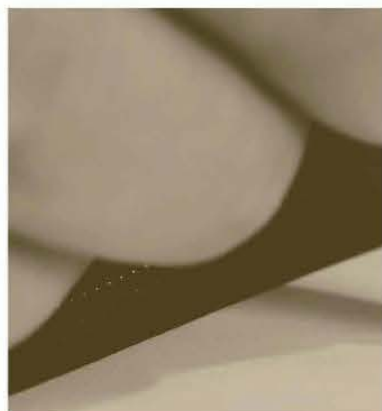


NOTA JURÍDICA

001/2024



REFORMA TRIBUTÁRIA
IMUNIDADE DAS
ORGANIZAÇÕES SEM
FINS LUCRATIVOS



NOTA TÉCNICA

REFORMA TRIBUTÁRIA – IMUNIDADE DAS ORGANIZAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS

Emenda Constitucional n.º 132. Reforma Tributária. Alterações no sistema de imunidades tributárias a impostos e contribuições sociais das instituições de natureza religiosa e das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos.

I. BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

1. Por ocasião do advento da Emenda Constitucional (EC) n.º 132, que sacramentou a tão esperada Reforma Tributária, relevantes alterações no que se refere às imunidades de determinadas organizações da sociedade civil já são objeto de acalorados debates, vez que mudanças e inovações conceituais, aliadas a uma construção jurisprudencial lastreada ainda no antigo regime, geram legítimas dúvidas quanto ao alcance do fenômeno imunitório atinentes aos impostos e às contribuições sociais. Serve, pois, este breve ensaio para analisar o que, de fato, já está definido e o que ainda será matéria de regulamentação futura quanto ao gozo das garantias constitucionais das organizações religiosas e das associações civis.

2. No decorrer dos últimos 20 (vinte) anos, a questão da imunidade ganhou contornos no debate judicial onde restou pacificado que:

- a. a imunidade aos impostos dos templos e das associações civis é um conceito econômico, logo, abrange toda e qualquer atividade lícita que represente a geração de receita para custeio de tais entidades;
- b. a imunidade dessas mesmas instituições recai sobre imóveis utilizados para os fins institucionais próprios da pessoa jurídica, mas também sobre bens locados, terrenos sem construção ou qualquer outro tipo de edificação, inclusive sobre terras vazias e destituídas de qualquer atividade não própria. Especificamente quanto aos templos de qualquer culto, a imunidade a impostos alcança também o bem imóvel de terceiros alugado pela organização religiosa;
- c. o ônus da prova para a desconsideração da imunidade de templos e associações privadas é da Fazenda Pública, vez que não se pode presumir o desvio da finalidade da instituição;
- d. já em relação especificamente aos templos de qualquer culto, a imunidade a impostos não está condicionada a ato declaratório do Estado; trata-se de uma garantia constitucional que independe de lei regulamentar.

3. Aliás, sobre a expressão “templo de qualquer culto”, o presente texto tece pormenorizados comentários, mas desde já cabe aqui enfatizar que, no esteio do já definido também pelo Supremo Tribunal Federal (STF), não é o Estado que define o que é religião e quais entidades podem ser imunes aos impostos sob tal pretexto.

4. O avanço na compreensão dos temas acima, sobretudo em razão da consolidação da interpretação conferida, especialmente, pelo STF, impôs a necessidade de adequação do texto constitucional para definitivamente normatizar tais conceitos. Assim sendo, a Reforma Tributária se mostrou a oportunidade ideal para tanto.

II. DA ATUALIZAÇÃO CONCEITUAL – ART. 150, INC. VI, ALÍNEA “B”

5. Ante os preceitos judiciais elencados no item anterior, surgiu a necessidade de alteração da extensão constitucional relativa à imunidade dos templos de qualquer culto, que passou a contemplar estruturas relacionadas às entidades religiosas. De forma inovadora, a redação trouxe um novo conceito jurídico. Observe-se:

Art. 150.

(...)

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

(...)

§ 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.

6. Ao empregar as expressões “entidades religiosas” e “templos de qualquer culto”, o texto reformado sepulta a interpretação há muito reconhecida como obsoleta pelo Judiciário de que o alvo de tal benesse seria somente a edificação onde se realiza a celebração litúrgica. Ele assegurou, com o conceito de entidade religiosa, que a previsão constitucional se alinhe à posição firmada pelo STF que dita que a imunidade deve ser interpretada extensivamente, de acordo com o conteúdo econômico de suporte à subsistência da religião, e não apenas ao local da cerimônia sacra.

7. Consequentemente, a prerrogativa imunitória projeta-se não só apenas ao patrimônio de tais instituições, mas também sobre a totalidade da renda e das atividades (serviços) por elas exercidas, desde que alinhadas e destinadas às suas finalidades institucionais.

8. Nesse sentido, não pairam mais dúvidas de que associações civis constituídas com o fito de desenvolver atividades tipicamente de

viés religioso ou com o desiderato de constituir outras fontes de receita para financiar projetos umbilicalmente ligados à sua missão espiritual, são igualmente beneficiárias da imunidade aos impostos sobre renda, patrimônio e serviços que historicamente a Carta Magna reservou aos templos de qualquer culto, vez que doravante consideradas entidades religiosas.

9. Outra adição de grande relevância à alínea “b”, do inc. VI, do art. 150, da Constituição Federal (CF), é a previsão de que a imunidade usufruída pelas entidades religiosas e pelos templos de qualquer culto contempla ainda “suas organizações assistenciais e beneficentes”. Desta feita, os braços de tais instituições, que têm por escopo desenvolver especificamente o mister assistencial intrínseco a essas, gozarão igualmente da mesma garantia constitucional, mesmo sem desenvolver atividades religiosas propriamente ditas.

10. Tal previsão decorre do reconhecimento de que a garantia da liberdade religiosa se estende a todos os meios necessários a assegurar que as entidades religiosas e os templos de qualquer culto exerçam amplamente suas atividades segundo seus dogmas e objetivos sociais. Neste caso, invariavelmente, seus ideais contemplam também o atendimento assistencial a pessoas que se encontram em vulnerabilidade social. Portanto, nada mais correto do que considerar a relação entre essas 3 (três) figuras para contemplá-las, simultaneamente, com a imunidade em comento.

11. Importante observar ainda que a ampliação do rol de beneficiários de que trata a alínea “b” implica que essas organizações assistenciais e beneficentes – que tradicionalmente já se constituíam como associações civis de cunho filantrópico – gozarão da imunidade em questão apenas e tão somente em razão de seu vínculo com as 2 (duas) primeiras instituições previstas no dispositivo constitucional e do emprego de seu patrimônio, renda e serviços à consecução de suas finalidades essenciais, sem a imposição de cumprirem requisitos outros previstos em lei.

12. Trata-se de relevante mudança, pois confere às organizações assistenciais e beneficentes tratamento fiscal sobremaneira diverso ao dado às instituições de educação e assistência social – no caso, conceito de assistência social lato sensu adotado pela Constituição Federal, que contempla a educação, a saúde e a assistência social propriamente dita – sem fins lucrativos, de que trata a alínea “c”, do mesmo inc. VI, do art. 150, as quais se veem forçadas a atender ainda as exigências previstas no art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN).

13. Portanto, tem-se a criação de um tipo próprio de instituição privada voltada à assistência social, no caso, a “organização assistencial e beneficente ligada a entidade religiosa ou a templo de qualquer culto”, desobrigada a cumprir imposições outras que não as já previstas na Carta Magna para fruir da imunidade a impostos. Esta se distingue das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, em geral, descritas na alínea “c”, submissas ao CTN para se verem livres desses tributos.

14. Em tempo, frise-se que a nova dinâmica constitucional reforça o comando estampado no art. 15, do Decreto n.º 7.107/10, que promulgou o acordo internacional firmado entre a república Brasileira e a Santa Sé (Acordo Brasil-Santa Sé), *in verbis*:

Art. 15. Às pessoas jurídicas eclesíásticas, 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, inclusive, em termos de requisitos e obrigações exigidos para fins de imunidade e isenção.

15. É de se observar que os termos utilizados para denominar essa nova modalidade – “suas”, “organizações assistenciais” e “beneficentes” – não se mostram como os tecnicamente mais adequados ou

suficientemente claros para representar o verdadeiro intuito do legislador constituinte.

