

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

GABRIELA OLIVEIRA FREITAS

JONATHAN BARROS VITA

GUILHERME APARECIDO DA ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Gabriela Oliveira Freitas, Jonathan Barros Vita, Guilherme Aparecido da Rocha – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-056-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), Gabriela Oliveira Freitas (FUMEC) e Guilherme Aparecido da Rocha (Faculdade Galileu), apresentamos os trabalhos que integraram o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, no âmbito do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI.

O GT de Direito Tributário e Financeiro, no contexto do tema central do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI (“um olhar a partir da inovação e das novas tecnologias”), objetivou promover discussões aprofundadas e fomentar a produção da pesquisa científica no Brasil, a partir do compartilhamento de resultados apresentados por pesquisadores de todo o País.

Os trabalhos abordaram a integração do Direito Tributário e Financeiro com novas tecnologias, aspectos processuais e Reforma Tributária. A diversidade dos estudos demonstrou a qualidade da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

Com isso evidenciou-se o compromisso que o CONPEDI mantém com a seriedade da pesquisa do Direito no Brasil, aspecto nodal à manutenção da excelência acadêmica.

É nesse contexto que indicamos a lista completa dos trabalhos expostos, na ordem de apresentação (que foi estabelecida a partir de grupos temáticos estabelecidos):

- 1) emendas parlamentares ao orçamento: uma análise comparativa do processo orçamentário da Argentina, Brasil e Chile;
- 2) emendas parlamentares: o Poder Legislativo na formulação de políticas públicas pela ótica do processo legislativo orçamentário;
- 3) avaliação dos limites de pessoal da lei de responsabilidade fiscal no Distrito Federal (2020-2022): impacto das despesas de exercícios anteriores;
- 4) a aplicação da inteligência artificial na administração pública municipal: análise quanto à viabilidade para combate à evasão fiscal de IPTU;

- 5) constitucionalismo social e constitucionalismo de austeridade: a Reforma Tributária na promoção da justiça fiscal e da inclusão social;
- 6) a inefetividade do sistema tributário brasileiro quanto ao viés da justiça fiscal;
- 7) critérios temporais para a modulação de efeitos: um estudo à luz das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária;
- 8) análise da constitucionalidade da majoração da taxa judiciária no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: uma avaliação crítica à luz do princípio da proporcionalidade;
- 9) a transação tributária em conformidade com princípios norteadores da administração pública: uma análise à luz do tema 1184 do STF e da resolução 547/2024 do CNJ;
- 10) educação em transação tributária: desjudicialização e gestão de conflitos fiscais;
- 11) arbitragem tributária como política pública: um caminho para a gestão de conflitos e ampliação do acesso à justiça no Brasil;
- 12) reforma Tributária e tecnologias transacionais: uma análise sobre ferramentas de arrecadação fiscal no Brasil e na União Europeia;
- 13) aspecto não sancionatório do tributo e a impossibilidade de se beneficiar da própria torpeza: uma análise do art. 61 da lei n. 8.981/1995 à luz do caso JBS;
- 14) a transformação da tributação de ativos virtuais: desafios e perspectivas na legislação brasileira de imposto de renda;
- 15) a Reforma Tributária (emenda constitucional 132/23 e projeto de lei complementar 68 /24) e o reequilíbrio dos contratos administrativos;
- 16) análise crítica do histórico legislativo da lei complementar 123/2006: exclusão de fabricantes de automóveis do simples nacional e barreira legislativa impedindo o surgimento de montadoras nacionais;
- 17) a instituição de empréstimo compulsório sobre a renda líquida dos templos de qualquer culto no Brasil: análise jurídica e implicações constitucionais.

Com exceção do trabalho de n.º 17, que foi apresentado no GT de Direito Tributário e Financeiro I, os demais foram regularmente expostos e debatidos.

Agradecemos aos participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT de Direito Tributário e Financeiro II.

A INSTITUIÇÃO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE A RENDA LÍQUIDA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO BRASIL: ANÁLISE JURÍDICA E IMPLICAÇÕES CONSTITUCIONAIS

THE INSTITUTION OF COMPULSORY LOANS ON THE NET INCOME OF TEMPLES OF ANY WORSHIP IN BRAZIL: LEGAL ANALYSIS AND CONSTITUTIONAL IMPLICATIONS

**Thaís Roberta Lopes
Renato Bernardi
João Vitor Martin Correa Siqueira**

Resumo

Este estudo pretende analisar a viabilidade e as implicações da criação de um empréstimo compulsório sobre a renda líquida das instituições religiosas no Brasil, abrangendo templos de qualquer culto. A pesquisa aborda aspectos jurídicos, bem como os impactos econômicos e sociais associados à possível implementação desse empréstimo, destinado a complementar ou reforçar um fundo voltado para gastos com calamidades públicas. A análise foca na legalidade da medida, considerando os princípios constitucionais vigentes no país, com atenção às garantias fundamentais e à liberdade religiosa. Além disso, são examinadas as possíveis consequências para as instituições religiosas, tanto em termos financeiros quanto no cumprimento de suas funções sociais. O estudo não pretende esgotar o tema, mas sim promover um debate inicial sobre a possibilidade de implementação de empréstimos compulsórios como mecanismo de financiamento estatal em emergências. A pesquisa visa fomentar reflexões sobre a aplicação prática dessa medida, sempre observando a necessidade de equilibrar os interesses do Estado e a proteção das liberdades individuais e institucionais garantidas pela Constituição.

Palavras-chave: Calamidade pública, Despesas extraordinárias, Empréstimo compulsório, Imunidade tributária, Liberdade religiosa

Abstract/Resumen/Résumé

This study aims to analyze the feasibility and implications of creating a compulsory loan on the net income of religious institutions in Brazil, including temples of any faith. The research addresses legal aspects, as well as the economic and social impacts associated with the possible implementation of this loan, intended to complement or reinforce a fund for public calamity expenses. The analysis focuses on the legality of the measure, considering the constitutional principles in force in the country, with attention to fundamental guarantees and religious freedom. Furthermore, the possible consequences for religious institutions are examined, both in financial terms and in the fulfillment of their social functions. The study does not intend to exhaust the topic, but rather to promote an initial debate on the possibility of implementing compulsory loans as a state financing mechanism in emergency situations.

The research aims to encourage reflections on the practical application of this measure, always considering the need to balance the interests of the State and the protection of individual and institutional freedoms guaranteed by the Constitution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Public calamity, Extraordinary expenses, Compulsory loan, Tax immunity, Religious freedom

Introdução

Este artigo investiga a viabilidade e as consequências de um empréstimo compulsório sobre a renda líquida dos templos de qualquer culto no Brasil, analisando aspectos jurídicos e impactos econômicos e sociais.

Inicialmente, é explorada a base jurídica da proposta, levando em conta a imunidade tributária prevista na Constituição Federal de 1988, que protege entidades religiosas. A análise jurídica busca determinar até que ponto a legislação atual permite ou impede essa medida.

Na sequência, os potenciais impactos financeiros sobre as instituições religiosas e suas atividades são discutidos. Considera-se o papel vital que esses templos desempenham em áreas como assistência social, educação e saúde, e a imposição do empréstimo compulsório poderia prejudicar sua capacidade de manter tais serviços.

