



PARECER SEI N° 2400/2020/ME

Parecer revisado parcialmente pelo parecer SEI N° 347/2024/MF anexado a este.

SIGILO – INFORMAÇÃO PROTEGIDA PELO SIGILO PROFISSIONAL. LEI 8.112, DE 1990, ART. 116, VIII; LEI N° 8.906, DE 1994, ART. 34, VII.

IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

As instituições religiosas constituídas sob a égide do art. 44, IV, do CC/02, possuem natureza jurídica de organizações religiosas, distinguindo-se das demais por possuírem finalidades exclusivamente religiosas. As entidades religiosas, assim como as demais entidades sem fins lucrativos, são consideradas contribuintes de CSLL caso auferirem resultado financeiro positivo. As organizações religiosas, por não possuírem outras finalidades, que não as religiosas, não possuem direito à isenção de CSLL do art. 15 da Lei n. 9.532/97 e, nem, direito à imunidade de CSLL prevista no art. 195, §7º, da CF/88.

Processo SEI nº 18220.100484/2019-85

I

1. Trata-se de Ofício n. 74/2019 - SUTRI/RFB (5431601), encaminhado à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, que tem por objeto a consulta realizada pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB - Cosit RFB, para que sejam esclarecidas as seguintes questões, em conformidade com o item 31 do Parecer Cosit n. 26: a. as organizações religiosas (OR) possuem natureza de associação para fins civis e tributários? b. as organizações religiosas devem pagar a CSLL? c. em caso negativo, qual o fundamento da dispensa? d. é possível aplicar o disposto no §7º do art. 195 da CF/88 às OR?

2. Dessa forma, a presente consulta expõe algumas possíveis soluções para o caso em análise, a saber: na hipótese de se considerar que as organizações religiosas auferem lucro tributável, estariam sujeitas ao recolhimento de CSLL; não estariam sujeitas porque a lei instituidora da CSLL apenas previu incidência sobre o lucro empresarial e, não, sobre o lucro societário; ou, a isenção das associações sem fins lucrativos aplica-se a essas entidades. Dessa forma, conforme foi explicado no

Ofício n. 74/2019 - SUTRI/RFB (5431601), a consulta questiona se haveria incidência constitucional da CSLL sobre as OR e, em havendo, se a norma legal instituidora da CSLL se aplicaria às OR; por outro lado, caso seja aplicável, se seria possível admitir a existência da exclusão de crédito tributário de CSLL das OR, considerando a hipótese de isenção prevista no artigo 15 da Lei n. 9.532/97 ou as hipóteses previstas na Lei n. 12.101/09, caso a imunidade das entidades beneficentes de assistência social prevista no §7º do art. 195 da CF/88 seja aplicável às OR.

3. Partindo deste questionamento, a presente análise será realizada de acordo com as atribuições desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT, ou seja, apenas acerca das matérias jurídico-tributárias, em conformidade com os artigos 22 e 23 da Portaria n. 36, de 24 de janeiro de 2014. Este é o relatório, passando-se à análise suscitada.

II

II.1 A NATUREZA JURÍDICA DAS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS

4. Inicialmente, discute-se qual seria a natureza jurídica das organizações religiosas, se de associação, fundação ou se consistiriam em espécie autônoma de pessoa jurídica de direito privado.

5. Mesmo que a discussão em questão tenha em vista a aplicação da legislação tributária, considerando o disposto no artigo 110 do CTN, que determina que os conceitos de direito privado sejam utilizados para delimitação de competência tributária dos entes, deve-se recorrer a estes institutos no presente caso para se buscar a correta classificação destas organizações.

6. Com efeito, as organizações religiosas não estavam previstas no Código Civil de 1916, o qual fazia referência apenas a 'sociedades religiosas' em seu art. 16, inciso I, como se observa abaixo:

Art. 16. São pessoas jurídicas de direito privado:

I. As sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações.

II. As sociedades mercantis.

§ 1º As sociedades mencionadas no n. I só se poderão constituir por escrito, lançado no registro geral (art. 20, § 2º), e reger-se-ão pelo disposto a seu respeito neste Código, Parte Especial.

§ 2º As sociedades mercantis continuarão a reger-se pelo estatuto nas leis comerciais.

7. Na vigência do CC/1916, as sociedades religiosas eram entendidas como espécies de associações civis, em razão da sua natureza associativa.

