



PARECER SEI Nº 347/2024/MF

Parecer. Ato preparatório. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, art.7º, § 3º. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, art. 3º, XII, e art. 20. Acesso restrito até a tomada de decisão.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ORGANIZAÇÃO RELIGIOSAS. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "C", D CONSTITUIÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA 336. ABRANGÊNCIA ATIVIDADE FILANTRÓPICA EXERCIDA À LUZ DE PRECEITOS RELIGIOSOS. CARACTERIZAÇÃO COMO ATIVIDADE ASSISTENCIAL. INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA. PARECER ANTERIOR. NECESSIDADE REVISÃO DE ENTENDIMENTO.

- O Supremo Tribunal Federal, apreciando o Tema 336 da Repercussão Geral da questão constitucional suscitada no RE 630.790/SP, fixou a tese de que *"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"*.

- Existência de Parecer anterior aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, fixando o entendimento de que as organizações religiosas constituídas nos termos do art. 44, IV, do Código Civil, caracterizam-se por possuírem finalidades exclusivamente religiosas, diferentemente das associações e fundações sem fins lucrativos.

- Superveniência de tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida, que uniformiza a interpretação da Constituição.

- Reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da plena possibilidade de as organizações religiosas realizarem atividades de assistência social e, conseqüentemente, poderem usufruir da imunidade de que trata o art. 150, VI, "c", da Constituição, observadas as condicionantes estabelecidas no julgado e os requisitos legais.

- Caracterização da atividade filantrópica exercida à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática) como assistência social, nos termos dos arts. 194 e 203 da Constituição Federal.

- Revisão parcial de entendimento firmado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em parecer anterior, que concluiu pela impossibilidade de as organizações religiosas exercerem finalidades de assistência social.

Processo SEI nº 10951.102388/2022-19

I - RELATÓRIO

1. Trata-se de consulta submetida à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGAT/PGFN) pela Coordenação de Consultoria Judicial da Coordenação-Geral de Representação Judicial (COJUD/CRJ/PGFN) acerca da manutenção e alcance da interpretação firmada por meio do Parecer SEI nº 2.400/2020/ME, após o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário nº 630.790/SP, com repercussão geral reconhecida (Tema 336), no qual, em síntese, se discutiu, à luz do art. 19, II, art. 150, VI, “c”, e § 4º, e art. 203, da Constituição, se a atividade filantrópica executada com fundamento em preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática) caracteriza-se, ou não, como assistência social, nos termos dos artigos 194 e 203, da Constituição, para fins de incidência da imunidade tributária relativamente ao imposto de importação.

2. A referida decisão, cujo trânsito em julgado ocorreu em 29 de abril de 2022, resultou na fixação da 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”.

3. Cientificada do teor da referida decisão do Supremo Tribunal Federal e da análise inicial da força executória efetivada por meio do Parecer SEI nº 7012/2022, de 09 de maio de 2022, exarado pela Coordenação-Geral de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal (STF), unidade desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Secretaria Especial da Receita Federal endereçou à PGFN, por meio da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 31 de maio de 2022, considerações e questionamentos relacionados à extensão, alcance e operacionalização do cumprimento da decisão, dentre os quais indaga:

“4. (...) se a **decisão alcança as instituições religiosas constituídas sob a égide do art. 44, inciso IV, do Código Civil** (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), com natureza jurídica de organização religiosa, **tendo em vista que, nos termos do Parecer SEI nº 2400/2020/ME** estas diferenciam-se das demais instituições religiosas por possuírem finalidades exclusivamente religiosas”.

4. Na oportunidade, esclareceu a Secretaria Especial da Receita Federal que,

“5. **Em decorrência da afirmação acima**, acerca dos requisitos constitucionais e legais, **faz-se necessário um maior esclarecimento quanto às condições para que a entidade religiosa possa se caracterizar como de assistência social, considerando que objetivos das instituições de assistência social estão arrolados no art. 203 da Constituição Federal (CF)**, e os requisitos materiais para a fruição da imunidade no art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (excetuados os dispositivos declarados inconstitucionais).

5. Por tal razão, questionou objetivamente se: **“a decisão alcança as instituições religiosas constituídas sob a égide do art. 44, inciso IV, do Código Civil, que possuem natureza jurídica de**

organização religiosa?”.

6. Em face de tais dúvidas suscitadas e tendo presente que incumbe a PGFN expedir orientações sobre eventuais questionamentos feitos pela Secretaria Especial da Receita Federal, com vistas a delimitar as situações abrangidas pela decisão, foi exarado pela CRJ/PGFN o Parecer SEI nº 1206/2023/ME, de 15 de fevereiro de 2023, em complementação ao anterior Parecer SEI nº 7012/2022/ME.