Adicionalmente, o estudo examina as implicações constitucionais e direitos fundamentais, como a liberdade religiosa e a isonomia, questionando se a proposta poderia respeitá-los ou gerar conflitos.

Por fim, são apresentadas alternativas e políticas públicas que poderiam garantir receita fiscal sem comprometer as funções sociais dos templos, com base em comparações internacionais e adaptações que se adequem ao contexto brasileiro.

Diante da relevância da discussão no atual cenário econômico, social e jurídico do Brasil, que enfrenta desafios financeiros e crescentes demandas sociais, a análise do empréstimo compulsório busca equilibrar a necessidade de arrecadação estatal e a proteção das funções essenciais das instituições religiosas. Para esta pesquisa, foram empregadas diversas fontes de dados, incluindo a Constituição Federal de 1988, que aborda a imunidade tributária dos templos, e a legislação relacionada ao empréstimo compulsório, como a Lei Complementar n.º 148/2014. Além disso, foram analisadas decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a imunidade tributária e a tributação estatal.

A pesquisa também incorporou artigos científicos, livros e teses sobre direito tributário, imunidade tributária, liberdade religiosa e empréstimo compulsório, além de relatórios econômicos e dados financeiros de instituições religiosas disponíveis publicamente, bem como estudos sobre o impacto econômico e social das entidades religiosas no Brasil.

Os estudos adotam abordagem qualitativa, complementada por elementos quantitativos, para oferecer uma análise detalhada da imunidade tributária dos templos e da viabilidade de um empréstimo compulsório. Os métodos incluem a análise das disposições constitucionais e legais pertinentes, visando compreender as interpretações normativas que respaldam ou contestam a proposta. A revisão da jurisprudência, literatura acadêmica e relatórios econômicos amplia a compreensão das diferentes visões sobre o tema. A análise documental fornece contexto e identifica precedentes importantes.

Um estudo de caso hipotético é utilizado para demonstrar as possíveis consequências do empréstimo compulsório sobre a renda líquida de um templo, explorando os impactos jurídicos, econômicos e sociais da medida. Por fim, a avaliação dos efeitos financeiros nas entidades religiosas e em suas atividades comunitárias é realizada com base em cenários hipotéticos e dados econômicos.

1. Histórico e Contextualização dos Templos de Qualquer Culto no Brasil

Período Colonial

Durante o período colonial, o Brasil estava sob domínio português e, como tal, a Igreja Católica tinha uma posição de destaque. A liberdade religiosa era praticamente inexistente, uma vez que o catolicismo era a religião oficial do Estado. As outras crenças e religiões eram reprimidas e muitas vezes perseguidas. Esse período foi marcado por uma forte aliança entre a Igreja e o Estado, que utilizava a religião como um instrumento de controle social.

Mesmo neste período, houve movimento denominado Malê, que tinha por objetivo a discussão acerca da liberdade de religião e era capitaneada por escravos pretos trazidos da África da língua ioruba e muçulmanos, defendiam a liberdade de cultos em Salvador, além de se revoltarem com a imposição do catolicismo romano.

Jacobsen (2017, p. 2-3) pontua que o movimento foi objeto de estudo pela importância da luta de escravos aprisionados e que tinham por ideologia que obteve força pela disseminação pelos escravos libertos que viam na aniquilação da sociedade branca o extermínio da monarquia católica. A implementação de uma monarquia islâmica seria uma forma de obterem autonomia na sociedade baiana.

Império do Brasil

Com a independência em 1822 e a subsequente Constituição de 1824, o catolicismo continuou a ser a religião oficial do Brasil. No entanto, houve uma pequena abertura, permitindo a prática privada de outras religiões. A Constituição de 1824¹ afirmava que "a Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império", mas permitia "o culto doméstico ou particular de todas as outras religiões".

O que não afastou a imposição da religião católica com a supressão dos direitos políticos daqueles não praticantes com a inelegibilidade a cargos políticos, embora mais tolerante, a sociedade ainda colocava à margem as demais religiões.

Primeira República

A proclamação da República em 1889 trouxe mudanças significativas no panorama religioso do Brasil. A Constituição de 1891 estabeleceu a separação entre a Igreja e o Estado, abolindo a religião oficial. Este marco legal garantiu, pela primeira vez, a liberdade religiosa plena, permitindo que todas as religiões fossem praticadas livremente e em público. Essa mudança foi um reflexo do processo de laicização do Estado brasileiro, buscando garantir maior liberdade e igualdade religiosa.

Neste sentido, o art. 72² da Constituição Federal de 1891, além de permitir as manifestações religiosas em público, também avançou para a laicidade do ensino, além de posicionar a igreja católica em igualdade com demais religiões ao lhe retirar o vínculo com o Estado.

Era Vargas e Constituição de 1934

Durante a Era Vargas, a Constituição de 1934 reafirmou a liberdade religiosa, mas com algumas restrições, como a proibição de práticas que contrariassem a ordem pública e os bons costumes. A legislação da época refletia uma preocupação com a

¹Art. 5º. 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.

² §3º - Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observados as disposições do direito comum, neste período. § 6º - Será leigo o ensino ministrado nos estabelecimentos públicos. § 7º - Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União, ou do Estado.

manutenção da moral e da ordem social, mas ainda assim, a liberdade religiosa foi preservada como um direito fundamental. E a Constituição de 1937 confirmou no § 4º do art. 122 a liberdade de culto ao determinar “*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*”.

Constituição de 1946

A Constituição de 1946 reforçou a separação entre Igreja e Estado e garantiu a liberdade de culto, afirmando que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença”. Esse período foi caracterizado por uma reafirmação dos princípios democráticos e dos direitos individuais, incluindo a liberdade religiosa.

Ditadura Militar

Durante a Ditadura Militar (1964-1985), houve uma certa ambiguidade em relação à liberdade religiosa. Embora a Constituição de 1967 mantivesse a garantia da liberdade religiosa, a repressão política muitas vezes se estendeu a grupos religiosos que eram percebidos como subversivos ou opositores ao regime. No entanto, a prática religiosa em si não foi amplamente restringida, e o Brasil continuou a ser um país de grande diversidade religiosa.

Constituição de 1988

A atual Constituição de 1988 representa um marco na evolução da liberdade religiosa no Brasil. Ela garante de forma explícita a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, bem como o livre exercício dos cultos religiosos. O artigo 5º, inciso VI, assegura que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias”.

Além disso, a Constituição de 1988 também prevê a imunidade tributária para templos de qualquer culto, reconhecendo a importância das entidades religiosas na sociedade brasileira. Essa imunidade é garantida pelo artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição, que proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituir impostos sobre “templos de qualquer culto”.

No contexto atual, a liberdade religiosa no Brasil é amplamente respeitada e protegida, embora existam desafios. A crescente diversidade religiosa e a presença de novas denominações e religiões têm levado a um cenário de maior pluralismo, mas também a conflitos inter-religiosos e a casos de intolerância religiosa. A proteção jurídica continua a ser um pilar essencial para garantir que todas as crenças possam ser praticadas livremente, segundo os princípios democráticos e os direitos humanos.

A evolução histórica da liberdade religiosa no Brasil mostra uma trajetória de gradual expansão dos direitos e garantias, refletindo as mudanças políticas, sociais e culturais do país. A atual legislação e a Constituição de 1988³ consolidam a liberdade religiosa como um direito fundamental, essencial para a democracia e a diversidade cultural do Brasil.

