



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	235 – COSIT
DATA	18 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

IMUNIDADE RELIGIOSA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. RESTAURANTE. INAPLICABILIDADE.

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.

O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em restaurante por entidade enquadrada na alínea “b”, do inciso VI, do art. 150 da CF 1988, inclusive com atendimento ao público em geral, contraria o princípio da livre concorrência, de que trata o inciso IV do art. 170 da Constituição Federal de 1988, na medida em que a entidade concorreria de forma desigual e privilegiada com outras empresas que não gozam do benefício fiscal.

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal, arts. 150, inciso VI, alínea “b”, e § 4º; e 170, inciso IV.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta que não cumpra requisitos do art. 13 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

Não produz efeitos a consulta formulada em tese, esteada em fato genérico, ou, ainda, que não identifique adequadamente o dispositivo da legislação tributária cuja aplicação suscita a dúvida.

Não produz efeitos a consulta que não descreva, completa e exatamente, a hipótese a que se refira, ou que não contenha os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente.

Não produz efeitos a consulta quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 a 53; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, I, II, VII e XI.

RELATÓRIO

A interessada afirma que possui como ramo de atividade “organização religiosa” e formula consulta de interpretação à legislação tributária de que trata a Instrução Normativa (IN) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Informa suas finalidades essenciais, conforme seu estatuto social, e, em seguida, acrescenta:

“A IGREJA ainda tem como um dos seus princípios fundamentais o reconhecimento da autoridade das Escrituras Sagradas (Bíblia Sagrada), conforme a [...], do seu Estatuto Social.

Diante disso, a IGREJA entende que faz parte de suas atividades a promoção da comunhão, do relacionamento, da fraternidade cristã e do fortalecimento da família ([...] do Estatuto Social); também, considerando todo o cenário bíblico, onde sempre houve a valorização dos momentos de refeições em conjunto sendo, provavelmente, a cena mais conhecida a da Santa Ceia, onde havia a reunião de Jesus Cristo com os discípulos e ali participavam do Pão e do Vinho, ou seja, comiam juntos.

Neste contexto, a IGREJA vem, formalmente, CONSULTAR quanto a correta interpretação da legislação tributária, em especial a atividade a que está planejando realizar, conforme descrita a seguir:

a) A IGREJA pretende estabelecer um espaço para realização de refeições, localizado dentro das dependências do prédio da IGREJA, medindo, aproximadamente, 30m² (trinta metros quadrados), com porta de acesso voltada para a parte interna do prédio (ou seja, sem porta voltada para a rua), sem placa de sinalização/propaganda externa. O local de refeições ficará distante, aproximadamente 15m (quinze metros) da porta de entrada da IGREJA;

b) O local de refeições funcionará diariamente nos mesmos horários de funcionamento da IGREJA, em todas as atividades como em reuniões de equipes, trabalhos administrativos e pastorais, grupos de estudo e oração, ministração de cursos, dentre outras atividades;

c) o espaço para refeições fornecerá, principalmente, cafés e outras bebidas, lanches e refeições;

d) o principal público a ser atendido no espaço de refeições é o público interno da IGREJA, como os funcionários, pastores, ministros e membros da IGREJA. Eventualmente, poderia ser atendido o público externo a IGREJA, como empregados de empresas da região, tendo em vista que,

atualmente, não há outros restaurantes num raio de 300m (trezentos metros) do local da IGREJA (quanto ao possível atendimento ao público externo, a Igreja entende que o convívio de pessoas participantes da IGREJA com pessoas que não costumam participar da IGREJA, seja uma forma de realização de sua missão, ou seja, de proclamar o Evangelho, conforme previsão contida no Inciso IV, do Art. 3º do Estatuto Social, bem como colaborar na promoção do Reino de Deus - Inciso I, do art. 3º do Estatuto Social);

e) a expectativa de receita obtida no espaço de refeições é pequena, e deverá representar menos de 10% (dez por cento) da receita total da IGREJA. Os recursos obtidos no espaço para refeições serão aplicados, integralmente, na consecução dos objetivos sociais da IGREJA;

Neste contexto, a consulta centra-se em esclarecer se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da imunidade tributária prevista no art. 150 da Constituição Federal, em especial, se não infringe o §4º do referido artigo, quanto a ser considerada como uma atividade relacionada com as finalidades essenciais da IGREJA. Ou seja, se a prática da atividade do espaço para refeições não implicaria em perda da isenção/imunidade tributária da IGREJA quanto aos principais tributos federais, que são administrados pela Receita Federal do Brasil, a saber: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Cofins e PIS Faturamento.”