7. No Parecer complementar (Parecer SEI nº 1206/2023/ME), a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ/PGFN), ao tempo em que ressaltou incumbir a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários manifestar-se acerca do possível impacto do RE nº 630.790/SP nos seus entendimentos concernentes às organizações religiosas, constituídas nos termos do art. 44, inciso IV, do Código Civil, notadamente daqueles firmados por meio do Parecer SEI nº 2400/2020/ME, houve por bem, proativamente, enquanto ausente análise definitiva do tema, apresentar desde então orientação mínima sobre tal questionamento, ressaltando que a mesma pode(ria) vir a ser posteriormente ratificada ou retificada por esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

8. No aludido opinativo, **a CRJ/PGFN antecipou também- tendo por base a análise da fundamentação exposta no voto-vencedor, acolhido por unanimidade - que “quaisquer entidades religiosas podem gozar da imunidade de que trata o art. 150, VI, “c”, da CF”, desde que:**

- (i) prestem as ações de assistência social listadas no art. 203, I a VI, da CF, inclusive à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática);
- (ii) não possuam finalidade lucrativa, o que se comprova através do cumprimento dos requisitos materiais previstos no art. 14, do CTN, atestado pelos formais previstos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, com exceção do seu §1º e da alínea "f" do §2º ; e
- (iii) suas atividades sejam ofertadas indistintamente ao público vulnerável abarcado pelo seu âmbito territorial de atuação, independentemente da religião da pessoa beneficiada (atuação sem viés discriminatório).

9. Em face da clareza e objetividade da manifestação exarada pela Coordenação-Geral de Representação Judicial por meio do Parecer nº 1206/2023/ME, na interpretação do julgado, pedimos vênias para transcrever parte do referido opinativo, que redireciona quesito da consulta a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários:

23. Desta feita, **os requisitos acima elencados, para além de delimitar, com rigor, o sujeito alvo passível de ser beneficiado com a salvaguarda em questão, consubstanciam, também, parte dos fundamentos determinantes do voto-vencedor, garantindo a aplicação da tese aos sujeitos corretos.**

24. Nessa ordem de ideias, **não se pode inferir do acórdão que quaisquer condicionantes relacionadas à forma de constituição societária da entidade religiosa integrem a *ratio decidendi* da decisão prolatada no RE nº 630.790/SP.** Em outras palavras, na concepção da CRJ, a exigência de determinada forma de constituição da entidade não foi empregada como razão determinante para a qualificação subjetiva da pessoa imune.

25. Ao contrário, **o que se depreende do voto-condutor é a plena compatibilidade de as entidades religiosas (aqui entendidas em sentido lato com base no precedente) realizarem atividades de assistência social,** conceito a atrair interpretação ampla, para o STF: *“compreendendo também as ações privadas que propiciem, por exemplo, acesso ou recolocação no mercado de trabalho, integração das pessoas com deficiência à sociedade e até mesmo a garantia das necessidades mais básicas, como abrigo, alimentação e higiene, demandadas por pessoas em situação de vulnerabilidade social e econômica”.*

26. Com essa perspectiva, exalta-se **o relevante trabalho social empreendido por esses sujeitos, que, em colaboração com o Poder Público, ajudam a disseminar os valores mais caros em nossa sociedade,** porque concretizam o *“fundamento republicano da dignidade da pessoa humana, ao assegurar-se o mínimo existencial a tais indivíduos, quanto pela proteção à liberdade de religião e de crença, direito garantido pelo art. 5º, VI e VII, da Constituição”.*

27. Nesse sentido, **o enfoque constitucional empregado pelo STF, para determinar quem é a entidade religiosa passível de fruição da imunidade, recai fortemente na verificação da ausência de fins lucrativos e nas ações assistenciais prestadas, a ensejar validamente o direito à salvaguarda,** em prol da efetivação de valores e princípios constitucionais essenciais

à formação de uma sociedade livre, justa e solidária.

28. Feitos os esclarecimentos baseados no que foi decidido, não se pode olvidar que o caso concreto dizia respeito a uma entidade religiosa, constituída como associação civil de direito privado, sem fins lucrativos, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 10.406, de 2002.

29. Com efeito, essa forma de constituição da entidade vai ao encontro do entendimento exposto no Parecer SEI nº 2400/2020/ME, que admite às instituições religiosas, organizadas como associações, se dedicarem às atividades religiosas e de assistência social. Conseqüentemente, de acordo com o referido parecer, podem ser imunes, acaso cumpridos os requisitos legais e constitucionais cabíveis.

30. Não obstante, a dúvida da RFB recai sobre outra forma societária: as “organizações religiosas”, entendidas como entidades religiosas constituídas nos termos do art. 44, inciso IV, do Código Civil, na redação introduzida pela Lei nº 10.825, de 2003.