1.1 Liberdade Religiosa como direito fundamental

Há de se considerar que a liberdade de crença é direito fundamental exteriorizada por intermédio da possibilidade da manifestação da mesma, seja em espaço público ou

³ Artigo 5º da Constituição Brasileira incisos VI, VII e VIII, e nos artigos 143, § 1º e 231

nos templos. É, portanto, direito fundamental a ser protegido pela lei máxima, por incorporar a dignidade humana.

Destaque-se que a liberdade de crença é direito natural e, por isso, quanto à sua existência não se submete a autoridade social, assim sendo, essencial a vida humana, o poder público pode regulamentar o seu exercício, neste sentido Burdeau

O essencial é que esses direitos e as liberdades que eles formulam podem ser, no exercício, regulamentados pelo poder, mas não dependem dele na consistência. A Constituinte “reconhece e declara”, mas não cria. Enfim, essas liberdades são outros tantos obstáculos ao voluntarismo dos governantes. São direitos-barreira, direitos-limite, direitos-protecção (1979, p. 38 apud CHEHOUD, 2017, p. 23).

Tal é o direito que a Assembleia Geral das Nações Unidas estabeleceu na Resolução 36/65 (1981) a intolerância quanto as convicções em seu art. 6º:

Conforme o "artigo 1º" da presente Declaração e sem prejuízo do disposto no "§3 do artigo 1º", o direito à liberdade de pensamento, de consciência, de 58 religião ou de convicções compreenderá especialmente as seguintes liberdades: a) A de praticar o culto e a de celebrar reuniões sobre a religião ou as convicções, e de fundar e manter lugares para esses fins. b) A de fundar e manter instituições de beneficência ou humanitárias adequadas. c) A de confeccionar, adquirir e utilizar em quantidade suficiente os artigos e materiais necessários para os ritos e costumes de uma religião ou convicção. d) A de escrever, publicar e difundir publicações pertinentes a essas esferas. e) A de ensinar a religião ou as convicções em lugares aptos para esses fins. f) A de solicitar e receber contribuições voluntárias, financeiras e de outro tipo de particulares e instituições. g) A de capacitar, nomear, eleger e designar por sucessão os dirigentes que correspondam segundo as necessidades e normas de qualquer religião ou convicção. h) A de observar dias de descanso e de comemorar festividades e cerimônias conforme os preceitos de uma religião ou convicção. i) A de estabelecer e manter comunicações com indivíduos e comunidades sobre questões de religião ou convicções no âmbito nacional, ou internacional (NAÇÕES UNIDAS, 1981).

Ao elevar a liberdade religiosa ao efeito de direito fundamental, este não pode ser discriminatório, deve se ter mente valiosa lição do doutrinador Machado em que tal proteção deve se estender à liberdade de consciência humana: “a liberdade religiosa, embora constitua o aspecto principal de mais ampla liberdade de consciência, não esgota todas as manifestações da liberdade de pensamento: o ateísmo começa onde acaba a religião” (1996, p. 222).

Vieira (2022, p. 64) defende que a liberdade religiosa é expressão que exprime as crenças mais íntimas, por isso, decorrente da máxima liberdade de expressão de sua crença, seja ela de qualquer cunho, até mesmo a descrença. É a liberdade de crença que possibilita ao indivíduo a sua autodeterminação por intermédio de um conjunto de valores que lhe será base para suas decisões, Machado estabelece que este conjunto pode ser denominado como “autonomia ética e existencial” (1996, p. 195).

De forma oposta, Mendes e Branco (2021, p. 321) entendem que a liberdade de crença decorre da liberdade religiosa, assim como a de exercício de qualquer culto respectivo à sua religião.

No Brasil, a liberdade religiosa está inserida no rol de direitos fundamentais interligados à dignidade da pessoa humana, que seja a de proteção, que abrange, em primeiro lugar, o aspecto interno (crença), o que garante ao indivíduo a sua relação com a divindade sem qualquer interferência do Estado ou de terceiros, bem como assegurando ao que não crê o direito à sua descrença. Nesse ponto, protege-se o cerne da liberdade de crença, ou seja, as convicções e crenças pessoais da pessoa religiosa.

O segundo ponto de proteção é o externo, que se manifesta quando essas crenças e convicções são expressas publicamente (ação). O Estado – assim como qualquer entidade ou indivíduo – não pode interferir na crença pessoal de alguém (crença) nem no seu culto (ação). Dessa forma, o texto constitucional assegura o livre exercício dos cultos religiosos, protegendo os seus locais de culto e liturgias.

1.2. Das Instituições religiosas como fator de desenvolvimento social e econômico.

A liberdade religiosa, seja como direito principal fundante ou decorrente do desdobramento da liberdade de crença, inegável a proteção da constituinte, e hodiernamente, instituições religiosas têm papel de suma importância na sociedade brasileira.

Neste sentido, as instituições religiosas desempenham um papel vital na sociedade brasileira, influenciando diversas esferas, desde a social e econômica até a cultural e política, deveras o indivíduo ao tanger conjunto de valores por intermédio da liberdade de crença, e destes decorrem decisões primárias, que interferem no meio em que convive.

Diversos são os benefícios das instituições religiosas no Brasil, por intermédio de suas entidades beneficentes que atuam na assistência social, saúde, educação, promoção da paz e saúde.

Além de seu impacto social, as instituições religiosas também desempenham um papel econômico significativo, com o fomento à empregabilidade, atividades econômicas e desenvolvimento da comunidade em que está instalada, além de promover investimentos em infraestrutura.

No Brasil, vigora proteção estatal quanto à tributação, desta maneira, entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes, gozam de imunidade tributária quanto aos seus impostos. Conforme, aprofundamento em próximos tópicos, o presente estudo tem por objetivo analisar desdobramentos deste benefício.

As instituições religiosas, embora, tragam muitos benefícios, também enfrentam desafios que precisam ser considerados, tais como transparência e governança de sua gestão, mesmo que limitado o poder de tributar do Estado, esta abstenção só alcança o montante que seja revertido em prol de sua manutenção e continuidade.

Portanto, é possível concluir que estes são pilares fundamentais da sociedade brasileira, com um impacto profundo tanto social quanto econômico. Sua capacidade de mobilizar recursos, oferecer serviços essenciais e promover a coesão social demonstra sua importância contínua no desenvolvimento do país. A compreensão e valorização desse papel são essenciais para fortalecer a parceria entre o Estado, a sociedade civil e as instituições religiosas, visando um futuro mais justo e próspero para todos.

2. Da Imunidade sobre Entidades Religiosas e Templos de Qualquer Culto.

As imunidades tributárias podem ser definidas como uma limitação ou proibição de incidência tributária no plano constitucional pelo ente público dotado de poder para exercer a tributação. Gilberto de Ulhôa Canto a define como:

Imunidade é uma impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação de competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas (1964, p. 190).

Paulo de Barros leciona que o tema imunidades deve ser sobrepensado para que as normas atuais sejam submetidas ao teste de congruência lógica e de seu cabimento à luz dos desdobramentos semânticos de cada regramento (2021, p. 347-348). E, diferentemente de Canto, entende que a imunidade é como qualquer outra regra positiva e incide sobre fatos imunes para vedar a sua tributação. Para o autor, imunidade pode ser compreendida como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas suficientemente caracterizadas. (2005, p. 185)

Longe de esgotar extenso estudo sobre a imunidade tributária de renomados doutrinadores, nos ateremos às questões relacionadas às entidades religiosas e templos de qualquer culto, extensiva às organizações assistenciais e beneficentes, conforme redação da Emenda Constitucional n.º 132, de 2023.