3. Com relação à fundamentação legal, fez constar:

“a) Quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ):

Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "b" e §4º;

Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), art. 9º, inciso IV, alínea "b" e § 2º;

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018, art.179);

Parecer Normativo CST nº 162 de 11/09/1974, item 5;

b) Quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

Lei 9532/1997, art. 15;

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, artigo 57;

Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "b" e §4º;

Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), art. 9º, inciso IV, alínea "b" e § 2º;

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018, art.179);

Parecer Normativo CST nº 162 de 11/09/1974, item 5;

c) Quanto a COFINS

Medida Provisória 2158-35/2001, art. 13, inciso I e art. 14, inciso X;

Instrução Normativa RFB 1911/2019, Art. 23, § 2º;

d) Quanto ao PIS Faturamento

Medida Provisória 2158-35/2001, art. 13, inciso I;

Instrução Normativa RFB 1911/2019, Art. 7, inciso I;”

- 4 Em seguida, formula os seguintes questionamentos:
- “1) se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da imunidade tributária do IRPJ?
- 2) se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da isenção da CSLL?
- 3) se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da isenção da COFINS?
- 4) se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da isenção do PIS Faturamento?”

FUNDAMENTOS

5 A consulta acerca da legislação tributária relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), disciplinada na Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, tem por objetivo dar segurança jurídica à consultante que possui dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais a fato determinado.

6 A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a estes. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações procedidas pela consultante e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente. Nesse sentido, a solução de consulta não se constitui em instrumento declaratório de condição de imunidade ou isenção.

7 A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como o impedimento a que sejam aplicados juros e multa de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pela consultante, da Solução de Consulta. É natural, portanto, que existam restrições quanto ao uso desse instituto, e que ocorra a ineficácia da consulta que estiver em desacordo com as normas de regência da matéria.

8 Isso posto, cabe esclarecer que o processo de consulta de que tratam os artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a IN RFB nº 2.058, de 2021, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro.

9 Cabe à consulente descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere a consulta, expondo, em relação à norma tributária, a dificuldade interpretativa por ela enfrentada, bem como indicar de forma precisa qual o dispositivo normativo lhe enseja dúvida:

Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

DOS REQUISITOS

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

I - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

II - indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada. [...]

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

[...]

VII - sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

[...]

XI - sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente;

10 Tais previsões se coadunam com o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

[...]

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

[...]

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

[...]

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

11 A consulta deve limitar-se a fato determinado, descrevendo suficientemente o seu objeto e indicando as informações necessárias à elucidação da matéria. Na petição devem ser indicados os dispositivos da legislação tributária no âmbito da RFB que ensejaram a apresentação da consulta e cuja interpretação se requer, sendo necessário examinar as questões face aos preceitos legais que lhes são pertinentes.

12 Nota-se que a presente consulta, no que se refere aos questionamentos nº 2, 3 e 4, não cumpre os requisitos de eficácia exigidos pela legislação, na medida em que a consulente apresentou questões de forma genérica e não descreveu, completa e exatamente, a hipótese a que se referiu. Apesar de ter citado dispositivos no campo destinado à fundamentação legal, as perguntas não se configuram em dúvida interpretativa acerca do conteúdo da norma, já que a consulente não indicou os termos da norma cuja redação teria ambiguidade, obscuridade ou imprecisão frente ao caso concreto.

13 Isso porque, após apresentar os fatos, a interessada manifestou sua dúvida de interpretação quanto ao disposto no art. 150, § 4º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF 1988), na medida em que esse foi o único dispositivo por ela discutido e tendo em vista que afirmou *“Neste contexto, a consulta centra-se em esclarecer se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da imunidade tributária prevista no art. 150 da Constituição Federal, em especial, se não infringe o § 4º do referido artigo, quanto a ser considerada como uma atividade relacionada com as finalidades essenciais da IGREJA”*.

14 O art. 150, inciso VI, “b”, e § 4º, da CF 1988, assim dispõe:

CF 1988

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;

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;

[...]

§ 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**.

(negritou-se)

15 Constata-se que o § 4º do art. 150 da CF 1988 estabelece requisitos para fins da vedação para instituição de **impostos** sobre templos de qualquer culto. Contudo, no campo destinado aos questionamentos a consulente efetuou as perguntas 2, 3 e 4, as quais se referem a tributos não abrangidos pelo dispositivo por ela citado como cerne das suas dúvidas, a saber, o § 4º do art. 150 da CF 1988.