31. Isso porque, **de acordo com o Parecer SEI nº 2400/2020/ME, tais pessoas jurídicas, por possuírem natureza jurídica distinta das associações, exercem exclusivamente finalidades religiosas.**

32. Partindo dessa premissa, o parecer é firme ao afirmar que as organizações religiosas não podem exercer “finalidades filantrópicas, recreativas, culturais ou científicas”, e que é da sua natureza “a própria ausência das finalidades de assistência social (...) o que afasta das organizações religiosas o direito à imunidade do artigo 195, §7º, da CF/88, já que possuem finalidades exclusivamente religiosas”.

33. Considerando que essas conclusões podem, *a priori*, ser replicadas para determinar os sujeitos a serem beneficiados com a imunidade disposta no art. 150, VI, “c”, da CF, **a RFB quer saber se, em razão do Parecer SEI nº 2400/2020/ME, as organizações religiosas, constituídas nos termos do art. 44, inciso IV, do Código Civil - organizações religiosas - podem (ou não) fazer jus ao aludido benefício.**

34. De antemão, vale consignar que o Parecer SEI nº 2400/2020/ME foi elaborado antes do julgamento do RE nº 630.790/SP e que, **na visão da CRJ, adstrita ao que foi julgado pelo STF, não se vislumbra óbice à fruição do beneplácito pelas organizações religiosas, se elas observarem os requisitos listados no voto-condutor, uma vez que, tal como mencionado antes, a forma de constituição da entidade não integra a *ratio decidendi* do pronunciamento judicial, mas sim as suas finalidades.**

10. Do que se pode colher – e ficou bem demonstrado – da manifestação da CRJ/PGFN, a partir de sua interpretação do julgado,

a) a forma de constituição da entidade religiosa não integrou a *ratio decidendi* da decisão exarada no julgamento do RE 630.790/SP, posto que não se extrai ou infere quaisquer condicionantes relacionadas a aludida forma de constituição societária;

b) **não se vislumbram óbices à fruição da imunidade por organizações religiosas, inclusive por aquelas constituídas nos termos do art. 44, inciso IV, do Código Civil, desde que elas observem os requisitos estabelecidos no voto-condutor; e,**

c) **a forma societária não pode servir de justificativa legítima e absoluta para negar a imunidade à organização religiosa, apenas com base na sua natureza jurídica, quando constatado que as condicionantes estabelecidas pelo Supremo Tribunal Federal foram ou estão sendo observadas.**

11. À luz desse horizonte, a CRJ/PGFN houve por bem, adicionalmente, antecipar orientação mínima, enquanto o assunto pende de análise definitiva, solicitando a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, como dito, a ratificação ou a retificação dos termos da orientação antecipada.

12. Para bem contextualizar o assunto, reproduzimos o entendimento antecipado pela CRJ/PGFN, a partir da análise do julgado:

39. Nesse cenário, emerge a possibilidade de uma **solução cautelosa que busca conciliar o entendimento do Parecer SEI nº 2400/2020/ME, nas situações envolvendo as organizações religiosas, com a decisão proferida no RE nº 630.790/SP, através do cotejo entre a forma societária e a realidade fática da entidade.** Explica-se.

40. Apesar de a doutrina defendida no Parecer SEI nº 2400/2020/ME ser no sentido de que as organizações religiosas não podem prestar assistência social, em razão de sua natureza jurídica, **se se verificar na prática a realização efetiva dessas atividades (interpretadas em**

sentido amplo, tal como explicado antes) para a comunidade por ela assistida, à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática), sem discriminação e sem fins lucrativos, exsurge difícil não defender a incidência do precedente a esses sujeitos e, conseqüentemente, garantir-lhes o direito à imunidade - hipótese, portanto, que configura dispensa de atuação judicial *ex vi* do art. 19, VI, "a", da Lei nº 10.522, de 2002.

41. Com efeito, a falta de distinção entre as atividades assistenciais eventualmente prestadas pelas organizações religiosas e as de uma associação religiosa atuante na mesma área atrai a regência do precedente, conferindo o direito de imunidade a ambas, em prol do princípio da isonomia, porquanto a forma de constituição societária não foi invocada como fundamento determinante na prolação da decisão.

42. Nesse sentido, o aspecto meramente formal afeto à constituição da entidade cederia quando ponderado com os valores constitucionais que são concretizados com as ações assistenciais empreendidas pelas organizações religiosas, em parceria ou em substituição à atuação estatal.

43. *In casu*, a realidade fática prevalece sobre a forma da entidade religiosa nessa situação específica a teor dos fundamentos determinantes extraídos do voto-condutor, salvo se peculiaridades do caso concreto recomendarem outra forma de atuação.

44. Seguindo esse raciocínio, a forma de constituição pura e simples de uma entidade religiosa como organização religiosa, nos termos do art. 44, IV, da Lei nº 10.406, de 2002, pode ser um ponto de cautela dos órgãos da Administração Tributária, a exigir-lhes uma análise mais detalhada da entidade, cotejando o seu estatuto social e outros documentos relevantes com a realidade prática, a fim de aferir se ela presta ações de assistência social (ainda que doutrinariamente isso não seja possível, segundo o raciocínio desenvolvido no Parecer SEI nº 2400/2020/ME).

45. Sendo assim, com espeque no julgado, a forma societária não pode servir de justificativa legítima e absoluta para negar a imunidade a toda e qualquer organização religiosa, apenas com fulcro na sua natureza jurídica, se a Fazenda Nacional tiver conhecimento de que as condições subjetivas exigidas pelo STF encontram-se comprovadas.

46. De outro giro, se tais sujeitos não prestarem, de fato, as ações assistenciais requeridas pelo STF, o que estaria consoante com a linha de argumentação teórica defendida no Parecer SEI nº 2400/2020/ME, o entendimento firmado no acórdão-paradigma não lhes beneficiará, porquanto configurada a distinção entre as situações, o que deve sempre ser demonstrado pela Fazenda Nacional, com vistas a resguardar os seus interesses e a aprimorar a sua defesa em juízo.

13. Em relação a tais diretrizes antecipadas, encarece a Coordenação-Geral de Representação Judicial que, na eventualidade de *"retificação da orientação aqui apresentada, torna-se fundamental apontar o elemento de distinção de direito material que justifica a não aplicação irrestrita do precedente às organizações religiosas, constituídas na forma do art. 44, IV, do Código Civil"*.

14. Por tais razões, solicita manifestação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, inclusive quanto à ratificação ou retificação da conclusão provisória antecipada.

15. Eis o relato do essencial.

16. Importante destacar que à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise dos aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014. Por isso, a presente manifestação compreenderá as questões estritamente jurídicas afetas à Coordenação-Geral, nos termos do art. 11, incisos I e V, c/c art. 13, da Lei Complementar nº 73, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e do Enunciado nº 7 do Manual de Boas Práticas Consultivas da Advocacia-Geral da União, de modo que não alcançará aspectos de natureza técnica ou ligados à conveniência e à oportunidade.

17. Na linha de manifestações jurídicas anteriores exaradas no âmbito desta Coordenação-Geral, não se insere em sua competência legal o exame aspectos de conveniência e oportunidade, ressalvado apenas o disposto no Enunciado de Boa Prática Consultiva nº 7, segundo o qual a manifestação jurídica pode, observado o caráter discricionário do acatamento e de forma justificada, adentrar questão jurídica com potencial de significativo reflexo em aspectos técnicos.

18. Por tal razão, a presente análise terá por foco principal os aspectos jurídico-tributários que

foram objeto da consulta.

II - FUNDAMENTAÇÃO

19. Eis o quesito central a ser respondido neste Parecer, conforme solicitação constante do Item III.2 do Parecer SEI nº 1206/2023/ME, o qual reporta questionamento(s) apresentado(s) pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 31 de maio de 2022, relacionado(s):

“b) A decisão alcança as instituições religiosas constituídas sob a égide do art. 44, inciso IV, do Código Civil, que possuem natureza jurídica de organização religiosa?”

20. Tal questionamento foi submetido à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em face do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 630.790/SP (Tema 336 de Repercussão Geral), cujo julgamento foi objeto de análise pela Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional por meio do Parecer SEI nº 7012/2022/ME, de 09 de maio de 2022, que concluiu pela inclusão do tema na lista de dispensa de contestação e recursos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com comunicação à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

21. Como precedentemente informado, por meio do **Parecer SEI nº 2400/2020/ME**, de 26 de maio de 2020, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários alinhou o posicionamento desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quanto à natureza das organizações religiosas, a partir de consulta formulada pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB (COSIT/RFB acerca da natureza das organizações religiosas, do regime da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo às organizações religiosas, bem assim acerca da imunidade do §7º do art. 195 da Constituição, tendo sido firmado o seguinte entendimento:

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; e,**
- 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.**

22. Em apertada síntese, o Parecer SEI nº 2400/2020/ME firmou, dentre outros, o entendimento de que as organizações religiosas se diferenciam das demais instituições - que também exercem semelhantes propósitos - por possuírem finalidades exclusivamente religiosas. As asserções que amparam essa conclusão podem ser especificamente verificadas nos parágrafos 14 (parte final), 15, 17, 39 (segunda parte), 52, 53 e 54, alínea “a” e “d” (parte final) e na ementa do referido Parecer.