Embora a reforma tributária tenha estendido o alcance da imunidade tributária para as organizações assistenciais e beneficentes, já havia entendimento no STF⁴ de modo a ampliar o alcance das imunidades, que não se relaciona tão somente com o local – templo da liturgia, mas também com a renda e patrimônio das atividades voltadas à assistência prestada pela entidade religiosa.

A liberdade religiosa percorreu longo caminho na história brasileira para alcançar a posição atual de direitos fundamentais, sendo necessária a dissociação do Estado com a Igreja, à época da colonização do Brasil as influências católicas, advindas de Portugal, foram arraigadas no texto Constitucional.

⁴ RE 325.822-2/SP. Ementa: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido

Sob esta ótica, a imunidade tributária para desonerar entidades religiosas embasa estrutura social que se relaciona a liberdade religiosa e, conseqüentemente, observa os fundamentos da Carta Magna no que se refere à dignidade humana, bem assim seus objetivos na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Contudo, até mesmo as imunidades devem contemplar limitações, a amplitude destas pode contrariar tantos outros princípios relacionados à dignidade da pessoa humana ou até mesmo da capacidade contributiva. Em voto vencido no RE 325.822-2/SP o Ministro Velloso defendia a restrição e interpretação literal da aplicação da imunidade, ao que parece melhor condizer com a ideologia social:

Estamos examinando a imunidade da alínea b: templos de qualquer culto. Indaga-se: quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda ali obtida, vale dizer, os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados. (STF, Pleno. RE 325.822-2/SP. 18.12.2002).

À luz da EC 132, de 2023, há cal à discussão da extensão da aplicabilidade da imunidade às organizações assistenciais e beneficentes, amplamente acolhida nos STF, no entanto, deve-se pautar na clareza do entendimento supracitado, quando se estende às instituições religiosas e suas organizações assistenciais e beneficentes, ainda prevalece a finalidade da limitação de competência de tributação, resposta está calcada na liberdade de crença e manifestação de suas ideologias.

A demasia na interpretação irrestrita da imunidade religiosa pode infringir o disposto no Art. 19, inciso I do próprio texto constitucional, a depender da forma e motivação, ao passo que é vedada a dependência ou aliança com representantes de igrejas, ou cultos religiosos. Portanto, o Brasil é uma república laica neutra quanto às religiões.⁵

Na verdade, algumas instituições religiosas se utilizam da imunidade para obter vantagens, em total dissenso da Constituição federal que buscou com este instituto a promoção de igualdade de crença, como já visto, até mesmo a descrença se relaciona com esta liberdade instituída como direito fundamental do ser humano e relacionado a sua natureza.

Ao exemplo, a proposta de isenção da CSLL para igrejas, proposta por David Soares, filho do pastor R.R. Soares, em clara razão pessoal e amoral, mesmo sob veto presidencial na Lei 14.057, de 2020, o Congresso aprovou perdão da dívida de igrejas no montante de R\$ 1,4 milhões⁶. As razões do veto estavam imbuídas da nulidade da interpretação ampla e irrestrita de imunidades tributárias, ao determinar que as prebendas não compõem a base de cálculo da CSLL.

⁵ O Brasil é uma república laica, surgindo absolutamente neutro quanto às religiões. [ADPF 54, rel. min. Marco Aurélio, j. 12-4-2012, P, DJE de 30-4-2013.]

⁶Matéria disponível no site da CNN Brasil. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/com-aval-de-bolsonaro-congresso-anistia-divida-bilionaria-de-igrejas/>. Acesso em: 18 ago. 2024.

Ocorre que, tais prebendas foram alvo de autos de infração e imposição de multa averiguado pela Receita Federal, ao verificarem que, na verdade, se tratava de distribuição de lucros aos líderes de instituições religiosas, inclusive se preocupava o Presidente Jair Bolsonaro sobre a responsabilidade fiscal, quando da aprovação do PL 1581/20, convertida na Lei n.º 14.057, de 11 de setembro de 2020, veja o veto:

“Apesar de entender meritória e concordar com a propositura legislativa, ao afastar a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os templos de qualquer culto, bem como prever a nulidade das autuações realizadas de forma retroativa, estendendo a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘b’, da Constituição da República, por meio do caráter interpretativo da norma proposta, percebe-se que não foram atendidas as regras orçamentárias para a concessão de benefício tributário, em violação ao art. 113 do ADCT, art. 14 da Lei Complementar n.º 101, de 2000 (LRF) e art. 116 da Lei n.º 13.898, de 2019 (LDO), podendo a sanção incorrer em crime de responsabilidade deste Presidente.

Lado outro, mormente, divulgado em jornais nacionais⁷, algumas instituições religiosas possuem dívidas tributárias bilionárias com a União Federal, só a Igreja Mundial do Poder de Deus possui uma dívida junto à Procuradoria Geral de Fazenda-Nacional na quantia vertiginosa de R\$ 384.437.692,24 (trezentos e oitenta e quatro milhões, quatrocentos e trinta e sete mil, seiscentos e noventa e dois reais e vinte e quatro centavos). Deste valor, R\$ 7.112.316,97 (sete milhões, cento e doze mil, trezentos e dezesseis reais e noventa e sete centavos) são devidos ao Fundo de Garantia, cuja destinação é para a promoção do bem-estar social, sobretudo direito à moradia dos cidadãos brasileiros. Em relação aos débitos previdenciários são mais de 60 inscrições de débitos em dívida⁸ ativa.

Decerto, é preciso cuidado na aplicação da imunidade, porquanto, os valores obtidos por estas instituições, em sua maioria, advêm da doação de fiéis, a vantagem obtida na imunidade infringe claramente os princípios da capacidade contributiva, seja em decorrência de outras igrejas que pagam corretamente seus tributos e não movimentam o judiciário para a cobrança do crédito tributário; seja em decorrência da própria discrepância com os fiéis que acreditam que todos os valores contribuídos são revertidos em prol de sua crença e assistência ao bem do próximo.

Assertiva é a análise restritiva das imunidades, pois mesmo que decorrente de limitação na competência de tributar, tal benesse nunca pode ser imoral ou amoral, porquanto elucida o mais alto grau da legislação pátria, portanto, seu uso, deve corresponder ao objetivo e fundamento constitucional.

Mediante estes argumentos, importante o estudo em pauta para verificar se estas instituições poderiam, mesmo que acobertadas pelas imunidades, sujeitar-se aos empréstimos compulsórios para fins de cobrir despesas extraordinárias decorrentes de calamidades públicas.

3. Empréstimo Compulsório: Conceito e Fundamentos Jurídicos

⁷ <https://www.poder360.com.br/brasil/mas-de-80-das-dividas-das-igrejas-sao-de- apenas-16-entidades/>

⁸ Dados obtidos na lista de devedores da PGFN site: <https://www.listadevedores.pgfn.gov.br/resultado>

A Constituição Federal instituiu em seu texto a possibilidade do empréstimo compulsório, o Art. 148 especifica que mediante lei complementar a União poderá o instituir para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e, ainda, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, desde que observado o princípio da anualidade, prevista no Art. 150, inciso III, alínea b do texto magno.