16. O primeiro deles, a palavra “suas”, denota algo que vai além de uma simples instituição confessional e que se baseia em ensinamentos ou preceitos de um determinado carisma ou dogma de uma entidade religiosa ou templo de qualquer culto. Em que pese a norma constitucional não explicitar detalhadamente em que grau se dá a ligação entre as duas pessoas jurídicas, inegável que há de existir uma vinculação direta da organização assistencial e beneficente com a entidade religiosa ou o templo de qualquer culto; uma identificação clara de que sua constituição e/ou gestão se dá pela própria instituição religiosa ou por pessoas físicas a ela ligadas. Recomenda-se, portanto, às organizações de assistência social que se enquadrem nesse novo modelo, que revisem seus estatutos sociais de forma a melhor adequá-los a essa realidade.

17. Entretanto, há que se fazer uma ressalva: nunca existiu e continua a não existir o que muitos pensam ser um *tertium genus*, qual seja, a dita associação religiosa. Repita-se, essa espécie inexistente no ordenamento jurídico brasileiro. Ou se é uma associação civil, ou uma organização religiosa.

18. Aliás, no que se refere ao termo “organizações”, é natural que a primeira leitura nos remeta à figura legal da “organização religiosa” de que trata o Código Civil Brasileiro (CC), em seu art. 44, inc. IV, sobretudo pela óbvia relação com o tema sob análise. Entretanto, a interpretação que entendemos melhor se adequar ao real intuito do legislador constituinte é que o emprego da expressão se faz de forma genérica, de modo a abranger toda e qualquer pessoa jurídica de assistência social, sem fins lucrativos, ligada a entidade religiosa ou a templo de qualquer culto, constituída sob a forma de associação civil ou mesmo uma fundação.

19. Por fim, quanto ao vocábulo “beneficentes”, esse de fato impõe maior atenção, pois invariavelmente remonta à “entidade beneficente de assistência social” e, conseqüentemente, à imunidade às contribuições para o

financiamento da Seguridade Social prevista no art. 195, §7º, da CF. A rigor, o reconhecimento como tal passa pelo cumprimento dos requisitos impostos pela Lei Complementar n.º 187/21, a chamada “Lei de Filantropia”, inclusive pela obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

20. Ora, se a interpretação a ser conferida à alínea “b”, do inc. VI, do art. 150, perpassar por tal enfoque, estaríamos a tratar, na realidade, da imposição de uma exigência deveras mais austera para organizações assistenciais ligadas a entidades religiosas do que as dirigidas às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos mencionadas na alínea “c”. Isto implicaria na exigência do CEBAS para que essas pessoas jurídicas gozassem da imunidade a impostos quando, em regra, isto é mandatório apenas para fruição da benesse em relação às contribuições sociais. Entretanto, forçoso é concluir que não é esse o espírito da norma.

21. Conforme explanado anteriormente, a alteração do texto constitucional de “templos de qualquer culto” para também contemplar “entidade religiosa” tem por fim adequar o dispositivo à compressão de que a liberdade religiosa deve ser assegurada em sua forma mais ampla, não podendo ser limitada apenas aos locais de celebração da cerimônia sacra. Assim, tal garantia constitucional se estende à totalidade das atividades exercidas pela entidade, mesmo aquelas que não são precipuamente religiosas, mas que tenham com ela uma relação estreita, seja para fins de financiamento de suas atividades, seja porque se trata de um desdobramento natural de seu carisma ou dogma, como é o caso da assistência social para diversas denominações.

22. Portanto, se a pretensão com a nova redação da alínea “b” é ampliar os meios de exercício da liberdade religiosa – alargando-se, destarte, o campo de alcance da imunidade em voga – contraditório seria restringir o acesso a essa mesma benesse às organizações assistenciais daquelas, sobretudo quando a norma não as trata como uma exceção. Pelo contrário, o texto constitucional claramente estende a mesma imunidade fruída pelas entidades

religiosas e pelos templos de qualquer culto, assim como as condições para dela gozar, às suas pessoas jurídicas que prestam assistência social.