23. Considerando que a Coordenação-Geral de Representação Judicial bem esclareceu, no parágrafo 12 do Parecer SEI nº 1206/2023/ME, que, nos termos da Observação nº 3 da lista de dispensa de

contestar e de recorrer disponibilizada na internet, “o tema nº 336 de repercussão geral **limita-se aos impostos, não abrangendo outras espécies de tributos, tais como contribuições sociais**, cujo eventual gozo de imunidade depende do preenchimento de requisitos próprios”, o presente reexame do Parecer SEI nº 2400/2020/ME estará adstrito às conclusões acerca da natureza das organizações religiosas e da delimitação de sua atuação às finalidades religiosas, tendo em vista que o Tema 336 teve a repercussão geral reconhecida exatamente para definir se a atividade filantrópica exercida à luz de preceitos religiosos (caridade, divulgação dogmática e ensino) caracteriza-se, ou não, como assistência social, para fins de fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, cuja definição, portanto, quanto a tal aspecto, repercute diretamente nas conclusões do mencionado opinativo.

24. Preliminarmente, merece especial ressaltar a circunstância de que o Parecer SEI nº 1206/2023/ME foi elaborado pela Coordenação de Consultoria Judicial da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional, unidade da PGFN a quem incumbe, nos termos regimentais, examinar decisões judiciais cujo cumprimento repercute no âmbito do Ministério da Fazenda, assim como formular a orientação para a defesa da Fazenda Nacional, em questões decorrentes de decisões do Poder Judiciário.

25. E, no exercício dessa competência, sob a perspectiva daquela Coordenação-Geral de Representação Judicial, entendeu-se que **quaisquer entidades religiosas podem gozar da imunidade de que trata o art. 150, VI, “c”, da CF, desde que:** (a) prestem ações de assistência social listadas, inclusive à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática); (b) não possuam finalidades lucrativas; e, (c) ofertem suas atividades de maneira indistinta, ao público vulnerável, sem viés discriminatório. Ainda, que a forma de constituição societária não integrou a *ratio decidendi* da decisão do RE 630.790/SP.

26. É evidente que, por se tratar, no caso, da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição, há que se ter presente a aplicabilidade do art. 14 do Código Tributário Nacional, que subordina as entidades nele referidas à observância de requisitos legais. Nesse sentido, na linha da decisão proferida no RE 630.790/SP, a imunidade é aplicável às entidades que *“atendam aos requisitos (materiais) previstos em lei complementar, e que colaborem com o Estado na consecução dos objetivos constantes do art. 203 da Constituição”*.

27. Pensamos que essa visão do tema, extraída a partir da leitura da decisão do Supremo Tribunal Federal, deve receber o beneplácito desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

28. Com efeito, extrai-se objetivamente do julgado os seguintes excertos, que traduzem os seus principais fundamentos e conclusões:

a) *com a Constituição, a assistência social passou a ser política de Estado destinada a proteger os necessitados;*

b) *a universalidade esperada das entidades privadas é no sentido de que devam dirigir as suas ações assistenciais indistintamente à coletividade por elas alcançada, especialmente às pessoas em situação de vulnerabilidade ou risco social, sem viés discriminatório;*

c) *a assistência social é um dos vetores da seguridade social e deve ser interpretada de maneira ampla, compreendendo também as ações privadas que propiciem, por exemplo, acesso ou recolocação no mercado de trabalho, integração das pessoas com deficiência à sociedade e até mesmo a garantia das necessidades mais básicas, como abrigo, alimentação e higiene, demandadas por pessoas em situação de vulnerabilidade social e econômica;*

d) *desde que não haja discriminação entre os assistidos ou coação para que passem a aderir aos preceitos religiosos em troca de terem as suas necessidades atendidas, (...) tais instituições disseminam os valores mais caros em uma sociedade que busca ser livre, justa e solidária: a caridade, a solidariedade, o auxílio às pessoas em situação de risco e a atenção ao semelhante;*

e) *a assistência social prestada por organizações religiosas se dirige a um público verdadeiramente carente dessas ações, alcançando indivíduos que, muitas vezes, instalam-se em localidades remotas, esquecidas pelo Poder Público e não alcançadas por outras*

entidades privadas;

f) *esse entendimento se encontra abarcado tanto pela concretização do fundamento republicano da dignidade da pessoa humana, ao assegurar-se o mínimo existencial a tais indivíduos, quanto pela proteção à liberdade de religião e de crença, direito garantido pelo art. 5º, VI e VII, da Constituição;*

g) *as ações assistenciais exercidas por entidades religiosas são plenamente compatíveis com o modelo constitucional brasileiro de assistência social; e,*

h) *a Corte vem (...) conferindo amplitude à norma constitucional imunizante, de modo a abranger todos os impostos que de alguma forma possam desfalcar o patrimônio, prejudicar as atividades ou reduzir as rendas da entidade imune, ainda que estejam apenas indiretamente relacionados com as suas finalidades essenciais.*