Compreender a natureza jurídica do empréstimo compulsório envolve esmiuçar doutrina controvertida entre os estudiosos que o distinguem em um misto de empréstimo e imposto, mero empréstimo, requisição e mero imposto.

Doutrinadores como Maurice Duverger, Lucien Mehl, Edgard Allix e Henry Laufenburguer compreendem que o empréstimo compulsório é um misto de empréstimo e imposto. Laufenburguer (1945, p. 8) define que é empréstimo pela sua forma com o substituto da faculdade pela coerção e imposto porque compõe a imposição unilateral e autoritária de uma incidência fiscal.

Para Dantas (2004, p.5), a natureza dos empréstimos compulsórios está atrelada ao conceito civil das obrigações, neste sentido, os contratos estão fundados nos princípios da autonomia da vontade, na supremacia da ordem pública e no da obrigatoriedade das convenções, limitada pela escusa de força maior, mas entende o autor que o princípio da autonomia não é absoluto, pois deve há limites que se exprimem na supremacia da ordem pública.

O autor ainda trata da política solidarista das democracias, na qual se admite a intervenção do Estado sobre a autonomia das vontades, contudo, conclui que nestas relações de intervenção do Estado em que ocorra as convenções entre o particular e o direito público desejável um sistema efetivo e eficaz de sanções, bem como ordenamento coeso que proporcione a igualdade entre as partes (2004, p.19).

A terceira corrente define a natureza jurídica do empréstimo compulsório como uma requisição de dinheiro com uma indenização/ reembolso, Costa (1962, p. 4 *apud* Gaston Jéze 1922, p 468-469) em estudo sobre esta corrente distingue que o empréstimo compulsório não possui a liberdade das partes, o que veda a sua natureza contratual, lado outro, mesmo diante da coerção, não pode ser definido como imposto, pois há direito de reembolso do capital.

Neste sentido, entende-se que a requisição está submetida às normas e regimes especiais impostos pelo requisitante (Estado), por isso, inviável a sua classificação como empréstimo ou imposto.

Costa (1962, p. 11) conclui que empréstimos compulsórios são tributos com a aplicação das regras constitucionais, descarta a hibridez apontada pelos doutrinadores franceses, e compreende que este conceito é válido na Ciência das Finanças e de Direito Financeiro, mas sob o aspecto jurídico inadmissível. Opõe-se à teoria da natureza contratual do empréstimo compulsório, na forma distinguida por Dantas, porquanto estar-se-ia diante de uma teoria contratualista dos impostos. Neste sentido, Costa argumenta:

A teoria dos contratos coativos, tal como a fórmula San Tiago Dantas, é ainda inaceitável por outros motivos. Se, por exemplo, o Estado pode coagir o indivíduo a emprestar-lhe certa quantia em dinheiro, não há razão para negar-lhe a possibilidade de coagir qualquer pessoa a fazer-lhe doação de qualquer espécie de bens, porque a doação seria também um contrato coativo. Ora, é evidente que essa possibilidade não se coaduna com o nosso regime jurídico constitucional porque implicaria em tornar letra-mortua direito de propriedade. Seria mesmo possível, mediante contratos coativos e mantida a atual Constituição, alterar o

nosso regime jurídico-social. No entanto, dir-se-á que, se o Estado pode exigir tributos, deve, também, exigir que lhe emprestem dinheiro, porque quem pode o mais pode o menos. (1962, p. 6)

Em relação à requisição o mesmo autor faz importante recorte ao diferenciá-la dos empréstimos compulsórios, enquanto naquela a autoridade administrativa requisita bens e serviços conforme a conveniência nos termos da lei, o empréstimo compulsório deve ser totalmente vinculado ao fato no qual origina a obrigação do particular.

Hodiernamente, o entendimento do Supremo Tribunal Federal⁹ é de que o empréstimo compulsório é espécie de tributo. Contudo, este posicionamento somente foi alterado após EC 1/69, e entendimento da Súmula 418 vigorou até o julgamento do RE 111.954/PR que declarou inconstitucional o Decreto –Lei 2.047/83 por inobservância da legalidade e igualdade, sobretudo pelo vício incurável da retroação a ganhos e rendas, e ainda no RE 146.733-9/SP, que tinha por objetivo a discussão da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro, o Ministro Relator Moreira Alves¹⁰ reafirma a classificação quinquepartida e elenca o empréstimo compulsório como uma das espécies de tributo.

Mesmo antes da alteração do entendimento jurisprudencial e da própria Carta Magna sobre a classificação do empréstimo compulsório, Hugo de Brito Machado (1979, p. 21-22) lecionava a natureza de tributo do mesmo:

Empréstimos Compulsórios. Que constituem tributo, isto é hoje indiscutível. Aliás, mesmo antes de sua inclusão no sistema tributário, pela Constituição Federal, já sustentávamos sua natureza tributária. O Supremo Tribunal Federal, todavia, entendeu não se tratar de tributo, mas de um contrato coativo, e essa orientação foi consagrada na súmula de sua jurisprudência predominante (Súmula n.º 418). A natureza tributária do empréstimo compulsório é indiscutível, a ele se aplicando, até por força de disposição constitucional, as regras jurídicas da tributação (CF, art. 21, § 2º, II). Como espécie de tributo, só o fato de ser restituível o distingue das demais espécies. Em tese, nada há que o caracterize como espécie autônoma. Mas, como no Brasil não há outro tributo que seja restituível, achamos conveniente estudá-lo como espécie distinta das demais.

Neste contexto, o empréstimo compulsório é um tributo extraordinário instituído pelo Estado em situações excepcionais, como calamidade pública, guerra externa e investimento público urgente. Sua natureza combina características de tributo e dívida pública, sendo uma obrigação pecuniária imposta pelo Estado com fato gerador específico e temporário. Deve ser destinado exclusivamente para a finalidade que motivou sua criação. Sua instituição requer aprovação por lei complementar, definição clara da destinação dos recursos e estipulação do prazo de vigência e restituição aos contribuintes.

⁹ RE n.º 111.954/PR. Ementa: Empréstimo Compulsório – Dec.-Lei 2.047, de 20/7/1983. Súmula 418. A Súmula 418 perdeu validade em face do art. 21, §2º, II, da Constituição Federal (redação da Emenda 1/69)

¹⁰ “De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

Paulsen (2022, p. 103) conceitua os empréstimos compulsórios como tributos cujo critério de validação constitucional está na sua finalidade que são: gerar recursos para fazer frente a situação de calamidade ou guerra externa, ou investimento nacional relevante e urgente com peculiar traço na promessa de devolução na mesma espécie, sendo esta imprescindível para sua caracterização como espécie tributária¹¹. Desta maneira, o fato gerador não está especificado no texto constitucional e pode até mesmo vincular situações de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de doenças epidêmicas.

O empréstimo compulsório é regulado pelo artigo 148 da Constituição Federal de 1988, pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelo Código Tributário Nacional. A compreensão de sua complexidade é essencial para avaliar a possibilidade e seus impactos sobre a renda líquida dos templos religiosos no Brasil, conforme será analisado em tópico próprio.

