidade tributária dos templos de qualquer culto nas Constituições do Brasil, demonstrando o prestígio que a liberdade religiosa tem - e sempre teve - no sistema normativo brasileiro.

2. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

O povo brasileiro sempre sublimou a religião, é um povo religioso. Esse comportamento é histórico e cultural.

A par disso, as Constituições brasileiras sempre trouxeram dispositivos sobre o tema.

A primeira Constituição do Brasil foi outorgada em 25 de março de 1824, com a denominação de Constituição Política do Império do Brasil, com características centralizadoras do ponto de vista político e administrativo, notadamente em razão da figura do quarto poder, denominado de Poder Moderador e que dava absoluto controle ao Imperador na condução das questões do Estado.

Nela estava dito que a religião oficial do Império era a Católica Apostólica Romana, portanto, a liberdade de religião não era plena, pois embora se admitisse outras crenças que não a católica, havia restrições à forma de culto que não poderia ser ostensivo e público.

O artigo 5º continha a seguinte redação:

“a religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo”.

Explica BULOS (2009, p. 30):

“...Consagrou a religião católica como a oficial do Império. Assegurava, todavia, a prática de cultos domésticos e particulares por outras religiões, as quais ficaram condicionadas a não edificar templos”

Na verdade, havia um forte laço entre Estado e Igreja, e a imposição da religião católica por parte do Estado era nítida.

Em relação à imunidade, em qualquer de suas espécies, a Constituição do Império era silente.

Em 24 de fevereiro de 1891, foi promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, que teve como relator o Senador Rui Barbosa, e foi elaborada com forte influência da Constituição norte-americana de 1787.

O catolicismo deixou de ser a religião oficial. O Estado passou a aceitar outras religiões, constitucionalizando-se como um País não confessional. Várias

competências dantes atribuídas à Igreja Católica foram alteradas, e o seu poder reduzido.

Nesse sentido, pedimos vênia para transcrever parte do art. 72 da Constituição de 1891, em sua redação original, portanto, com ortografia utilizada à época:

“Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

.....
 § 3º Todos os individuos e confissões religiosas podem exercer publica e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito commum.

§ 4º A Republica só reconhece o casamento civil, cuja celebração será gratuita.

§ 5º Os cemiterios terão character secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a pratica dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não offendam a moral publica e as leis.

§ 6º Será leigo o ensino ministrado nos estabelecimentos publicos.

§ 7º Nenhum culto ou igreja gosará de subvenção official, nem terá relações de dependencia ou alliança com o Governo da União, ou o dos Estados. A representação diplomatica do Brasil junto á Santa Sé não implica violação deste principio

.....”

No art. 11 ficou vedado aos Estados e à União “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”.

Também merece destaque os dizeres de LENZA (2011, p. 101):

“**Não há mais religião oficial:** o Brasil, nos termos do que já havia sido estabelecido pelo *Decreto n. 119-A, de 07.01.1980*, constitucionaliza-se como um país leigo, laico ou não confessional. Retiraram-se os efeitos civis do casamento religioso. Os cemitérios, que eram controlados pela Igreja, passaram a ser administrados pela autoridade municipal. Houve proibição do ensino religioso nas escolas públicas. Não se invocou, no preâmbulo da Constituição, a expressão “sob a proteção de Deus” para a sua promulgação.

Lembramos, por fim, que nos termos do art. 4º do Decreto n. 119-A, de 07.01.1890, já havia sido extinto o **padroado** (direito que o Imperador tinha de intervir nas nomeações dos bispos, bem como nos cargos e benefícios eclesiásticos), com todas as suas instituições, recursos e prerrogativas.

Como não havia mais religião oficial, naturalmente também, com o texto de 1891, ficou extinta a concessão ou negativa de **beneplácito régio** aos Decretos dos Concílios e Letras Apostólicas e quaisquer outras Constituições Eclesiásticas (ou seja, a aprovação estatal dos aludidos documentos para a vigência interna, não existindo mais nos termos do art. 102, XIV, da Constituição de 1824).

Ainda, em igual sentido, o fato de o Estado ter-se separado da Igreja determinou a extinção do **recurso à Coroa** para atacar as decisões dos Tribunais Eclesiásticos”

Em relação à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, nada se constou a respeito.

A Carta de 1891 foi substituída pela Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em 16 de julho de 1934, cujo modelo inspirador foi a Constituição de Weimar da Alemanha de 1919.

Manteve a liberdade de religião basicamente nos mesmos moldes da Constituição que a antecedeu; i.e., um país leigo, laico ou não confessional, sendo inviolável a liberdade de consciência e de crença e garantido o livre exercício dos cultos religiosos, desde que não contravenham à ordem pública e aos bons costumes. As associações religiosas adquirem personalidade jurídica nos termos da lei civil (art. 113).

Passou a admitir o casamento religioso com efeitos civis (art. 146) e facultou o ensino religioso nas escolas públicas (art. 153)

Trouxe no preâmbulo a menção a “Deus”:- “Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte...”.

No Texto de 1934, novamente não havia previsão expressa acerca das imunidades tributárias na forma que se tem hoje. Durou muito pouco tempo, sendo substituído em 10 de novembro de 1937, em decorrência do golpe ditatorial de Getúlio Vargas.

A Constituição de 1937 foi outorgada e denominada Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Foi influenciada por ideais autoritários e fascistas, rompendo com o regime democrático e com as liberdades individuais, instalando a ditadura, implantando o “Estado Novo”.

Elaborada por Francisco Campos, foi apelidada de “Polaca” por sofrer influência da Constituição polonesa fascista de 1935. Deveria ter sido submetida a plebiscito nacional - o que não ocorreu – em razão do teor do seu art. 187:- “Esta Constituição entrará em vigor na sua data e será submetida ao plebiscito nacional na forma regulada em decreto do Presidente da República”.

No que tange à liberdade de religião, manteve o Brasil como país leigo, laico ou não confessional. Deixou de invocar a proteção de “Deus” no preâmbulo da Constituição.

Tratou do tema no título “Dos direitos e garantias individuais”, com a seguinte redação:

Art 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
4º) todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum, as exigências da ordem pública e dos bons costumes.

Não inovou em relação às imunidades tributárias.

Em 1945, Getúlio Vargas foi deposto do poder pelas Forças Armadas, nas pessoas dos Generais Gaspar Dutra e Góis Monteiro, passando o Poder Executivo a ser exercido pelo Ministro José Linhares, à época Presidente do Supremo Tribunal Federal, que governou o Brasil de 29 de outubro de 1945 até 31 de janeiro de 1946, quando assumiu o General Gaspar Dutra, como Presidente da República, eleito que foi pelo voto direto.

Em 18 de setembro de 1946 foi promulgada a nova Constituição brasileira, denominada “Constituição dos Estados Unidos do Brasil”, com comandos de nítido retorno da redemocratização do País.

Foi mantida a condição de País laico, leigo e não confessional, e retornou a expressão “Deus” no preâmbulo:- “Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos, sob a proteção de Deus, em Assembleia Constituinte para organizar um regime democrático, decretamos e promulgamos a seguinte...”.

No art. 31, inc. II e III, restou vedado à União, aos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício; bem como ter relação de aliança ou dependência

com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo.

No que se refere às limitações ao poder de tributar trouxe, entre outras, as seguintes diretrizes:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

.....
V - lançar impostos sobre:

- a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;
- b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;
- c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

Observe-se que, neste particular, o texto em muito se assemelhou ao da atual Constituição Federal brasileira, e a imunidade aos templos de qualquer culto restou expressa e clara.

Oportuno constar que, durante a vigência da Constituição de 1946 ocorreram fatos importantes no campo tributário, pois, além das inovações sobre o tema, contidas no próprio bojo da Constituição Federal, ocorreu a Reforma Tributária de 1965 e a edição do Código Tributário Nacional através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Em 15 de março de 1967, entra em vigor a Constituição da República Federativa do Brasil, posteriormente objeto de substanciais alterações através da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.

Teve como característica fundamental a centralização do poder no âmbito federal, na pessoa do Presidente da República, reduzindo as forças políticas e econômicas dos Estados e dos Municípios.

Sobre a religião, manteve a mesma linha da Carta anterior, ou seja, inexistência de religião oficial, menção à “Deus” no preâmbulo.

Tratou do assunto no seu art. 153, *in verbis*:

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
 § 5º É plena a liberdade de consciência e fica assegurado aos crentes o exercício dos cultos religiosos, que não contrariem a ordem pública e os bons costumes.