29. De fato, a partir do precedente aqui examinado, a asserção estampada no Parecer SEI nº 2400/2020/ME, no sentido de que *as organizações religiosas constituídas sob a égide do inciso IV do art. 44 do Código Civil distinguem-se das demais instituições por possuírem finalidades exclusivamente religiosas* não se subsume ao sentido conceitual e potenciais finalidades que lhes foram reconhecido(a)s pelo Supremo Tribunal Federal na definição do Tema 336.

30. Não obstante tenha sido esse o entendimento então firmado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não se pode desconhecer que tal orientação restou infirmada pela tese em exame, que definiu o Tema 336 de Repercussão Geral - sistemática de julgamento caracterizada pela especial eficácia expansiva de seus efeitos -, razão pela qual entendemos que deve o Parecer ajustar-se à nova diretriz estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 630.790/SP, que nos cabe, agora, observar, em respeito à prevalência da decisão.

31. Do que se pode colher do acórdão do Supremo Tribunal Federal, a solução da questão, que não guarda pertinência – ratifica-se – com a forma de constituição da entidade religiosa, há de ser encontrada na verificação das ações assistenciais realizadas, inclusive à luz de preceitos religiosos (caridade, divulgação dogmática e ensino), bem como na constatação de ausência de finalidade lucrativa, na identificação de que o patrimônio, a renda e os serviços da entidade estão afetados a suas finalidades essenciais e na verificação de oferta indistinta e não discriminatória ao público vulnerável. Essas, em essência, as principais balizas, sem prejuízo da observância dos requisitos legais estabelecidos em lei complementar.

32. Observados esses pressupostos, cabe advertir, a Administração Tributária deve considerar que o exercício da atividade assistencial não desnatura a natureza da organização religiosa, que poderá usufruir da imunidade, porquanto essa presunção praticamente impõe um dever de tratamento que não pode ser inobservado. Não obstante, como ressaltou o Ministro Relator do RE 630.790/SP, *em obiter dictum,*

30. No entanto, (...) 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 (da) 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.

33. E destacou peremptoriamente:

Destaco apenas que, conforme consta na ementa transcrita, *“para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária”*.

34. Em outras palavras, segundo a decisão do Supremo Tribunal Federal, a imunidade das entidades de que trata o art. 150, VI, “c”, que possui, portanto, extração constitucional, não pode ser afastada, no que tange ao requisito da afetação do patrimônio, renda e serviços às finalidades essenciais, acaso não demonstrado o desvio de finalidade.

35. Como assevera o acórdão, *“a imunidade recai sobre a renda e o patrimônio não necessariamente afetos às ações assistenciais, desde que os valores da sua exploração sejam revertidos para a atividade-fim das entidades assistenciais”*. Nesse particular, *“havendo correspondência entre o recurso obtido e a aplicação nas finalidades essenciais, restará configurado o liame exigido pelo texto constitucional”*.

36. Há que se considerar, ainda, na linha do trecho acima transcrito, que o Supremo tem adotado uma interpretação finalística das imunidades, em atenção aos direitos e garantias fundamentais a serem por elas incentivados (RE 330817, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, acórdão publicado no DJe de 31-08-2017), circunstância que direciona ao entendimento no sentido de prestigiar-se, em primeiro plano, o cumprimento do fim almejado. Nesse sentido, oportuno transcrever trecho do voto formalizado pelo Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 595.676 (Tema nº 259 de RG que elucida esse enfoque):

Os precedentes do Supremo, no tocante às imunidades das alíneas “a”, “b” e “c” do aludido inciso VI, têm deixado clara a atenção do Tribunal com as funções políticas e sociais dessas normas, revelando-se prática de interpretação teleológica para a solução das controvérsias surgidas e buscando-se sempre a melhor realização dos valores protegidos. Como afirmado pelo ministro Sepúlveda Pertence, no Recurso Extraordinário nº 237.718, da relatoria de Sua Excelência, julgado em 29 de março de 2001, a linha jurisprudencial do Tribunal, nos últimos tempos, vem sendo *“decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.”*

[...]