8. Com a entrada em vigor do Código Civil de 2002 (CC/02), as sociedades religiosas deixaram de estar previstas expressamente, questionando-se, então, em qual espécie de pessoas jurídicas se enquadrariam. Neste aspecto, sugeriu-se a natureza jurídica de fundação, pois o parágrafo único do artigo 62 do CC/02, na sua redação original, previa os fins religiosos entre os possíveis fins das fundações, embora se fossem assim consideradas deveriam obediência às regras previstas nos artigos 62 e seguintes do CC/02, a exemplo da exigência de dotação especial de bens livres para a sua constituição.

9. Por outro lado, também era sugerida a sua natureza de associação civil, tal como era considerada na vigência do Código Civil de 1916, por possuir natureza associativa, conforme entendimento consubstanciado no Enunciado 142 da Jornada III de Direito Civil, *in verbis*:

142 – Art. 44: Os partidos políticos, os sindicatos e as associações religiosas possuem natureza associativa, aplicando-se-lhes o Código Civil.

10. Ocorre que, considerar a instituição religiosa necessariamente como associação civil resultaria na imposição de alguns requisitos, a exemplo dos previstos no artigo 59 do CC/2002, que exige a realização de assembleia geral para a eleição e destituição dos administradores, alteração de contas e alteração do estatuto. Estas imposições, por sua vez, violariam o livre funcionamento destas entidades, em desrespeito ao artigo 19, inciso I, da CF/88, motivo pelo qual havia necessidade de melhor definição da natureza jurídica das entidades religiosas.

11. Dessa forma, posteriormente, foi incluído o inciso IV no art. 44 do Código Civil pela Lei n. 10.825/03, com o intuito de se garantir o livre funcionamento das entidades religiosas, evitando que a aplicação analógica das exigências que são impostas às demais pessoas jurídicas de direito privado obstassem o funcionamento dos cultos, vejamos:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

§ 1º - São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

§ 2º - As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

§ 3º - Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003) (grifo nosso)

12. Esta também foi a principal justificativa do Projeto de Lei n. 634/2003^[1], que resultou na inclusão do inciso IV ao art. 44 do CC/02, no qual se destacou que as entidades religiosas estavam sem definição jurídica. Além disso, conforme se observa no dispositivo acima, o §1º do artigo 44 do CC/02, introduzido pelo mesmo normativo, tratou de tornar expresso que a criação, organização e estruturação interna das organizações religiosas são livres, não podendo, por esse motivo, ser-lhes exigido os requisitos das demais pessoas jurídicas.

13. Acrescenta-se, ainda, o disposto no art. 2.031, parágrafo único, do CC/02 que ressalvou as organizações religiosas do cumprimento das disposições do CC/02, de modo a ficar evidente que, diante da ausência de dispositivos específicos no Código Civil a respeito das regras das organizações religiosas, diferentemente das demais pessoas jurídicas, aquelas devem obediência necessariamente apenas às disposições gerais das pessoas jurídicas, a exemplo da necessidade de registro e de nomeação de um administrador.

14. Diante disso, como as organizações religiosas possuem liberdade para se organizarem, decorre que podem assumir a forma de estruturação, funcionamento e organização semelhante à das associações ou das fundações, se assim optarem, desde que tenham como atividade exclusiva o culto religioso.

15. Destarte, é possível afirmar que, com a inclusão do inciso IV ao artigo 44 do CC/02 pela Lei n. 10.825/2003, as organizações religiosas assumiram natureza jurídica própria, caracterizada pela sua atividade exclusiva de culto religioso.

16. Isso não impede, porém, que uma determinada pessoa jurídica, que não uma organização religiosa, também possua fins religiosos, além de outros fins, caso em que não será considerada organização religiosa. Neste sentido, cumpre citar o seguinte julgado do TRF3ª Região:

REEXAME NECESSÁRIO. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. ASSOCIAÇÃO QUE DESENVOLVE ATIVIDADES RELIGIOSAS. ALTERAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS NO CNPJ. ENQUADRAMENTO NO CÓDIGO CNAE QUE CORRESPONDE À REALIDADE DA ATIVIDADE ECONÔMICA EXERCIDA, AINDA QUE NÃO SE TRATE DE ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA, ANTE A AUSÊNCIA DE CÓDIGO ESPECÍFICO. REMESSA OFICIAL DESPROVIDA. 1. Alega a impetrante que o sistema eletrônico da Receita Federal supostamente não abarcaria a possibilidade de que uma Associação Privada desenvolva atividades religiosas. 2. O E. Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que é ilegítima a criação de empecilhos, mediante norma infralegal, para a inscrição e alteração dos dados cadastrais no CNPJ de empresas legalmente constituídas, com fulcro no exercício da livre iniciativa e desenvolvimento pleno de suas atividades econômicas. 3. No caso, da análise do Estatuto Social depreende-se que a impetrante é uma associação religiosa, sem fins lucrativos, que representa a religião das Testemunhas de Jeová no Brasil. 4. **De fato, como alegado pela impetrante, a lei não proíbe que uma Associação Privada tenha como objetivo principal as atividades religiosas.** 5. **Por outro lado, somente podem ser organizações religiosas aquelas que possuem como única atividade o culto religioso, relegando para as associações as que têm outras atividades acessórias, que não exclusivamente o culto, caso da impetrante que possui outras atividades acessórias em seu objeto social.** 6. Como bem apontado pelo Juízo a quo, analisando-se o CNAE 2.0 aprovado pela Resolução CONCLA n. 01/2006, inexistente qualquer outro CNAE compatível com atividade religiosa realizada por associação, restando-se apenas, de fato, o CNAE n. 94.91-0/00. Assim, tendo em vista que a impetrante desenvolve atividades religiosas, o CNAE correto e que corresponde à realidade da atividade econômica exercida é o código 94.91-0/00 - Atividade de organizações religiosas e filosóficas. 7. Entendimento diverso ao consignado na r. sentença configuraria ofensa ao exercício da livre iniciativa, vez que proibiria o regular funcionamento da impetrante que não pode se enquadrar como organização religiosa, mas apenas como associação. 8. Remessa oficial a que se nega provimento. (REEXAME NECESSÁRIO (ReeNec) - Processo n. 5001488-87.2017.4.03.6110 - Rel. Desembargador Federal ANTONIO CARLOS CEDENHO - 3ª Turma - TRF3 - Data da publicação: 11/07/2019) (grifo nosso)

17. Portanto, é possível concluir que as pessoas jurídicas, **cujas finalidades exclusivas sejam as religiosas**, possuem natureza jurídica própria de 'organizações religiosas', por força do artigo 44, inciso IV, do CC/02, a elas não podendo ser impostas as exigências para organização e funcionamento de outras espécies de pessoas jurídicas, sob o risco de violação da garantia constitucional do livre funcionamento dos cultos.

18. Em relação à indagação quanto à adoção do enquadramento de forma de constituição jurídica pelas organizações religiosas para fins tributários, impende consignar que a legislação tributária parece reconhecer a essas organizações tratamento específico, levando em consideração sua atividade exclusivamente religiosa, quanto à imunidade para os impostos sobre *tempus de qualquer culto, em relação a patrimônio, renda e serviços das atividades relacionadas*, de acordo como art. 150, VI, alínea "c" c/c com §4o. da Constituição de 1988.

19. Em relação aos demais tributos, desse modo, como o caso da contribuição social sobre o lucro, não seria possível estabelecer um tratamento tributário *a priori* às organizações religiosas, cabendo examinar a hipótese particular de tributação.

II.2 A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E AS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS

20. A CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro - está prevista no artigo 195, inciso I, *c*, da CF/88. Destarte, conforme observam Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso [2], a Constituição Federal não tratou de definir *lucro*, deixando esta tarefa ao legislador infraconstitucional, que apenas não pode definir como *lucro* aquilo que não represente acréscimo patrimonial decorrente do exercício da atividade da empresa ou entidade equiparada.

21. Com efeito, a CSLL foi instituída pela Lei n. 7.689/88, que dispõe, em seu art. 2º, a respeito da base de cálculo desta contribuição como sendo o resultado ajustado de determinado período-base, apurado em conformidade com a legislação comercial, e, em seu art. 4º, a respeito dos contribuintes deste tributo, ou seja, *as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária*. Além disso, esta contribuição social está prevista como fonte de custeio da seguridade social no artigo 11, parágrafo único, *d*, da Lei n. 8.212/91.

22. Ainda sobre o tratamento e aplicação da Lei n. 7.689/88, registre-se a IN/RFB n. 390/2004, que foi revogada pela IN/RFB n. 1700/2017, que atualmente está em vigor. De acordo com o art. 4º da IN/RFB N. 1700/2017, são contribuintes de CSLL as pessoas jurídicas e as empresas individuais. Por outro lado, as pessoas jurídicas serão contribuintes da CSLL **independentemente de seus fins**, em consonância com o art. 5º, inciso I, desta IN.