23. Nesse sentido, parece-nos que o uso da expressão “beneficente” no dispositivo seja apenas uma redundância à natureza assistencial da organização. A adoção de tal termo não faz da organização assistencial vinculada à entidade religiosa ou ao templo de qualquer culto uma “entidade beneficente de assistência social” imune a contribuições sociais, o que ocorrerá exclusivamente se essa for portadora de CEBAS válido.

III. DAS NOVAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

a. CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS) E IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)

24. A reforma tributária resultou ainda na adoção de um novo sistema com base no conceito de Imposto sobre valor agregado, visando maior simplicidade nos procedimentos fiscais, de modo a acabar com a cobrança de tributos sobre tributos.

25. Nesse sentido, serão extintos o ISS, o ICMS, o IPI, a COFINS e a Contribuição para o PIS, os quais serão substituídos por 2 (dois) novos tributos, sendo um com receita destinada à União Federal (Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS) e o outro com receita compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS).

26. A CBS, prevista no art. 195, inc. V, da CF, é um tributo de competência federal que foi criado para substituir de forma única o IPI, o PIS e a COFINS, com incidência sobre bens e serviços, materiais e imateriais, inclusive direitos. Incidirá também sobre operações de importação:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

(...)

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

27. A criação da CBS se deu em meio à Reforma Tributária para simplificar o sistema fiscal, com regras claras esculpidas no art. 149-B da CF. Diferentemente das antigas contribuições sociais (PIS/COFINS), a regra será a não cumulatividade e não haverá hipótese de creditamento. A base de cálculo da CBS será a Receita Bruta, com a exclusão do IPI, ICMS, ISS e da própria CBS, sendo certo que, em respeito ao art. 146 da CF, será regulamentada por Lei Complementar, respeitando às anterioridades anual e nonagesimal.

28. Evidentemente, tratar deste tipo de tributo implica em ressaltar que há fundamentais diferenças entre a sua aplicação para organizações com finalidade de lucro (sociedades empresárias) e para as entidades sem fins lucrativos (associações civis, fundações, entidades religiosas, templos de qualquer culto, etc.).

29. Em regra, haverá uma redução da alíquota em 40% (quarenta por cento) de CBS para serviços de educação e serviços de saúde. Neste campo de redução de alíquota, não se tratou sobre a redução da alíquota da CBS para os serviços de assistência social. Há previsão, no entanto, para isenção do IBS em caso de entidades de assistência social que adquiram medicamentos e dispositivos médicos.

30. Há novidade também quanto ao prazo de redução da alíquota que será revisto a cada 5 (cinco) anos, com base em metas de

desempenho econômicas, sociais e ambientais. Convém também destacar que consta regra clara de redução total da alíquota da CBS para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (PROUNI).

31. Ocorre que a presente missiva tem por escopo principal a abordagem da sistemática da nova lógica tributária sob a perspectiva das instituições sem finalidade de lucro. Nesta esteira, ressaltamos a grande alteração prevista no art. 149-B da CF, inserido na Carta Constitucional por meio da Emenda Constitucional de n.º 132, em especial, o disposto em seu parágrafo único:

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - imunidades;

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

**IV. DAS IMUNIDADES: ART. 149-B, § ÚNICO; ART. 150, INC. VI, ALÍNEAS “B”;
ART. 195, INC. V E §7º, TODOS DA CF – ARTS. 9º E 14, DO CTN**

32. No art. 149-B, o legislador constituinte ao fazer menção aos arts. 156-A e art. 195, inc. V, da CF, tratou sobre a hipótese de incidência do IBS e da CBS. Da análise do referido dispositivo, ambos os tributos observarão as mesmas regras em relação à imunidade (inciso II).

33. Dadas estas considerações, tem-se o § único do art. 149-B, com a seguinte redação:

Art. 149-B. (...)

II - imunidades;

(...)

Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

34. Da análise do texto supra, evidencia-se que as regras imunitórias tanto para o IBS quanto para a CBS são aquelas dispostas no art. 150, inc. VI, da CF. Observa-se ainda que, mesmo que a CBS seja uma contribuição para financiamento da seguridade social, prevista no art. 195, inc. V, essa não obedecerá a sistemática da imunidade prevista no §7º do mesmo artigo.