3.1 Casos Históricos de Instituição de Empréstimos Compulsórios no Brasil

O Brasil, assim como várias nações ao longo da história, recorreu a empréstimos compulsórios para lidar com despesas extraordinárias, especialmente em momentos de guerra, e para criar fundos destinados a investimentos e reestruturação. No entanto, alguns desses empréstimos se tornaram emblemáticos, seja devido às consequências negativas geradas pelos calotes governamentais, seja pela ilegalidade presente nas leis que os estabeleceram. Nos próximos subtópicos, vamos analisar esses casos de empréstimos compulsórios que tiveram um impacto significativo na nação.

3.1.1 Empréstimo Compulsório para Financiamento da Segunda Guerra Mundial (1942)

Durante a Segunda Guerra Mundial, o Brasil enfrentou a necessidade de mobilizar recursos para financiar suas operações militares e a defesa nacional. Em 1942, o governo brasileiro instituiu um empréstimo compulsório destinado a arrecadar fundos para esse fim. A medida foi justificada pela urgência e excepcionalidade da situação, exigindo uma rápida mobilização financeira para apoiar os esforços de guerra.

O Art. 3º do Decreto-Lei n.º 4.789, de 5 de outubro de 1942, estabelecia que as obrigações de guerra competiam a quantos auferissem renda, de qualquer natureza, no território brasileiro, inclusive para os funcionários públicos.

O decreto-lei tinha por desiderato a autorização da emissão de título da dívida pública para emissão no valor de três milhões de contos de réis para fazer frente às despesas extraordinárias e com a Segurança Nacional, com juros de 6% ao ano, pagáveis semestralmente¹².

Os valores arrecadados foram utilizados para adquirir equipamentos militares e suprimentos essenciais para as forças armadas brasileiras. Esse exemplo destaca a utilização do empréstimo compulsório em um contexto de guerra externa, conforme previsto na Constituição.

¹¹ STF, Tribunal Pleno, RE 121.336, 1990. O STF entendeu, ainda que compulsório, continua sendo empréstimo, por isso a restituição deve ser na mesma espécie, e julgou inconstitucional o art. 10 do Decreto-Lei 2.288/86 que previa a imposição pecuniária para receber, no futuro, quotas do Fundo Nacional do Desenvolvimento.

¹² O art.11 do Decreto 4.789/1942 previa que fosse cessada a obrigação compulsória quando atingido o limite de três mil réis: Art. 11. Quando o total das importâncias entregues para subscrição atingir o limite mencionado no art. 1º, o ministro de Estado dos Negócios da Fazenda expedirá instruções para cessar a subscrição compulsória.

3.1.2 Empréstimo Compulsório para Investimentos em Infraestrutura (1962)

Em 1962, durante o governo de João Goulart, o Brasil instituiu um empréstimo compulsório visando arrecadar fundos para investimentos em infraestrutura. A medida foi direcionada para financiar grandes projetos de desenvolvimento, incluindo a construção de rodovias, ferrovias e outras obras de infraestrutura essenciais para o crescimento econômico do país.

A Lei 4.242, de 17 de julho de 1963 estabelecia em seu art. 73 que a restituição do empréstimo se daria pela emissão de títulos de Investimentos, emitidos em séries anuais com resgate na metade do terceiro ano de sua emissão e a outra no quarto ano, mediante sorteio com acréscimo dos juros acumulados de 6% a.a. e, ainda, previa a possibilidade da conversão, a qualquer tempo, pelos titulares em cotas de participação no Fundo Nacional de Investimentos Industriais com direito a participação no lucro líquido anual do fundo.

Em 1964, a Lei 4.357, de 1964 revoga o empréstimo compulsório da Lei 4.242/1963 e em 1967 é publicado o Decreto-Lei 238 com a determinação do resgate do empréstimo compulsório mediante compensação do imposto de renda devido no exercício financeiro de 1968, ou em dinheiro mediante a subscrição de Obrigações do Tesouro Nacional, quando o titular não fosse sujeito ao pagamento do imposto de renda no exercício financeiro de 1968.

Os recursos arrecadados por meio desse empréstimo compulsório foram utilizados para melhorar a logística e a conectividade no Brasil, promovendo o desenvolvimento regional e nacional. Esse caso ilustra a utilização do empréstimo compulsório para financiar investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Mas, não se pode negar que a confiança dos cidadãos brasileiros sobre a restituição dos empréstimos pelo Governo estaria abalada, pelas diversas alterações na forma do estorno dos valores tomados, não menos alguns doutrinadores assim o classificou como imposto.

3.1.3 Empréstimo Compulsório incidente sobre a aquisição de automóveis e combustíveis (1986)

Em 1986, foi instituído pelo Decreto 2.288, de 23 de julho de 1986, o empréstimo compulsório sobre a aquisição de automóveis e combustíveis, pelo governo brasileiro, sob a presidência de José Sarney, para complementar o Programa de Estabilização Econômica.

O STF julgou questão relacionada à constitucionalidade sobre a forma da restituição da subscrição do título decorrente deste empréstimo compulsório, pelo qual se reafirmou o novo entendimento quanto à sua natureza de tributo ao declarar que a restituição não poderia se dar por intermédio de quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento, mas na mesma forma pecuniária em que se formalizou o empréstimo.

O julgado foi emblemático e esclarecedor, decerto pôs cal a qualquer dúvida sobre a teoria quinquipartite do STF, e define a vinculação da restituição, conforme trecho do RE n.º 121.336:

A Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do CTN, ou seja, porque a identidade do objeto das

prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo (STF, Tribunal Pleno, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, RE n.º 121.336, 1990).

Durante a época de congelamento de preços no Brasil, sob o governo de José Sarney na década de 1980, houve um cenário de forte intervenção estatal na economia. Nesse contexto, os chamados "fiscais do Sarney" atuavam para garantir o cumprimento do tabelamento de preços, chegando ao extremo de fechar supermercados que não seguiam as determinações governamentais. Como resultado, mercadorias começaram a desaparecer das prateleiras, o mercado negro se expandiu significativamente, e os preços nos mercados paralelos dispararam.

Foi nesse ambiente de instabilidade econômica que o governo passou a exigir o empréstimo compulsório dos compradores de veículos, com alíquotas de 30% para carros novos, 20% para veículos com até dois anos de fabricação e 10% para veículos com até quatro anos de fabricação. Além disso, também foi estabelecida uma alíquota de 28% sobre o valor do consumo de gasolina e álcool carburante.

A não quitação do empréstimo compulsório resultava na inscrição automática como dívida não tributária, sujeita a uma multa de cem por cento para fins de cobrança executiva. Esse tipo de medida fiscal foi adotado como forma de captar recursos financeiros para enfrentar a crise econômica e as necessidades emergenciais do Estado.

Importante mencionar que o empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei n.º 2.288 foi desastroso e contribuiu para o colapso do plano Cruzado, deveras pelo aumento de mais de um terço sobre os produtos, com a revogação pelo Decreto-lei n.º 2.340, de 26 de junho de 1987.

3.1.4. Empréstimo Compulsório no contexto mundial.

O empréstimo compulsório sempre foi utilizado como instrumento de política econômico-financeira, além de contextualizar o seu uso mundial, importante ressaltar que o seu uso remonta desde a Idade Média, com empréstimos de reis aos mercadores e judeus com métodos de coerção. As cidades italianas nos séculos XIII e XIV, aperfeiçoou o uso dos empréstimos com análise de declarações dos súditos e posterior tributação do patrimônio tributável.