§ 6º Por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, ninguém será privado de qualquer dos seus direitos, salvo se o invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta, caso em que a lei poderá determinar a perda dos direitos incompatíveis com escusa de consciência.

§ 7º Sem caráter de obrigatoriedade, será prestada por brasileiros, no termos da lei, assistência religiosa às forças armadas e auxiliares, e, nos estabelecimentos de internação coletiva, aos interessados que solicitarem, diretamente ou por intermédio de seus representantes legais.

As imunidades tributárias, por sua vez, foram previstas no art. 19, com a seguinte redação:

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

.....
 III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

Vê-se, portanto, que a Carta de 1967/69 também prestigiou a liberdade de religião e fomentou a criação e a manutenção dos templos de qualquer culto ao proibir os entes federativos de tributá-los via impostos.

Na verdade, na CF de 1967/69 houve ampliação das hipóteses de imunidades tributárias. Nesse sentido, trazemos a lume os dizeres de DANIEL FILHO; PILAU SOBRINHO (2010, p. 8):

“Desse modo, a CF/67 amplia ainda mais as imunidades tributárias estabelecidas na Constituição anterior. As novas imunidades são: sobre o imposto de renda incidente sobre a ajuda

de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; à incidência de outros tributos sobre as mesmas operações; sobre os direitos de garantia no imposto de transmissão a qualquer título de bens imóveis ou de direitos reais sobre imóveis; sobre impostos de qualquer dos entes da federação incidentes sobre transferência de propriedade decorrente de desapropriação de imóvel rural; do imposto de transmissão da incorporação de bens e direitos na realização de capital, ou transmissão decorrente na fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica; no imposto sobre a circulação de mercadoria incidente sobre produtos industrializados para o exterior; a não-inclusão do imposto sobre produto industrializado quando configure a incidência deste e do imposto sobre circulação de mercadoria. Entrementes, não houve alteração nas opções políticas do legislador ao fixar as imunidades nessa carta política”.

Após quase vinte anos de ditadura militar, em 15 de janeiro de 1985, pelo voto indireto, foi eleito um Presidente civil – Tancredo Neves – que acometido de grave doença não tomou posse, vindo a falecer em 21 de abril de 1985. Assume José Sarney, com a responsabilidade de primeiro Presidente civil após o movimento militar de 1964.

Depois de muitos debates e dificuldades foi promulgada, em 5 de outubro de 1988, a Constituição vigente, redemocratizando o País. Foi denominada por Ulysses Guimarães, Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Constituição Cidadã, pois contou com ampla participação popular.

Tratou da liberdade de crença e do exercício dos cultos religiosos no art. 5º, inc. VI a VIII, a saber:

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;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.

No art. 210, § 1º facultou o ensino religioso, como disciplina em horários normais de aulas, nas escolas públicas de ensino fundamental. Saliente-se que, a

pretensão deste comando normativo não é a de direcionar a religião a uma determinada doutrina – como foi a Constituição de 1824, que adotou o catolicismo como religião oficial do Estado -, mas passar aos alunos princípios básicos de fé, muitos deles presentes nos próprios direitos fundamentais, como é o caso, por exemplo, do direito à vida, do princípio da igualdade, etc...

Sobre a imunidade tributária, a CF/88 previu cinco situações no seu art. 150, VI, em seção com o título “das limitações do poder de tributar”, dentre as quais figura a imunidade concedida aos templos de qualquer culto, nos seguintes termos:

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 a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais 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.

Além das imunidades contidas no art. 150, VI, da CF/88, outras podem ser identificadas no Texto constitucional de 1988.

Aqui nos restringiremos a citar e, em alguns casos, tecer breve comentário acerca das referidas possibilidades. Vejamos:

a) Art. 153, § 3º, III - imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

b) Art. 153, § 4º, II - imunidade do ITR (Imposto Territorial Rural), aplicável quando as explore só ou com sua família, e o proprietário não possua outro imóvel.