A alínea “c” trata da imunidade referente ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem finalidade lucrativa. Como descrito por Humberto Ávila, a norma tem em conta o *“dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social”* (ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Op. cit., p. 273). O constituinte objetivou estimular a criação de partidos políticos e de entidades sindicais, assegurando-lhes autonomia financeira e favorecendo o pleno exercício da democracia representativa – artigo 1º, parágrafo único, da Carta –, da liberdade política – artigo 17 – e da liberdade sindical – artigo 8º. Buscou também incentivar a iniciativa privada no auxílio ao Estado para cumprimento dos deveres e das funções sociais previstas nos artigos 6º, 196 – saúde –, 203 – assistência social – e 205 – educação. A definição do âmbito normativo da imunidade não pode ser alheia a esses fins políticos e sociais, de extrema relevância, visados pela Constituição, de tal forma que a interpretação que considere essas conexões valorativas será sempre a mais pertinente."

37. A partir do confronto dos fundamentos adotados por ocasião da elaboração do Parecer SEI nº 2400/2020/ME com as razões expostas no acórdão proferido no RE 630.790/SP, não se divisam elementos de distinção de direito material que possam justificar a não aplicação do precedente do STF às organizações religiosas constituídas na forma do inciso IV do art. 44 do Código Civil, quando observadas as condicionantes estabelecidas no julgado.

38. A Coordenação-Geral de Representação Judicial reputou ainda relevante submeter à ratificação ou retificação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários a orientação antecipada sobre o tema, por meio do Parecer SEI 1206/2023/ME, a qual pode(ria) vir a ser posteriormente ratificada ou retificada. Em síntese, a referida orientação consistiu na sugestão de observância das seguintes diretrizes:

a) relativamente às organizações religiosas, *“se se verificar na prática a realização efetiva dessas atividades (interpretadas em sentido amplo, tal como explicado antes) para a comunidade por ela assistida, à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática), sem discriminação e sem fins lucrativos, exsurge difícil não defender a incidência do precedente a esses sujeitos e, conseqüentemente, garantir-lhes o direito à imunidade”*;

b) *“a falta de distinção entre as atividades assistenciais eventualmente prestadas pelas organizações religiosas e as de uma associação religiosa atuante na mesma área atrai a regência do precedente, conferindo o direito de imunidade a ambas, em prol do princípio da isonomia, porquanto a forma de constituição societária não foi invocada como fundamento*

determinante na prolação da decisão”; e,

c) “a forma de constituição pura e simples de uma entidade religiosa como organização religiosa, nos termos do art. 44, IV, da Lei nº 10.406, de 2002, pode ser um ponto de cautela dos órgãos da Administração Tributária, a exigir-lhes uma análise mais detalhada da entidade, cotejando o seu estatuto social e outros documentos relevantes com a realidade prática, a fim de aferir se ela presta ações de assistência social”.

39. Opinamos pela ratificação das cautelosas diretrizes provisoriamente antecipadas pela CRJ/PGFN, porquanto harmônicas com a decisão proferida no RE 630.790/SP.

40. Vale ressaltar, por fim, que, com o advento da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que deu nova redação à alínea “b” do inciso VI do art. 150, corporificou-se na Constituição, expressamente, a extensão da imunidade de impostos às *“entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes”*.

41. Assim, com a publicação, em 21 de dezembro de 2023, da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, por expressa previsão constitucional, as organizações religiosas, independentemente da forma de constituição, passaram a figurar no rol das entidades aptas à fruição da imunidade compreensiva do patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais. Não obstante, ressalva-se que o novo dispositivo - a despeito de destacar para alínea distinta (da “c” para a “b”) as entidades religiosas e suas organizações assistenciais e beneficentes - deve ser interpretado com os olhos postos nas balizas estabelecidas pelo Supremo Tribunal Federal na Tese de repercussão geral relacionada ao Tema 336, a par dos requisitos legais aplicáveis às entidades que fazem jus à imunidade.

III - CONCLUSÃO

42. Ante o exposto, tendo presentes os termos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 630.790/SP, conclui-se:

a) o Supremo Tribunal Federal, apreciando o Tema 336 da Repercussão Geral da questão constitucional suscitada no RE 630.790/SP, fixou a tese de que *“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”*;

b) em que pese a existência de Parecer anterior aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional (Parecer SEI nº 2400/2020/ME), fixando o entendimento de que as organizações religiosas constituídas nos termos do art. 44, IV, do Código Civil, caracterizam-se por possuírem finalidades exclusivamente religiosas, diferentemente das associações e fundações sem fins lucrativos, sobreveio tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida, que uniformiza a interpretação da Constituição, no sentido de reconhecimento da plena possibilidade de as organizações religiosas realizarem atividades de assistência social e, conseqüentemente, poderem usufruir da imunidade de que trata o art. 150, VI, “c”, da Constituição, observadas as condicionantes estabelecidas no julgado e os requisitos legais;

c) nos termos da decisão, a atividade filantrópica exercida à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática) caracteriza-se como assistência social, na forma dos arts. 194 e 203 da Constituição Federal; e,

d) mostra-se necessária e oportuna a revisão parcial de entendimento firmado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer SEI nº 2400/2020/MF, que concluiu pela impossibilidade de as organizações religiosas exercerem finalidades de assistência social.

43. Em face das conclusões, e respondendo afirmativamente ao quesito formulado na consulta, no sentido de que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 630.790/SP alcança as organizações religiosas constituídas sob a égide do art. 44, inciso IV, do Código Civil, propõe-se:

a) a ratificação das conclusões e da orientação provisória apresentada pela Coordenação-Geral de Representação Judicial por meio do Parecer SEI nº 1206/2023/ME (parágrafos 38 a 46); e,

b) a revisão parcial do Parecer SEI nº 2400/2020/ME, em especial, em relação às conclusões constantes da ementa e dos parágrafos 14 (parte final), 15, 17, 39 (segunda parte), 52, 53 e 54, alínea “a” e “d” (parte final), no que tange à premissa de que as organizações religiosas constituídas na forma do art. 44, IV, do Código Civil, em função de sua natureza, somente possuem finalidades exclusivamente religiosas e, portanto, não gozariam da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88.

44. Importante esclarecer que o entendimento ora proposto não constitui fixação retroativa de nova interpretação, mas do mero reconhecimento de que, após o trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 630.790/SP, o qual fixou a tese de repercussão geral alusiva ao Tema 336, sobreveio definição jurídica firmada pelo Supremo Tribunal Federal, em controle incidental de constitucionalidade, com especial eficácia expansiva, apta a impactar automaticamente os efeitos temporais do entendimento firmado por esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, relativamente ao seu conteúdo, extensão e alcance. A referida tese já foi inclusive objeto de exame pela Coordenação-Geral de Representação Judicial, no exercício de sua competência, visando orientar adequadamente os órgãos da Administração Tributária.

45. Acaso aprovado o presente parecer, sugere-se seja dada ciência à Coordenação-Geral de Representação Judicial, em atenção ao pedido constante dos parágrafos 47 e 59 do Parecer SEI nº 1206/2023/ME.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

EDIMAR FERNANDES DE OLIVEIRA

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 347/2024/MF**
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto.

TIAGO DO VALE

Coordenador de Assuntos Tributários

Indexação: 1.2.2.3 Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social; 1.2.2.7 Imunidade das Instituições de Ensino, Partidos e Templos



Documento assinado eletronicamente por **Edimar Fernandes de Oliveira, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 08/02/2024, às 21:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)-Geral Substituto(a)**, em 08/02/2024, às 21:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **40011650** e o código CRC **C15D8B94**.

Referência: Processo nº 10951.102388/2022-19

SEI nº 40011650



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta Tributária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 10951.102388/2022-19

Aprovo o muito bem lançado **PARECER SEI Nº 347/2024/MF**, de autoria do Procurador da Fazenda Nacional Dr. Edimar Fernandes de Oliveira. Ao Apoio/CAT, para: i) adoção das providências necessárias relativas à revisão parcial do Parecer SEI nº 2.400/2020/ME, conforme alínea b) do item 43 da manifestação jurídica; e ii) ciência à Coordenação-Geral de Representação Judicial da PGFN, em resposta ao Despacho 31804674, com a solicitação de manifestação da consultante a respeito da possibilidade de o Parecer SEI nº 347/2024/MF, ser gravado como público, nos termos da Lei de Acesso à Informação.

Brasília, 09 de fevereiro de 2024.

Documento assinado eletronicamente

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO

Procuradora-Geral Adjunta Tributária Substituta



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) Substituto(a)**, em 09/02/2024, às 18:08, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **40100372** e o código CRC **C676483F**.

Referência: Processo nº 10951.102388/2022-19.

SEI nº 40100372



DESPACHO

Processo nº 10951.102388/2022-19

Por meio do Despacho MF-PGFN-PGAJUD-CRJ-COJUD-RL40160095, a CRJ assim se pronunciou: "*Em atendimento ao item (ii) do despacho 40100372, manifesto ciência quanto ao termos do Parecer 347/2024/MF (40011650) e anoto não haver encontrado óbices a que seja gravado como público, nos termos da Lei de Acesso à Informação.*"

Diante disso, solicita-se ao Apoio/CAT que adote as medidas administrativas a seu cargo para tornar **público** o PARECER SEI Nº 347/2024/MF (evento SEI MF-PGFN-PGAT-CA40011650), com fundamento no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, "caput", do Decreto nº 7.724, de 2012.

Andréa Karla Ferraz

Procuradora da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 19/02/2024, às 09:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **40182129** e o código CRC **7DCF6455**.