16 Ademais, especificamente no caso da pergunta referente à CSLL, apesar de haver citado o art. 57 de Lei nº 8.981, de 1995, no campo destinado à fundamentação legal, a consulente incorre na situação de ineficácia prevista no inciso V do art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972, haja vista que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 24 de abril de 2014, ora vigente, já esclareceu que a

imunidade de impostos prevista na alínea “b”, do inciso VI, do art. 150 da CF 1988 não se estende à tributação da CSLL.

17 Pelo exposto, com base no disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, incisos I, V e VIII, e na IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, incisos I, II, VII e XI, reputa-se parcialmente ineficaz a consulta formulada no que diz respeito aos questionamentos nº 2, 3 e 4.

18 Ainda a esse respeito, é de se destacar que a consulta foi originalmente formulada sob a égide da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, não obstante, os dispositivos desta norma complementar que tratam da consulta ineficaz foram totalmente reproduzidos na atual Instrução Normativa nº 2.058, de 2021.

19 Assim, a presente consulta se limitará à análise da questão central da interessada e a responder o questionamento nº 1:

“Neste contexto, a consulta centra-se em esclarecer se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da imunidade tributária prevista no art. 150 da Constituição Federal, em especial, se não infringe o § 4º do referido artigo, quanto a ser considerada como uma atividade relacionada com as finalidades essenciais da IGREJA”.

“1) se esta atividade que será desenvolvida no espaço para refeições é considerada como uma atividade que se integra aos objetivos sociais da IGREJA, logo gozando da imunidade tributária do IRPJ?”

20 Nota-se que, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 272, de 19 de dezembro de 2018, cuja ementa e conclusão são reproduzidas a seguir, a RFB considerou que o comércio de livros com práticas “propriamente religiosas” explorado por entidade religiosa imune se mostra compatível com o § 4º do art. 150 da CF 1988, se exercido com a imunidade a impostos prevista na alínea “b” do inciso VI do mesmo artigo, desde que os recursos daí advindos sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune e não configurem potencial conflito com o princípio da livre concorrência:

Solução de Consulta Cosit nº 272, de 19 de dezembro de 2018

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

[...]

Conclusão

8. À vista do exposto, responde-se à consulente, com base na legislação mencionada, que (i) a imunidade consubstanciada no art. 150, inc. VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 é subjetiva; e (ii) as atividades de comércio de livros exploradas por entidade religiosa imune se mostram compatíveis com o § 4º do art. 150 da Constituição de 1988, se exercidas com a imunidade a impostos prevista na alínea “b” do inciso VI do mesmo artigo, desde que os recursos daí advindos (ii.1) sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune e (ii.2) não configurem potencial conflito com o princípio da livre concorrência (art. 170, inc. IV, da Constituição Federal).

21 Não obstante a Solução de Consulta Cosit nº 272, de 2018, ter examinado um caso que, embora guarde semelhanças com o atual, cuidou especificamente da atividade de comércio de livros com práticas “propriamente religiosas” explorada por entidade religiosa imune, sua *ratio juris, mutatis mutandis*, é plenamente extensível à presente consulta, cuja decisão passa a vincular parcialmente.

22 No entanto, a exploração de atividade econômica por entidade enquadrada no art. 150, inciso VI, alíneas “b” ou “c”, não é ilimitada e deve ceder diante do princípio constitucional da livre concorrência (art. 170, inciso IV, da CF de 1988). Ou seja, sempre que for constatado que a atuação econômica de uma entidade imune a coloca em situação vantajosa em relação as demais empresas do ramo, há que se afastar o favor constitucional.

23 Considerando-se o argumento da interessada de que “*não há outros restaurantes num raio de 300m (trezentos metros) do local da IGREJA*”, convém salientar que o fato de não existir restaurantes em um raio de 300 (trezentos) metros não cria exceção ao princípio da livre concorrência. Acrescente-se que a existência de estabelecimento comercial imune e/ou isento de tributos no local, inclusive, poderia vir a inibir a instalação futura de outras empresas do ramo.

CONCLUSÃO

24 Diante do exposto, com base nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como no artigo 27, incisos I, II, VII e XI da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, não produz efeitos a consulta em relação aos questionamentos envolvendo as contribuições.

25 No tocante à parte da consulta admitida, responde-se ao interessado que:

a) 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.

b) O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em restaurante por entidade enquadrada na alínea “b”, do inciso VI, do art. 150 da CF 1988, inclusive com atendimento ao público em geral, contraria o princípio da livre concorrência, de que trata o inciso IV do art. 170 da Constituição Federal de 1988, na medida em que a entidade concorreria de forma desigual e privilegiada com outras empresas que não gozam do benefício fiscal.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE SERRA BARRETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

(assinado digitalmente)

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

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