É imunidade condicional ou não auto-aplicável, pois depende de lei regulamentadora para definir pequena gleba rural. A regulamentação está no Parágrafo Único do art. 2º da Lei Federal 9.393, de 19.12.1996.

c) Art. 153, § 5º - o ouro ativo financeiro é imune a quaisquer tributos, exceto o IOF (imposto sobre operações financeiras), na operação de origem. A imunidade é reiterada quanto ao ICMS no art. 155, § 2º, X, “c”.

d) Art. 155, § 2º, X, “a” – são imunes ao ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços prestados a destinatários no exterior. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03.

e) Art. 156, § 2º, I – imunidade municipal sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI); exceto se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda de tais bens ou direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil.

f) Art. 155, § 2º, X, “b” – institui a imunidade do ICMS em relação as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Ocorre que, a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, acrescentou, entre outros, a alínea “h” ao inciso XII do § 2º do art. 155, atribuindo à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade; hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”.

Assim, se a lei complementar pode criar hipótese de tributação, já não há mais imunidade.

Então, a partir da EC. 33 de 2001, a imunidade do ICMS em operações interestaduais ficou limitada à energia elétrica.

g) Vários dispositivos do art. 5º – tornam imunes às taxas: o direito de petição (XXXIV, “a”); a obtenção de certidões em repartições públicas (XXXIV, “b”); o registro de nascimento e a certidão de óbito para os reconhecidamente pobres, na forma da lei (LXXVI); as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (LXXVII).

h) Art. 184, § 5º - Assim dispõe:- “São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

Há atecnia na redação deste dispositivo, pois se utilizou o termo “isenção”, porém, é caso de “imunidade”, pelo fato da não incidência dos impostos advir da Constituição Federal.

Portanto, o § 5º do art. 184 da CF/88, torna imunes a impostos as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

i) Art. 195, § 7º - Estabelece que:- “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

É hipótese semelhante à tratada no item anterior, onde se utilizou o termo “isenção” em situação de “imunidade”.

Assim, o § 7º do art. 195 da CF/88, institui imunidade de contribuição social para a seguridade em favor das entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências da lei.

j) Art. 40, § 18 – há imunidade à contribuição previdenciária das aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social (art. 195, II, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998).

O art. 40, § 18, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 41 de 2003 criou hipótese de imunidade dos proventos de aposentadoria e pensões concedidas pelo regime próprio dos servidores públicos titulares de cargo efetivo até o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

k) Art. 155, § 2º, X, “d” – acrescentado pela Emenda Constitucional. 42/2003. Dispõe sobre a não incidência do ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Saliente-se que, sempre que a situação de não tributação decorre de norma constitucional, estaremos diante de hipótese de imunidade.

Assim, mesmo que a Constituição Federal empregue expressão como “o imposto não incide” ou impropriamente se refira à “isenção”, como não raro faz, - é o caso, por exemplo, das hipóteses mencionadas nas alíneas “h”; “i” e “k” deste -; se a regra exonerativa nasce da Constituição Federal, de imunidade se trata.

Como se denota do exposto, na atual Constituição Federal, a liberdade de religião é plena, constitui direito fundamental e está protegida como cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida através de Emenda Constitucional, e em respeito e como forma de incentivar a propagação de templos religiosos minimizando seus custos é que o sistema brasileiro, a partir da Constituição Federal de 1946, concedeu a imunidade tributária para os templos de qualquer culto.

3. CONCLUSÃO

A imunidade tributária constitui limitação à competência dos entes federativos de tributar. Tem raiz constitucional, pois só a Constituição Federal pode tratar do tema.

O povo brasileiro traz em sua cultura forte interesse à religião, por esta razão em todas as Constituições brasileiras se tratou da liberdade de religião, que nasceu com restrições à forma de culto, que não poderia ser ostensivo e público - Constituição de 1824 -, se firmando a partir da Constituição Republicana de 1891 como uma liberdade plena de crença e de culto, figurando hoje – na Constituição de 1988 – como um direito fundamental não passível de abolição através de emenda constitucional.

Assim, buscando prestigiar e fomentar essa liberdade é que a partir da Constituição de 1946 os templos em geral passaram a ser imunes à tributação.

Em face do prestígio de que goza a liberdade de religião, a imunidade dos templos de qualquer culto, em relação ao seu alcance e à sua aplicabilidade, deve ser interpretada de forma ampla.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13. ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2007.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Direito Constitucional ao alcance de todos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2.ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2012.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Liton Ianes. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto**. Trabalho publicado nos anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI, Fortaleza-CE, 2010. Site: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3676.pdf>. Acesso em 16 de outubro de 2015.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2006.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15 ed. rev. atual e ampl., São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**, São Paulo: Atlas, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4.ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