35. Significa dizer que a imunidade à CBS não estará vinculada à posse do CEBAS. Relembre-se: historicamente, as normas que regulamentaram as regras para gozo da imunidade às contribuições sociais de que trata o §7º sempre previram a exigência de que a instituição fosse portadora de CEBAS válido. Entretanto, a dinâmica trazida pela Constituição para fruição da imunidade à CBS é outra, qual seja, a mesma estabelecida para os impostos.

36. Veja-se que as instituições analisadas neste estudo são aquelas elencadas nas alíneas “b” e “c”, do art. 150, inc. VI, sendo elas, (i) entidades religiosas e (ii) templos de qualquer culto, (iii) inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; (iv) fundações e (v) instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

37. Portanto, sendo a CBS o tributo previsto no art. 195, inc. V, da CF, as entidades do art. 150, inc. VI, acima relacionadas, são, nos termos da reforma, a ela imunes.

38. Tem-se, portanto, um ineditismo da Carta Magna ao estabelecer expressamente que determinadas instituições gozarão ao mesmo tempo da imunidade a impostos (IBS) e a uma espécie de contribuição social (CBS), ainda que não sejam entidades beneficentes de assistência social portadoras do CEBAS.

39. Em sentido oposto, quanto às demais contribuições sociais previstas no art. 195, da CF, as entidades do art. 150, inc. VI, não se tornaram imunes a elas, havendo ainda a incidência da cota patronal, da CSLL e do SAT/RAT, posto que essas não foram totalmente substituídas pela CBS. Assim, continua sendo necessária, como já dito, a posse do CEBAS válido para gozar da imunidade às referidas contribuições.

40. Ou seja, a imunidade esculpida no art. 195, §7º, da CF, a qual permite com que as entidades beneficentes de assistência social não recolham as demais contribuições sociais dispostas no art. 195 da CF, somente alcança as entidades detentoras do CEBAS cumpridoras dos requisitos da Lei Complementar (LC) n.º 187/21.

41. Portanto, por um lado, temos que o parágrafo único do art. 149-B da CF estabeleceu um rol ampliado de entidades imunes concomitantemente ao IBS e à CBS, enquadrando nesta lista as entidades religiosas, os templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes, além das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Ressalte-se que, para tanto, tais instituições deverão cumprir os requisitos previstos em lei complementar. Atualmente, referida norma é o art. 14, do CTN. Porém, tal regulamento poderá ser substituído por eventual novo regramento.

42. Por outro, as entidades detentoras do CEBAS são imunes a todas às contribuições sociais, bem como ao IBS e à CBS, vez que, essencialmente, são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, de educação, saúde ou de assistência social, nos termos do art. 150, inc. VI, alíneas “b” e “c”, da CF. Portanto, são elas também cumpridoras dos requisitos para fruição da imunidade a impostos.

V. DA CONCLUSÃO

43. Consoante as considerações acima, em relação às instituições sem finalidade de lucro, a Reforma Tributária consolida a prerrogativa imunitória em relação aos impostos dos templos de qualquer culto, estendendo-a ao que denomina “entidades religiosas” e às “organizações assistenciais” a elas vinculadas.

44. Além disso, a novel redação prevê que, quanto aos novos tributos criados – IBS e CBS – tais instituições serão imunes a ambos, desde que cumpridas as exigências legais fixadas, ressaltando o regime próprio das entidades beneficentes portadoras do CEAS, conforme procurou-se explicar.

45. Enfim, neste momento é preciso aguardar o pronunciamento do Poder Legislativo Federal, que ainda traçará os contornos da Reforma Tributária no prazo de 180 (cento e oitenta) dias seguintes à promulgação da EC n.º 132, quando surgirão novas Leis Complementares que irão compor todo o conjunto regulatório afeto à imunidade das instituições ora tratadas.

SARUBBI CYSNEIROS ADVOGADOS ASSOCIADOS

Hugo José Sarubbi Cysneiros de Oliveira

OAB/DF n.º 16.319

João Paulo Amaral Rodrigues

OAB/DF n.º 24.867

Mateus Gonçalves Borda Assunção

OAB/DF n.º 36.586

Emmanuel Maurício Teixeira de Queiroz

OAB/DF n.º 15.762