23. A base de cálculo da CSLL foi regulamentada pela IN n. 1700/2017 em seu artigo 28, como segue:

Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme o caso, ficarão sujeitas ao mesmo critério para a determinação da base de cálculo da CSLL, mantidos os ajustes e as alíquotas previstos na legislação para cada tributo. (sem grifo no original)

24. Dessa forma, a base de cálculo da CSLL, ou seja, o resultado ajustado, presumido ou arbitrado, será definida de acordo com o regime de tributação do contribuinte, que, no caso de o contribuinte ser imune ao IR deverá obedecer às regras de enquadramento dos diversos regimes. Assim, caso exista obrigatoriedade de enquadramento no regime do lucro real, de acordo com as regras previstas no art. 59 da IN/RFB n. 1.700/2017, então, o regime de tributação da CSLL corresponderá ao resultado ajustado. Por outro lado, caso o contribuinte possua receita bruta no período-base que o permita optar pelo regime do lucro presumido e atividade que não esteja obrigatoriamente sujeita ao regime do lucro real, então, a apuração da CSLL terá como base o resultado presumido. Da mesma forma, caso o contribuinte se enquadre nas hipóteses descritas no art. 226 da IN/RFB n. 1.700/2017, recolherá CSLL a ser calculada a partir do resultado presumido, de acordo com os arts. 227 e seguintes da IN/RFB n. 1.700/2017.

25. Diante disso, nota-se que se as entidades religiosas obtiverem resultado positivo ao término do período-base, ou seja, se obtiverem superávit, estarão sujeitas ao pagamento de CSLL, de acordo com o regime determinado pela legislação, **não havendo que se confundir ausência de fins lucrativos da instituição com apuração de resultado positivo, já que esta ausência não impede que a instituição obtenha resultados positivos, suscetíveis de serem tributados**.

26. Neste mesmo sentido, cita-se o seguinte julgado do TRF2ª Região:

APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. FAZENDA PÚBLICA NÃO ARGUIU TODOS OS FATOS NARRADOS NA INICIAL. DIREITO INDISPONÍVEL. NÃO OCORRÊNCIA DOS EFEITOS DA REVELIA. INCIDÊNCIA DE CSLL SOBRE SUPERÁVIT DE ENTIDADE RELIGIOSA. AUSÊNCIA DE IMUNIDADE.CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 2º DA LEI Nº 7.689/88. OPERAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS. APELAÇÃO DESPROVIDA.1. Trata-se de apelação contra sentença que julgou improcedente o pedido da autora que objetiva

a nulidade da autuação promovida pelo Fisco que deu ensejo ao processo nº 10872.720007/2015-21, e a declaração de não incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, tendo em vista tratar-se de entidade sem fins lucrativos e não possuir lucro, e sim superávit.2. Preliminarmente, a apelante alega que a União Federal/Fazenda Nacional não contestou especificamente as alegações da autora na inicial, devendo ser presumido como verdadeiros os fatos narrados. Ocorre que no presente caso discute-se a incidência tributária sobre receitas titularizadas pela autora, e se os valores objetos do processo fiscal nº 10872.720007/2015-21 serão revertidos ao erário. Trata-se, portanto, de discussão que versa sobre direito indisponível, não incidindo, portanto, os efeitos da presunção de veracidade dos fatos narrados no presente caso, independentemente da contestação apresentada pela PGFN nos autos desta demanda. Assim está consolidado no art. 341 c/c art. 392 do CPC/15e na jurisprudência. Precedente: STJ, AgRg no REsp 1170170/RJ, Rel. Ministro Og Fernandes.3. Mérito. **O art. 2º da Lei nº 7.689/88, que teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF (ADI 15/DF), assevera que o fato gerador da CSLL é o valor do resultado do exercício.** A única pessoa jurídica que possui imunidade sobre as contribuições sociais são as entidades beneficentes de assistência social e que atendem os requisitos exigidos em lei, conforme art. 195, §7º da Constituição Federal. **Para fins de CSLL, o lucro corresponde ao resultado econômico positivo da pessoa jurídica que, no caso particular, é representado pelo superávit da entidade religiosa, com as deduções aplicáveis pela legislação tributária.** Precedente: TRF2, AMS 0014702-40.2004.4.02.5101, Rel. Juíza Federal Convocada Sandra Chalu Barbosa. **Não prospera, portanto, a alegação da apelante quanto a não incidência do CSLL sobre o resultado que obtém no exercício financeiro.**4. A apelante argüi, subsidiariamente, que determinadas operações financeiras não compõem a base de cálculo da CSLL que foi objeto do Auto de Infração, originando o processo fiscal nº 10872.720007/2015-21, pois são despesas voltadas para as suas finalidades institucionais, não devendo incidir sobre elas o tributo em questão. No entanto, conforme parecer do Ministério Público Federal e entendimento exarado pelo juízo a quo, as verbas destinadas ao uso de avião particular, doações substanciais a fundações, notadamente àquelas que exercem atividade de rádio e televisão, doações a supostas congêneres no exterior, e crédito utilizado na compra de imóvel, não empregado diretamente para suas finalidades específicas, não são dedutíveis da base de cálculo do tributo. Sentença que deve ser mantida.5. Apelação desprovida. Honorários recusais fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor atualizado da causa. (Apelação Cível - Turma Espec. II - Tributário - processo n. 0132740-88.2016.4.02.5101 (2016.51.01.132740-0) - Rel. Desembargador Federal FERREIRA NEVES - e-DJF2R em 11/09/2019) (grifo nosso)

27. Por outro lado, nem se alegue que por serem imunes ao imposto de renda por força do artigo 150, inciso VI, b, da CF/88 (que veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto), não poderiam ser consideradas contribuintes da CSLL, já que um tributo não se confunde com outro, não podendo a CSLL ser considerada adicional do imposto de renda, já que se trata de espécie de contribuição social com tipicidade e materialidade próprias.

28. Neste aspecto, ressalta-se que quando o STF decidiu pela constitucionalidade da CSLL, através do voto do relator, o Min. Moreira Alves, no julgamento do RE n. 146.733-9/SP, afastou a tese de que a CSLL seria um adicional ao imposto de renda sob o fundamento de que a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 trata-se de verdadeira contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social de acordo com o artigo 195, inciso I, da CF/88, distinguindo-se da espécie tributária imposto e possuindo regime próprio discriminado na CF/88.

29. Ressalta-se que a própria legislação do imposto de renda já prevê adicional de 10% a este tributo na hipótese de a base de cálculo apurada mensalmente pelo contribuinte exceder R\$ 20.000,00, por força do artigo 2º, §2º, da Lei n. 9.430/96. A CSLL, frise-se, não se confunde com tal adicional; esse, sim, por sua natureza, abrangido pela imunidade de que trata o art. 150, inciso VI, b, da CF/88.

30. Dessa forma, nota-se que sendo a CSLL espécie de tributo distinta do IR, não há que se admitir a extensão da imunidade de impostos sobre templos de qualquer culto para outros tributos, a exemplo das contribuições sociais, espécie tributária que possui destinação vinculada a finalidades específicas, quais sejam: previdência social, saúde e assistência social, conforme defendido por Maria Regina Domingues Alves^[3].

II.3 A APLICAÇÃO DA ISENÇÃO DA CSLL ÀS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS

31. A despeito de as organizações religiosas estarem sujeitas ao recolhimento de CSLL, conforme demonstrado no capítulo II.2, questiona-se se poderiam ser beneficiárias da isenção de CSLL prevista no artigo 15 da Lei n. 9.532/97, senão vejamos.

32. De acordo com o disposto no artigo 15 da Lei n. 9.532/97:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. [\(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

~~*§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo. [\(Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998\)](#)*~~

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. [\(Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016\)](#) [\(Produção de efeito\)](#) (sem grifo nosso)

33. O artigo 15 da Lei n. 9.532/97 teve como escopo regulamentar a imunidade das entidades sem fins lucrativos, prevista no art. 150, inciso IV, c, da CF/88, relativamente ao IRPJ, tendo instituído, também, **hipótese de isenção em relação à CSLL**. Ressalta-se que, a despeito de diversos dispositivos da Lei n. 9.532/97 terem a constitucionalidade questionada na ADI n. 1802 (§1º e §2º, f, do art. 12, art. 13, caput, e art. 14), o artigo 15 não se encontrava entre eles.

34. Com efeito, verifica-se que os beneficiários desta hipótese de isenção são "**as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos**".

35. Destarte, **no que se refere à espécie de pessoa jurídica que pode ser beneficiada com essa isenção, não há óbice às instituições religiosas terem direito a esta isenção**, pois, conforme já mencionado, antes da entrada em vigor do Código Civil de 2002, e especificamente, antes que o inciso IV fosse incluído no art. 44 deste Código, as instituições religiosas eram consideradas associações em razão de suas naturezas associativas, já que não existia a pessoa jurídica denominada *organização religiosa*, estando compreendida, pois, entre aquelas.

36. No entanto, caso a instituição religiosa tenha sido constituída posteriormente à inclusão do inciso IV no art. 44 do CC/02 como uma organização religiosa, ao que parece, não se enquadram no caput do referido artigo 15, uma vez que não se caracterizam, como tais, pelo seu caráter filantrópico,

cultural, científico, tampouco prestam serviços que são postos à disposição de seus associados. Mais uma vez importa enfatizar a diferença de instituições filantrópicas ou associações, inspiradas sob princípios religiosos, das organizações religiosas, assim definidas pela legislação cível.

37. Além disso, conforme já exposto, no que se refere à constituição, organização e funcionamento, as associações devem seguir determinadas regras a que não estão sujeitas as organizações religiosas, de modo que, garantir a estas o direito à isenção, seria conferir uma interpretação extensiva à hipótese de isenção tributária, em desobediência ao disposto no artigo 111, II, do CTN.

38. Ressalva-se, porém, a situação em que outras pessoas jurídicas, vinculadas à organização religiosa e que possuam as finalidades descritas no art. 15 da Lei n. 9.532/97, possam ter o direito à isenção de CSLL. No entanto, neste caso, a titular do direito à isenção não será a organização religiosa, mas, a outra pessoa jurídica.

39. Com isso, nota-se que **o direito à isenção da CSLL**, nos termos do art. 15 da Lei n. 9.532/97, poderá ser garantido a uma instituição que tenha entre as suas finalidades, além da religiosa, também as finalidades *filantrópicas, recreativas, culturais ou científicas*, ou que seja *uma associação civil sem fins lucrativos*. No entanto, diferente é a situação das **instituições religiosas que tenham sido constituídas como organizações religiosas, nos termos do inciso IV do art. 44 do CC/02, pois estas possuem natureza jurídica própria, distinta das associações, possuindo fins exclusivamente religiosos que não lhes garantem o direito à isenção da CSLL.**

II.4 A IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E AS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS

40. A imunidade relativa às contribuições sociais está disposta no artigo 195, §7º, da CF/88, *in verbis*:

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

41. Dessa forma, nota-se que, de acordo com o dispositivo supracitado, toda entidade beneficente de assistência social, assim reconhecida nos termos da lei, terá direito à imunidade em relação às contribuições sociais, desde que obedecidos os requisitos previstos na sua lei regulamentadora.

42. Atualmente, esta regulamentação foi realizada pela Lei n. 12.101/09, que revogou expressamente o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, de modo que as entidades beneficentes passaram a ter a sua abrangência definida no artigo 1º desta Lei, nos seguintes termos:

*Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às **pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.** (grifo nosso)*

43. Neste aspecto, discute-se se apenas as associações e fundações propriamente poderiam ser beneficiárias desta imunidade. Com efeito, da análise do §1º do art. 1º da Lei n. 12.101/09, verifica-se que há exigência de que **a pessoa jurídica beneficiária tenha como finalidade a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, não impondo exigência em relação à sua forma de organização da pessoa jurídica, mas sim em relação às suas finalidades.**

44. A reforçar essa exigência, vale transcrever trecho do item 4 do Parecer/PGFN/CAT/ N°

[70/2012](#), no qual consta o entendimento a respeito da abrangência do termo ‘entidade beneficente de assistência social’ como titular do direito à imunidade prevista no art. 195, §7º, da CF/88:

*“Na oportunidade, externamos nossa posição no sentido de que **deve ser pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que se volte à prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação**, nos termos e limites dos arts. 1º, 2º, 3º e 4º a 20 da Lei nº 12.101, de 2009.”* (grifo nosso)

45. Este entendimento foi reproduzido também no item II.18 do Parecer PGFN/CAT/Nº [2457/2012](#):

*“Dessa forma, **apenas a entidade que presta serviços nas áreas de saúde, educação e assistência social** – com obediência aos “*critérios objetivos de contabilidade compensatória da aplicação financeira em gratuidade*” estabelecidos em lei - é apta a obter a certificação e a gozar do direito ao não pagamento das contribuições devidas à seguridade social.”* (grifo nosso)

46. No caso específico das instituições religiosas, organizadas como associações, apesar de propagarem fins religiosos, caso também se dediquem à assistência social, saúde ou educação, conforme exposto no capítulo II.1, se não tiverem finalidades lucrativas e se cumprirem os demais requisitos exigidos pela legislação, poderão gozar da imunidade do §7º do art. 195, da CF/88.

47. Importante registrar que no Acordo Internacional (acordo-quadro), celebrado entre o Brasil e a Santa Sé, consta expressamente, em seu art. 15, que a imunidade das pessoas jurídicas eclesiais relacionadas às suas finalidades essenciais, deve ser aplicável apenas aos impostos, diferenciando-a da imunidade das contribuições sociais:

Art. 15

*“As pessoas jurídicas eclesiais, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a **garantia de imunidade tributária referente aos impostos**, em conformidade com a Constituição brasileira.*

*§ 1º. Para fins tributários, as **pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro.**”* (grifo nosso)

48. Neste aspecto, cumpre citar o contido no item 9 do PGFN/CAT/Nº [330/2007](#) que analisou uma das minutas deste acordo, sugerindo alteração em um dos dispositivos desta minuta, o qual exonerava as entidades religiosas **de todas espécies tributárias**, senão vejamos:

*“9. Restrito à matéria tributária, cumpre analisar o art. 18 que merece algumas críticas. Inicialmente, por conferir imunidade tributária “total”. Ora, como é expressa na Constituição Federal, a imunidade se aplica somente a impostos, e não às demais espécies tributárias, como as contribuições e taxas. Permanecendo dessa forma, o tratado conferiria tratamento mais amplo que o presente na Constituição e feriria a isonomia ao somente beneficiar às pessoas jurídicas da Igreja Católica. **Opinamos, inicialmente, pela supressão da palavra “total” do caput do artigo 18, e que se inclua na redação que a imunidade ali referida somente atinge os impostos.**”* (grifo nosso)

49. Posteriormente, nova minuta de acordo foi elaborada alterando o dispositivo da minuta, em conformidade com esta recomendação, para que se restringisse aos impostos, o que resultou na redação final do artigo 15 acima transcrito.

50. Por outro lado, nota-se que o artigo 5º deste acordo equipara as entidades religiosas, quando prestem serviços sociais, às entidades beneficentes, o que lhes garante o direito à imunidade prevista no artigo 195, §7º, da CF/88, senão vejamos:

Artigo 5º

*As pessoas jurídicas eclesiásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, **persigam fins de assistência e solidariedade social**, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, **imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro.***

51. Ressalta-se, ainda, que, a despeito de este acordo ter sido celebrado entre o Brasil e autoridade da Igreja Católica, os direitos resultantes do seu texto devem ser estendidos a todas Instituições Religiosas. Neste sentido, cumpre citar o item 11 do Parecer PGFN/CAT n. 2017/2008, que analisou a versão final da minuta do Acordo Internacional (acordo-quadro), celebrado entre o Brasil e a Santa Sé, tecendo os seguintes comentários a respeito do art. 5º supracitado:

"11. Depreende-se da análise dos dispositivos supratranscritos que o Acordo-Quadro não prevê um tratamento privilegiado da Igreja Católica em detrimento das demais religiões. Com efeito, o artigo 5º se limita a equiparar as pessoas jurídicas eclesiásticas que perseguem fins de assistência e solidariedade social às demais entidades "com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico", (...)" (grifo nosso)

52. No entanto, conforme foi demonstrado no capítulo II.1, especificamente no caso das organizações religiosas, estas são caracterizadas por possuir exclusivamente finalidades religiosas, quando constituídas nos termos do art. 44, inciso IV, do CC/02, diferentemente das associações e fundações sem fins lucrativos, que podem ter finalidades religiosas, além das demais finalidades, de assistência social, saúde e educação, as quais garantiriam o direito à imunidade. Neste aspecto, não se pode esquecer que as organizações religiosas são espécies de pessoas jurídicas às quais não são impostas regras de funcionamento e organização, diferentemente de todas as demais, daí também porque não podem ser equiparadas às associações civis.

53. Diante disso, conclui-se que a própria ausência das finalidades de assistência social, saúde ou educação é que afasta das organizações religiosas o direito à imunidade do **artigo 195, §7º, da CF/88, já que possuem finalidades exclusivamente religiosas.**

III

54. Portanto, diante dos fundamentos expostos acima, é possível se concluir que:

a) as entidades religiosas constituídas nos termos do artigo 44, inciso IV, do CC/02, são pessoas jurídicas que possuem natureza jurídica de 'organização religiosa', por possuírem finalidades exclusivamente religiosas, não se confundindo com outras pessoas jurídicas;

b) embora as entidades religiosas não possuam finalidades lucrativas, caso obtenham resultado financeiro positivo em determinado período, sofrerão incidência da CSLL; a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, b, da CF/88, que veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, não se estende à CSLL, já que se trata de contribuição

social, espécie tributária com tipicidade e materialidade próprias;

c) as organizações religiosas, constituídas sob a égide do art. 44, inciso IV, do CC/02, não têm direito à isenção de CSLL, prevista no art. 15 da Lei n. 9.532/97, justamente por não possuírem finalidades *filantrópicas, recreativas, culturais ou científicas*, e, também, por não serem *associações civis sem fins lucrativos*;

d) as organizações religiosas, constituídas sob a égide do art. 44, inciso IV, do CC/02, também não têm direito à imunidade de CSLL, com fundamento no art. 195, §7º, da CF/88, já que as suas finalidades são exclusivamente religiosas.

55. É o entendimento que submeto à consideração superior^{[4][5]}.

Brasília, 26 de maio de 2020.

Documento assinado eletronicamente

PRISCILA MARIA FERNANDES DE CAMPOS

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 2400/2020/ME.

2. Encaminhe-se ao Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo tributário para aprovação, com sugestão de posterior remessa ao órgão de origem.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Procurador da Fazenda Nacional

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 2400/2020/ME.

2. Submeto à apreciação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com sugestão de posterior remessa ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

[1] Trecho da Justificativa do Projeto de Lei n. 634/2003:

"(...) Há também a ressaltar que com a entrada em vigor da lei 10.406/02, as atuais entidades religiosas e os partidos políticos estão sem definição jurídica, porque não podem ser associação, nem sociedade, pois os seus fins são religiosos ou políticos e a transformação em fundação, para as igrejas é inviável legal, técnica e operacionalmente, além de contrária ao fim a que se destinam, pois fundação também não pode ter fim econômico, já que pela definição legal, só podem ser instituídas, segundo o artigo 62, se tiverem fins morais, culturais, ou de assistência, além do religioso, quanto aos partidos políticos, a própria lei orgânica que os rege, nº 9.096/95, os impedem de serem fundações. Ressalva-se assim a possibilidade, embora remota, das igrejas se tornarem pessoas jurídicas, via fundação, mas aos partidos políticos não." (grifo nosso)

[2] PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 247.

[3] ALVES, Maria Regina Domingues. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **In: Tratado das imunidades e**

isenções tributárias. Mônica de Almeida Magalhães Serrano (org.). São Paulo: Editora Verbatim, 2011, p. 58-78.

[4] CONSULTA. 1.2.2.3 IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. 6.4.1 ISENÇÃO. 8.2.2.5 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

[5] CLASSIFICAÇÃO SAJ: 1.1.1.2.16. NÃO APLICAÇÃO DA IMUNIDADE DO ART. 195, §7º, DA CF/88, ÀS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS. 1.1.2.28. NÃO APLICAÇÃO DA ISENÇÃO DE CSLL DO ART. 15 DA LEI N. 9.532/97 ÀS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS. 1.11.2.3.22. INCIDÊNCIA SOBRE RESULTADO POSITIVO APURADO POR ENTIDADES RELIGIOSAS.



Documento assinado eletronicamente por **Priscila Maria Fernandes de Campos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 26/05/2020, às 23:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 27/05/2020, às 08:54, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 27/05/2020, às 14:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **6611646** e o código CRC **50045924**.



DESPACHO Nº 223/2020/PGFN-ME

Processo nº 18220.100484/2019-85

APROVO o PARECER SEI Nº 2400/2020/ME (6611646), aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, que se manifesta sobre o OFÍCIO Nº 741/2019 - SUTRI/RFB que versa sobre "*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, das organizações religiosas*" (5431601).

Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil conforme proposto.

Brasília, 27 de maio de 2020.

Documento assinado eletronicamente

RICARDO SORIANO DE ALENCAR

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Soriano de Alencar, Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional**, em 27/05/2020, às 20:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **8299475** e o código CRC **B55025B3**.