



Solução de Consulta nº 21 - Cosit

Data 2 de junho de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

TEMPLO. FABRICAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE TRAJES SAGRADOS.

Em relação ao IRPJ, a venda por exportação de trajes sagrados fabricados por organização religiosa não afeta a imunidade subjetiva do templo desde que: (i) os resultados dessa exportação sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade; e (ii) essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 272, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “b”, § 4º.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

TEMPLO. FABRICAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE TRAJES SAGRADOS.

Em relação ao IPI, a venda por exportação de trajes sagrados fabricados por organização religiosa está acobertada pela imunidade objetiva da exportação de produtos industrializados.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 153, § 3º, III.

Relatório

Trata-se de consulta fiscal sobre a interpretação da legislação relativa à imunidade tributária dos templos.

2. A consulente informa ser organização religiosa e que fabrica trajes sagrados para utilização em seus cultos. Eles são distribuídos para templos, vendidos a fiéis e exportados. Argumenta que não concorre com empresas, uma vez que essas vestes são fabricadas exclusivamente por fiéis, supervisionados por líderes religiosos. E que as vendas são feitas a preço de custo, porque seu propósito é apenas atender às suas finalidades litúrgicas, não gerar lucro.

3. Afirma também que: (i) não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) aplica integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e (iii) mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

4. Isso posto, indaga se a atividade de vendas de roupas religiosas pela filial brasileira para unidades religiosas localizadas nos países da América Latina, África e Europa, – tendo-se em vista o disposto no art. 150, VI, b e art. 150, §4º, ambos da CF/88, bem como o art. 9º, IV, b e art. 14, estes do CTN –, “não é afetada adversamente a atual imunidade aplicável sobre o patrimônio, renda e serviços, nos termos do art. 150, § 4º, da Constituição Federal”.

Fundamentos

5. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta fiscal tem por finalidade solucionar dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária – art. 1º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Por isso, não se discutirá aqui se as informações prestadas na petição de consulta são verídicas ou não (*quaestio facti*). Elas apenas servirão de pressuposto para a solução da questão jurídica posta (*quaestio iuris*).

6. Assim dispõem os dispositivos que fundamentam a consulta:

CF/88

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:...

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

...

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

...

CTN

(..)

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

~~c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;~~

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.;

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

~~I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;~~

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

(...)

7. Trata-se de imunidade subjetiva que se destina ao templo de qualquer culto, “entidade por intermédio da qual se concretiza o direito constitucional ao livre exercício dos

cultos religiosos” (Solução de Divergência Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2014; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 2, de 6 de abril de 2015).

8. O § 4º do art. 150 da CF/88, acima transcrito, determina que a imunidade afasta a incidência de impostos sobre patrimônio, a renda e os serviços relacionadas com as finalidades essenciais do templo.

8.1. Em regra, as rendas de atividades econômicas sem relação com as finalidades essenciais do templo não são abrangidas pela imunidade (Solução de Consulta Cosit nº 107, de 22 de agosto de 2018). No entanto, conforme contido em ato vinculante, específico e posterior, a Solução de Consulta Cosit nº 272, de 19 de dezembro de 2018, atenta à evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, firmou que a imunidade pode abranger rendas, patrimônio e serviços que decorram da exploração de atividades econômicas não relacionadas com suas finalidades essenciais (propriamente religiosas), desde que: (i) os resultados dessas atividades sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune e (ii) no caso concreto, essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 272, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

EMENTA: IMUNIDADE RELIGIOSA SUBJETIVA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS.

Ementa: a imunidade a impostos relativa às entidades religiosas é subjetiva.

A imunidade a impostos das entidades religiosas pode abranger rendas, patrimônio e serviços que decorram da exploração de atividades econômicas não relacionadas com suas finalidades essenciais (propriamente religiosas), desde que: (i) os resultados dessas atividades econômicas sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune; e (ii) no caso concreto, essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, arts. 150, inc. VI, alínea “b”, e § 4º; e 170, inc. IV.

10. Outro imposto diretamente relacionado ao objeto da consulta seria o Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**), que tem por fato gerador a saída de produto industrial do estabelecimento e, por base de cálculo, o valor total da operação de que decorre essa saída – art. 35, inciso II, e art. 190, inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI (Ripi).

10.1. Por meio do Parecer SEI nº 8.643/2021/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que versa sobre a tributação do IOF (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários), expôs-se o entendimento do STF no Recurso Extraordinário nº 611.510/SP (Tema nº 328 de Repercussão Geral), no sentido de que a interpretação da imunidade subjetiva deve ter por objetivo resguardar as finalidades e os valores que a CF pretende efetivar, de modo a afastar uma exegese literal e demasiado

restritiva acerca de patrimônio, renda ou serviço, pelo qual o Estado acabe por onerar as entidades imunes.