Mesmo nos Estudos Modernos, ainda é possível contextualizar o uso dos empréstimos compulsórios, a França no período 1795-1799 e 1815 recorreu ao instituto para fazer frente às despesas de ocupação estrangeira.

A Alemanha em 1922 determinou empréstimo de 1 milhão de marcos-ouro e, ainda, em 1936, após a I Guerra Mundial na Nova Zelândia, na Grécia, na Polônia, Holanda, e Itália, recorreram ao empréstimo compulsório que recaía exclusivamente sobre os proprietários de imóveis.

Adiantando a linha temporal, no Peru, em 1983,¹³ foi instituído empréstimo compulsório para financiar despesas com a reconstrução de diversas áreas afetadas por fenômenos naturais. No mesmo mês a França instituiu pela Lei n.º 83.332, de 22 de abril de 1983 empréstimo compulsório sobre grandes fortunas que visava o reestabelecimento do equilíbrio no comércio exterior, conter o déficit das finanças públicas, contribuir ao

¹³ Lei n.º 23.592. de 19 de abril de 1983, sancionada pelo Presidente Fernando Belaunde Terry. Medida principal foi a instituição de um empréstimo compulsório, mediante a subscrição obrigatória de "bonos de reconstrucción", emitidos pela Dirección General del Tesoro Público del Ministerio de Economía, Finanzas y Comercio, até o limite de 200 bilhões de soles

financiamento dos sistemas de segurança social e continuam a abrandar o ritmo de inflação, continuando ao mesmo tempo, a lutar contra o desemprego.

4. Análise Jurídica da Proposta de Empréstimo Compulsório sobre a Renda Líquida das Instituições Religiosas

Desde a epidemia ocasionada pela Covid-19, o Brasil e a economia mundial amargam os efeitos econômicos ocasionados pela paralisação das atividades econômicas e com as despesas em função dos da saúde.

Recentemente, o Brasil vivenciou uma das maiores calamidades públicas com as enchentes no Rio Grande do Sul, que afetou 86,12% do total de 497 municípios gaúchos. Com isso, o governo federal anunciou um conjunto de medidas, um impacto econômico de R\$ 50.945 bilhões em recursos ao estado.

A MP 21/05 apresentada pelo Ministério de fazenda apresenta medidas convertidas em duas frentes, a primeira voltada para os cidadãos que prevê: antecipação do abono salarial com estimativa de alcançar 705 mil trabalhadores com carteira assinada, adiantamento do seguro-desemprego, prioridade na restituição do Imposto sobre a Renda para os declarantes gaúchos, além de liberação de auxílios da bolsa família e auxílio-gás.

A segunda frente, prevê para os estados e municípios aporte para fundos de estruturação de projetos para reconstrução e infraestrutura e reequilíbrio econômico, operação de crédito com aval da União para os municípios, aporte para o Fundo Garantidor de Operações – FGO para concessão de garantia e alavancagem da concessão de preditos para o PRONAMPE (Programa Nacional de Apoio a Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, além de subvenção para garantia de juros do mesmo, prorrogação de vencimento de tributos, entre outras medidas.

Mesmo que a Lei 14.822, de 22 de janeiro de 2024, que disciplinou a Lei Orçamentária Anual- LOA 2024, tenha previsto o superávit primário para o governo central de R\$ 9,1 bilhões, o Fundo para calamidade pública deve ser pensado para o futuro, a situação vivenciada pelo estado do Rio Grande do Sul é uma das tantas outras vividas, deveras em dado momento haverá impacto sobre as despesas públicas.

Urge a necessidade da criação de um Fundo que faça frente às questões relacionadas às despesas extraordinárias decorrentes de calamidades públicas, para que se alcance um Regime Fiscal Sustentável, conforme determina a LC n.º 200, em 30 de agosto de 2023.

Não seria a primeira vez que uma nação se utiliza de um instituto tributário para compor um Fundo para fazer frentes às situações de calamidade pública, ao exemplo a França e o Peru na década de 80, o cenário brasileiro atual desde a pandemia é de inseguranças e incertezas, sejam políticas, sejam econômicas, ainda mais com a mudança de todo o regime tributário, que caminhará até o ano de 2032 com o CBS, IBS, IS em conjunto com os demais tributos.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA fez um estudo em junho de 2023 denominado “A Covid deixa sequelas: A destruição do estoque de capital das micro e pequenas empresas como consequência da pandemia de Covid-19”, que tem por escopo a análise do quanto o Brasil perdeu em máquinas, equipamento e instalações após a pandemia, o resultado foi alarmante, com perde de R\$ 9,1 bilhões para as microempresas e 24,1 bilhões.

Como já elucidado os empréstimos compulsórios são espécies de tributos, ou seja, não são impostos, à luz da imunidade tributária, e mesmo que o entendimento seja

extensivo, a aplicação é tão somente sobre impostos, às demais espécies de tributos: taxa, contribuições de melhoria, contribuições especiais e o empréstimo compulsório.

Superada foi a classificação de que empréstimo compulsório é imposto, além disso, o passivo bilionário de instituições religiosas, que em sua maioria se fundam na base de cálculo do faturamento, enseja entendimento, mesmo que primário, de renda vultuosa.

Lado outro, compreensível que se pautar o empréstimo com base na capacidade contributiva dos contribuintes, para se determinar uma tabela progressiva de alíquota, não se mostra vantajoso a indicação dos contribuintes com base no faturamento, segundo a Econodata¹⁴ apenas 8 instituições religiosas tem faturamento acima de 1 milhão.

Longe de exaurir a matéria, mas como importante precedente de estudo a conjectura da doutrina e legislação, a implementação de empréstimos compulsórios sobre a renda líquida de instituições religiosas é um caminho viável, por óbvio que estudos econômicos da injeção da quantia para compor o Fundo para Reestruturação e Investimentos Destinados às Despesas Extraordinárias de Calamidade Pública, bem assim, a forma de restituição destes valores em subscrição, para evitar calotes como àquele decorrente do instituído no Decreto-Lei 2.288/86.

Conclusão

Os estudos do presente artigo foram pautados em tópicos que, em primeiro lugar, demonstraram o contexto histórico da liberdade religiosa no Brasil com a sua limitação na época colonial e imperial, decerto pelas influências europeias advindas de sua colonização por Portugal.

Decerto que esta limitação não caberia em um Estado Democrático de Direito, por isso, ao longo dos séculos a sociedade brasileira evoluiu de modo a elevar a liberdade religiosa como direito fundamental do ser humano que se relaciona diretamente com a dignidade humana, o que instituiu certos mecanismos para a proteção e livre manifestação de crença em cultos e templos.

Neste sentido, a proteção da manifestação da liberdade religiosa alcança regramentos tributários, ao inserir-se como vedação de competência do ente público impositivo de cobrar impostos de instituições religiosas, sejam elas de quais credos e crenças sejam.

As discussões acerca do alcance das limitações de tributação foram findas na EC 132, de 2023, que estendeu a benesses da imunidade às organizações assistenciais e educacionais das entidades religiosas e templos de qualquer culto.

Restou claro que mesmo que extensiva e alargada a imunidade religiosa se aplica aos impostos, desta maneira, demais espécies tributárias podem ser instituídas em face das instituições religiosas. Ressalte-se que até mesmo as imunidades dos impostos sofrem controle, porquanto recaem somente sobre parcelas que se destinem aos lucros revertidos em prol da finalidade da social destas instituições.

Contudo, conforme se buscou aprofundar nestes estudos, os empréstimos compulsórios não podem ser classificados como impostos, ou restituição, ou misto de imposto-empréstimo, ou tão somente empréstimo na acepção de contratos coativos. Há muito a teoria quinquipartite prevalece no sistema tributário nacional, desta maneira, empréstimos compulsórios são uma das espécies de tributos.

Lado outro, o Brasil enfrenta crise econômica sem precedentes no mundo instalado pela pandemia decorrente da Covid-19, além disso, o Brasil enfrenta

¹⁴ Dados disponíveis em: <https://www.econodata.com.br/maiores-empresas/todo-brasil/instituicoes-religiosas?pagina=2>. Acesso em: 15 ago. 2024.

calamidades públicas em diversos estados brasileiros decorrentes de chuvas, sendo a do Rio Grande do Sul a mais emblemática, cujos aportes para reestruturação de seus 428 municípios afetados afetarão despesas primárias e, por conseguinte, decidirão o déficit das contas públicas.

Com efeito, é necessário fundo que faça frente a estas despesas extraordinárias, conforme se verifica em dados abertos, as instituições religiosas têm se beneficiado de imunidade quanto aos seus impostos, algumas até mesmo implementado verdadeiro regime de sonegação de impostos não revertidos em prol de sua finalidade social, sendo devedoras bilionárias da União Federal, o que supõe lucros cuja destinação não seja finalística ao bem-estar social de seus fiéis ou da comunidade em que se insere.

Daí que, não localizados óbices constitucionais para a implementação dos empréstimos compulsórios sobre as instituições religiosas, diante de estudos econômicos e seus impactos, sobretudo dos valores que comporão o Fundo de Destinação para reestruturação decorrentes de calamidade públicas, a forma sustentável de restituição, bem assim, análise detida de alíquotas progressivas para os credores da subscrição dos títulos, de modo a preservar a capacidade contributiva e isonomia, os estudos deste artigo apontam precedente para a instituição de empréstimos compulsórios sobre as instituições religiosas.

Referências Bibliográficas

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil (1824)*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em 03 ago. 2024.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em 03 ago. 2024.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1937)*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em 03 ago. 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 ago. 2024.

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 4.789, de 5 de outubro de 1942*. Autoriza a emissão de Obrigações de Guerra e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4789.htm#:~:text=DECRETO-LEI%20N%C2%BA%204.789%2C%20DE%205%20DE%20OUTUBRO%20DE%201942.&text=Autoriza%20a%20emiss%C3%A3o%20de%20Obriga%C3%A7%C3%B5es,que%20lhe%20confere%20o%20art. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. *Lei n.º 4.242, de 17 de julho de 1963*. Fixa novos valores para os vencimentos dos servidores do Poder Executivo, Cíveis e Militares; institui o empréstimo compulsório; cria o Fundo Nacional de Investimentos, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14242.htm. Acesso em 10 ago. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 4.357, de 16 de julho de 1964.** Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm#art21. Acesso em 12 ago. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 08 ao. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 238, de 28 de fevereiro de 1967.** Retifica o Decreto-lei n.º 157, de 10 de fevereiro de 1967 e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0238.htm#art4. Acesso em: 12 ago. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 2.288, de 23 de julho de 1986.** Cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento, institui empréstimo compulsório para absorção temporária de excesso de poder aquisitivo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2288.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%202.288%2C%20DE,aquisitivo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em 08 ago. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 14.057, de 11 de setembro de 2020.** Disciplina o acordo com credores para pagamento com desconto de precatórios federais e o acordo terminativo de litígio contra a Fazenda Pública e dispõe sobre a destinação dos recursos deles oriundos para o combate à Covid-19, durante a vigência do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo n.º 6, de 20 de março de 2020; e altera a Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e a Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14057.htm#:~:text=Art.,P%C3%ABblica%2C%20nos%20termos%20do%20art. Acesso em: 12 ago. 2024.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**, vol. III. Editora Alba, 1964.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e Método**. 8ª ed. São Paulo: Noeses: 2021.

CASANOVA, J. (2016). **Public Religions in the Modern World**. University of Chicago Press.

CHEHOUD, Heloísa Sanches Querino. **A liberdade religiosa nos Estados modernos**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2017.

COSTA, Alcides. Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios. Revista de direito administrativo, vol. 70. São Paulo: FGV, 1962. Disponível em: file:///C:/Users/Rafael/Downloads/admin,+natureza.pdf. Acesso em 07 ago. 2024.

DURKHEIM, É. (2013). *As Formas Elementares da Vida Religiosa*. Editora Prespectiva.

DANTAS. San Tiago. *Problemas de direito positivo: estudos e pareceres I*. 2. ed. –Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GEERTZ, C. (2008). *A Interpretação das Culturas*. LTC Editora.

HABERMAS, J. (2017). *Entre Naturalismo e Religião: Estudos Filosóficos*. Editora Unisinos.

LEÃO, F. J., & Martino, L. (2018). *Direitos Humanos, Religião e Democracia*. Editora Juruá.

LAUFENBURGER, Henry (1897). *Précis d'économie et de législation financières*. 2. éd. Par Henry Laufenburger. Paris, Kecueil Sirey.

LUHMANN, N. (2015). *A Religião da Sociedade*. Editora Herder.

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

MINISTÉRIO DE FAZENDA. *Calamidade Pública. Governo anuncia conjunto de linhas de ação para auxiliar o Rio Grande do Sul a enfrentar os impactos da tragédia das chuvas*. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/maio/governo-anuncia-conjunto-de-linhas-de-acao-para-auxiliar-o-rio-grande-do-sul-a-enfrentar-os-impactos-da-tragedia-das-chuvas>. Acesso em: 16 ago. 2024.

PALSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PGFN. Procuradoria geral de Fazenda Nacional. *Regularize- Lista de Devedores da PGFN*. Disponível em: <https://www.listadevedores.pgfn.gov.br/>. Acesso em 14 ago. 2024.

SULLIVAN, W. M., & Feldman, N. M. (2008). *A Acomodação do Estado Laico: Religião e Política Pública no Brasil*. Editora Unesp.

STF. *Supremo Tribunal Federal. RE n.º 111.954/PR*. Recurso Extraordinário não conhecido, declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 2.047, de 20.7.83. Tribunal

Pleno. Relator Oscar Corrêa. Julgamento em 19/06. 88. Publicação no D.J. 24.06.88. Disponível em: <file:///C:/Users/Rafael/Downloads/paginador.jsp.pdf>. Acesso em 06 ago. 2024.

STF. **Supremo Tribunal Federal. RE n.º121.336..**

[RE 121.336, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 11-10-1990, P, DJ de 26-6-1992.] Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207404>. Acesso em 08 ago.2024.

STF. **Supremo Tribunal Federal. RE 325.822-2/SP.** Recurso extraordinário provido Recurso. Brasília 18 dez. 2022. Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>. Acesso em: 15 ago. 2024.

VIEIRA, O. S., & Cunha, L. G. (2016). *Direito, Religião e Cultura: Aspectos Teóricos e Práticos*. Editora Saraiva.