10.2. Acerca de recente julgamento realizado em 21 de março de 2022 (DJE 29/03/2022), no Recurso Extraordinário (RE) 630.790, com repercussão geral reconhecida (Tema 336), a versar sobre impostos sobre importação de bens para atividades institucionais, consta:

(...)

28. A imunidade dirigida às entidades assistenciais sem fins lucrativos, como visto, não é restrita apenas ao patrimônio, renda ou serviços decorrentes da realização do objeto social da entidade. Abrange também eventuais propósitos paralelos, desde que os valores obtidos sejam revertidos à consecução dos seus objetivos sociais. (grifo nosso)

29. Tal entendimento foi reafirmado, recentemente, pelo Plenário desta Corte no julgamento do RE 611.510, tema 328 da sistemática da repercussão geral, sob a relatoria da Min. Rosa Weber (DJe 07.05.2021), em que se definiu que a imunidade do art. 150, VI, c, abrange o IOF incidente sobre as operações financeiras das entidades listadas. Transcrevo a ementa do julgado, em que consta a tese firmada, a fim de esclarecer a controvérsia solucionada por esta Corte: EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, “c”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ENTIDADES SINDICAIS, PARTIDOS POLÍTICOS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF. 1. Segundo a pacífica jurisprudência desta Suprema Corte, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘c’, da Constituição da República alcança o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. 2. Os objetivos e valores perseguidos pela imunidade em foco sustentam o afastamento da incidência do IOF, pois a tributação das operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários das entidades ali referidas, terminaria por atingir seu patrimônio ou sua renda. 3. A exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no § 4º do artigo 150 da Constituição da República, não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Entendimento subjacente à Súmula Vinculante 52. 4. Presume-se a vinculação, tendo em vista que impedidas, as entidades arroladas no art. 150, VI, ‘c’, da Carta Política, de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, sob pena de suspensão ou cancelamento do direito à imunidade (artigo 14, I, e § 1º, do Código Tributário Nacional). Para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária. 5. Recurso extraordinário da União desprovido, com a fixação da seguinte tese: A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras.

30. No entanto, afirmo, em *obiter dictum*, que, ainda que esta Corte venha reiteradamente adotando uma interpretação teleológica da imunidade, é imprescindível que as autoridades fiscais verifiquem as circunstâncias fáticas e jurídicas, de modo a constatar se os requisitos necessários à fruição não incidência estão sendo atendidos, bem como identificar se o patrimônio, a renda e os serviços da

entidade imune estão afetados a suas finalidades essenciais. Destaco apenas que, conforme consta na ementa transcrita, “[p]ara o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária”. (grifo nosso)

(...)

ACÓRDÃO

(...)

Foi fixada a seguinte tese: “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários”.

10.3. O vocábulo “eventuais”, depreende-se, indica caráter acessório, secundário e ausência de cunho empresarial.

10.4. Já no que diz respeito especificamente à tributação indireta, em que o contribuinte de direito é distinto do contribuinte de fato (caso do IPI, federal), há manifestações distintas na Suprema Corte acerca do ICMS (estadual) ao tratar de entidades de assistência social, inicialmente pela negativa da imunidade, mas cuja evolução jurisprudencial, a partir do RE 210.151 – EDv/SP, j. 26-02-2003, DJ 28-11-2003, passou a admitir a imunidade na prática de operações de comércio de bens produzidos pela entidade imune assistencial, desde que a renda oriunda desta atividade seja inteiramente voltada a manutenção de suas atividades essenciais:

Esta Corte, quer com relação à EC 1/1969 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RE 115.096, RE 134.573 e RE 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. [RE 191.067, rel. min. Moreira Alves, j. 26-10-1999, 1ª T, DJ de 3-12-1999.]

Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido. [RE 281.433, rel. min. Moreira Alves, j. 06-11-2001, 1ª T, DJ de 14-12-2001.]

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.151 – EDv/SP [j. 26-02-2003, DJ 28-11-2003], fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição [RE 186.175-4, rel. min. Ellen Grace, j. 23-08-2006, DJ de 17-11-2006.]

10.5. Todavia, o que sobressai para o caso em comento, e que diz respeito à venda de produtos industrializados para o exterior (países da América Latina, África e Europa), objeto da consulta, é a aplicação da imunidade objetiva das exportações de produtos industrializados (art. 153, § 3º, inciso III, da CF):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...);

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Conclusão

11. Pelo exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

11.1. Em relação ao IRPJ, a venda por exportação de trajes sagrados fabricados por organização religiosa não afeta a imunidade subjetiva do templo desde que: (i) os resultados dessa exportação sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade; e (ii) essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência.

11.2. Em relação ao IPI, a venda por exportação de trajes sagrados fabricados por organização religiosa está acobertada pela imunidade objetiva da exportação de produtos industrializados.

À consideração superior.

Assinatura digital

SÉRGIO AUGUSTO TAUFICK

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Copen.

Assinatura digital

JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS

Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Dinog

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit