



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial
Redução de Litigiosidade

PARECER SEI Nº 1206/2023/ME

Documento protegido por sigilo profissional. Art. 133 da Constituição Federal. Art. 7º, inciso II, da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994 (Estatuto da OAB). Art. 22 da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Art. 6º, inciso I, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Parecer PGFN/CJU/COJPN/Nº 2328/2013.

Recurso Extraordinário nº 630.790/SP, submetido ao regime da repercussão geral (Tema nº 336).

Tributário. Imposto de importação. Imposto sobre produtos industrializados. Entidades religiosas. Instituições de assistência social. Art. 203, da Constituição Federal. Imunidade. Art. 150, inciso VI, “c” e §4º da Constituição Federal. Abrangência. Interpretação ampliativa.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Tema incluído na lista de dispensa de contestar e de recorrer. Parecer SEI nº 7012/2022/ME. Parecer Explicativo de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 31 de maio de 2022. Questionamentos acerca do alcance do julgado.

Processo SEI nº 10951.102388/2022-19

I

Objeto da consulta

1. A Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil - COSIT/RFB encaminha à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial - PGAJUD, por intermédio da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 31 de maio de 2022, os seguintes questionamentos relativos ao julgamento do RE nº 630.790/SP^[1], submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil:

- “a) quais os tributos que estariam efetivamente abrangidos pela decisão, tendo em vista a interpretação do STF sobre a expressão “patrimônio, renda ou serviços”?
- 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?
- c) Acerca dos requisitos, em que pese se tratar de entidade religiosa, para fins de qualificação

como instituição de assistência social, deve a entidade cumprir todos os requisitos previstos na Constituição Federal, no art. 14 do Código Tributário Nacional e no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997?

d) a parte final do item 4 do acórdão, que trata da reversão dos valores oriundos da exploração de atividades-meio (atividades econômicas) para as atividades essenciais (assistenciais) integra a decisão vinculante, considerando que STF historicamente adota uma posição ampliativa no que se refere ao alcance da imunidade dos templos e das entidades assistenciais?"

II

Histórico do tema

2. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 630.790/SP, o Supremo Tribunal Federal – STF, ao apreciar o tema nº 336 de repercussão geral, assentou 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, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos incidentes na importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários”*.

3. Em atenção ao disposto no art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB foi cientificada, por meio do Ofício SEI nº 102464/2022/ME, de 06 de abril de 2022, da publicação do acórdão-paradigma que julgou o mérito recursal, não tendo encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, no prazo previsto no art. 2º, §2º, da citada portaria^[2], quaisquer considerações ou questionamentos no tocante à extensão, ao alcance ou à operacionalização do cumprimento da decisão.

4. Transcorrido *in albis* o aludido prazo, o Parecer SEI Nº 7012/2022/ME foi elaborado, com o objetivo de formalizar a orientação da PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a matéria julgada contrariamente aos interesses federais, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado em referência, viabilizando a adequada observância da tese por parte da RFB, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014^[3].

5. Sob essa perspectiva, o tema foi incluído na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, com fulcro no art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos:

“1.23. Imunidades

Imunidade das entidades religiosas prestadoras de assistência social de que trata o art. 150, VI, “c”, da CF.

Resumo: O STF, julgando o tema 336 de repercussão geral, firmou 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, 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”*.

Observação 1: Para o gozo do benefício, é necessário que as entidades religiosas comprovem o cumprimento dos requisitos materiais previstos no art. 14 do CTN, por meio do ateste dos requisitos formais insertos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, (com exceção do seu §1º e da alínea "f" do §2º) e não promovam a discriminação entre os assistidos, com base em sua crença.

Observação 2: Comprovados os requisitos materiais, a jurisprudência do STF presume que os recursos obtidos com atividades não essenciais são vertidos à consecução das finalidades assistenciais (art. 203, I a VI, da CF), sendo ônus da União a prova do seu desvio de finalidade.

Observação 3: 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.

Precedente: RE nº 630.790/SP”

6. Não obstante a falta do envio tempestivo da manifestação da área técnica, consoante disciplinado na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, a PGFN foi comunicada, em 30 de dezembro de 2022, da Nota Cosit nº 192, datada de 31 de maio de 2022, que promove considerações acerca da aplicação do entendimento firmado pelo STF no indigitado julgamento, para os fins de que trata o art. 2º, §2º, da referida portaria.

7. A título de observação, vale mencionar que, muito provavelmente, em razão da proximidade entre as datas de encaminhamento do Parecer SEI Nº 7012/2022/ME à RFB (19 de maio de 2022) e de elaboração da Nota Cosit nº 192 (31 de maio de 2022), o conteúdo do opinativo da PGFN pode não ter sido levado em conta na feitura do documento técnico, o que veio a, nesta oportunidade, reverberar as dúvidas apresentadas, ainda que parte delas tenham sido sanadas no referido parecer.

8. Sendo assim, impende, agora, analisar as indagações suscitadas na Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 2022, de competência desta Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional - CRJ, em conformidade com o art. 19 da Portaria nº 36, de 24 de janeiro de 2014, que não tenham sido enfrentadas, bem como reiterar os trechos do Parecer SEI Nº 7012/2022/ME que solucionam as que foram nele apreciadas.

9. É o breve relato da demanda. Passa-se à apreciação.

III

Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 2022

III. 1 Primeira dúvida

10. O primeiro questionamento suscitado na Nota Cosit nº 192, de 2022, consiste em determinar o alcance da imunidade conferida pelo STF às entidades religiosas prestadoras de serviços assistenciais sem fins lucrativos à luz do disposto no art. 150, VI, “c”, da CF.

11. Como mencionado na própria nota, o tema sob exame diz respeito à salvaguarda sediada no art. 150, VI, “c”, da CF, que é restrita aos impostos, segundo firme jurisprudência do STF, reverberada, mais uma vez, no julgamento do tema nº 336 de repercussão geral.

12. Por esse motivo, o citado dispositivo constitucional garantidor da benesse tributária e o precedente em questão, que reitera o entendimento de decisões anteriores da Corte quanto ao ponto, somente são aptos a justificar a imunidade dos impostos. Aliás, essa compreensão consta expressamente na Observação nº 3 do tema 1.23 “I” da lista de dispensa de contestar e de recorrer disponibilizada na internet, senão vejamos:

“**Observação 3:** 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”.

13. Firmada essa premissa, cumpre definir, então, quais são os impostos abarcados pela benesse tributária de que o art. 150, VI, “c” e § 4º, da CF *ex vi* do julgamento proferido no RE nº nº 630.790/SP.

14. Para tanto, faz-se necessário perquirir a exegese adotada pelo STF na delimitação da abrangência da imunidade protetiva, nos termos previstos no aludido dispositivo constitucional.

15. Pois bem, como esse ponto foi tratado no Parecer SEI Nº 7012/2022/ME, vale reproduzir os trechos que o elucidam:

“31. Para tanto, o Relator compreendeu ser fundamental interpretar a expressão “relacionados com as finalidades essenciais”, inserta na parte final do art. 150, §4º, da CF.

32. Quanto a esse ponto, apesar de reconhecer a existência de substrato constitucional para interpretá-la restritivamente (tese fazendária), a fim de determinar os impostos abarcados

pela norma imunizante, que seriam restritos ao patrimônio, à renda ou aos serviços, a Corte continuou a encampar a exegese ampliativa, mantendo, assim, a interpretação já perfilhada desde os anos 70, que, no seu entender, concretiza o comando constitucional de desonerar a renda, os serviços e o patrimônio dessas entidades.

33. Nas palavras do Relator, a exegese ampliativa traduz-se na perspectiva de que:

“a entidade assistencial poderia se valer de outras receitas, decorrentes da exploração de atividades indiretamente ligadas às suas finalidades essenciais, desde que os rendimentos fossem reinvestidos em tais finalidades. Assim, de acordo com essa linha de entendimento, a incidência de impostos sobre as atividades não assistenciais diminuiria os recursos que potencialmente poderiam ser revertidos às atividades essenciais.

(...)

Havendo correspondência entre o recurso obtido e a aplicação nas finalidades essenciais, restará configurado o liame exigido pelo texto constitucional”.

34. Desse modo, a interpretação ampliativa conferida, de longa data, pelo STF, à expressão “relacionados com as finalidades essenciais” serviu de fundamento para elastecer a incidência da salvaguarda sobre bases econômicas não referidas literalmente no Texto Constitucional, respaldando o seu alcance sobre o II e o IPI-importação devidos na importação de bens”.

16. Por fim, as seguintes palavras do Ministro Relator respondem diretamente essa questão, *in verbis*:

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

29. Tal entendimento foi reafirmado, recentemente, pelo Plenário desta Corte no julgamento do RE 611.510, tema 328 da sistemática da repercussão geral, sob a relatoria da Min. Rosa Weber (DJe 07.05.2021), em que se definiu que a imunidade do art. 150, VI, c, abrange o IOF incidente sobre as operações financeiras das entidades listadas”.

17. Desses excertos e das explicações acima, resta claro que **a hermenêutica ampliativa perfilhada pela Corte Suprema na compreensão da cláusula inserta na parte final do art. 150, §4º, da CF (“relacionados com as finalidades essenciais”), legitima o direito de tais entidades usufruírem a imunidade referente a quaisquer impostos, se atendidas as condicionantes impostas na decisão, as quais devem ser sempre verificadas no caso concreto.**

18. No tocante ao IOF (expressamente mencionado na Nota Cosit), vale recordar que o STF, no julgamento do tema nº 328 de repercussão geral^[4], já havia garantido o gozo desse benefício tributário, em todos os seus campos normativos de incidência, às pessoas mencionadas no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, entendimento que passa a ser aplicável, agora, às entidades religiosas atuantes na área de assistência social, quando os requisitos constitucionais e legais pertinentes forem cumpridos. Dessa forma, especificamente em relação ao IOF, a aplicação da regra de imunidade às entidades religiosas atuantes na área de assistência social tem respaldo nos temas nº 336 e 328 de repercussão geral, sempre que as condições discriminadas pelo STF tiverem sido comprovadas.

19. **Sendo assim, as entidades religiosas prestadoras de atividade de assistência social possuem, em tese, o direito à ampla imunidade de quaisquer impostos, incluindo o IOF em suas diversas materialidades, desde que sejam observadas todas as condicionantes impostas pela Corte Suprema no acórdão-paradigma, que foram explicadas no Parecer SEI Nº 7012/2022/ME, especialmente a reversão dos valores arrecadados com as atividades não essenciais para a atividade-fim das entidades assistenciais.**

III. 2 Segunda dúvida

20. A segunda pergunta foi contextualizada e colocada da seguinte forma:

“Também cabe indagar 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”.

21. Considerando as atribuições regimentais da CRJ, adstritas ao que fora decidido pelo STF e aos fundamentos determinantes extraídos do precedente, é possível tecer algumas considerações a respeito dessa indagação, sem caráter de exaurimento, uma vez que o seu fechamento requer o revolvimento do Parecer SEI nº 2400/2020/ME, elaborado pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT, a ser instada, na seqüência.

22. **Sob a perspectiva da CRJ, tomada, portanto, com base na fundamentação exposta no voto-vencedor, acolhido por unanimidade, tem-se 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).

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”*^[5].

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”*^[6].

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^[7].

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. Consequentemente, 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 [\[8\]](#).**
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 .**
35. Contudo, **essa posição confronta a da CAT, elaborada sob a perspectiva do direito material tributário e cível**, cuja conclusão foi a de que essa forma societária não autoriza a prestação de atividades assistenciais, interditando a elas, por completo, o direito à imunidade.
36. Tendo em vista que esse ponto foi abordado por outro órgão da PGFN e que não foi objeto do precedente, a CRJ encontra-se impossibilitada de se posicionar conclusivamente acerca da matéria.
37. **Nessa quadra, incumbe à CAT 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.**
38. **Nada obstante, enquanto o assunto pende de análise definitiva, cumpre apresentar uma orientação sobre esse tema, que pode vir a ser posteriormente ratificada ou retificada pela CAT.**
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, consequentemente, 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.

47. Não obstante a compreensão desta CRJ no sentido de ser viável harmonizar, até que haja um pronunciamento definitivo da área tributária, o entendimento adotado no RE nº nº 630.790/SP com o do Parecer SEI nº 2400/2020/ME, no que toca às organizações religiosas, com esteio no exame casuístico das atividades por ela praticadas, reputa-se relevante submeter a análise desse tópico à CAT, em atendimento às suas atribuições regimentais, a fim de que se manifeste acerca da questão, retificando ou ratificando a conclusão externada pela CRJ.

48. Finalmente, em caso 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, porquanto constituía o argumento de defesa das unidades descentralizadas da PGFN para afastar a regência da tese firmada no tema nº 336 de repercussão geral a essas pessoas e, conseqüentemente, manter a marcha processual.

III. 3 Terceira dúvida

49. Na sequência, a RFB pergunta:

“c) Acerca dos requisitos, em que pese se tratar de entidade religiosa, para fins de qualificação como instituição de assistência social, deve a entidade cumprir todos os requisitos previstos na Constituição Federal, no art. 14 do Código Tributário Nacional e no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997?”.

50. **Essa dúvida foi expressamente resolvida no Parecer SEI Nº 7012/2022/ME, senão vejamos :**

“14. Ainda, a ausência de finalidade lucrativa da entidade constitui outra exigência constitucional indispensável ao gozo da imunidade, que fora, muito bem, destacada pelo Ministro. Com efeito, por configurar um requisito material adstrito ao núcleo da imunidade, a sua regulamentação deve estar positivada em lei complementar, por força do que prevê o art. 146, II, CF. Considerando que essa compreensão já fora adotada pela Corte em outras oportunidades, como, por exemplo, no julgamento das ADIs nº 4.480 e nº 1.802, o Ministro encerrou este tópico invocando o art. 14 do CTN para a regência da matéria, cujos requisitos

são aferidos com base no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, com exceção do seu §1º e da alínea "f" do §2º”.

III. 4 Quarta dúvida

51. Por fim, a última indagação:

“d) a parte final do item 4 do acórdão, que trata da reversão dos valores oriundos da exploração de atividades-meio (atividades econômicas) para as atividades essenciais (assistenciais) integra a decisão vinculante, considerando que STF historicamente adota uma posição ampliativa no que se refere ao alcance da imunidade dos templos e das entidades assistenciais?”

52. O trecho mencionado pela RFB, em sua nota, refere-se ao item 4 da ementa do acórdão-paradigma, *in verbis*:

“4. O alcance da imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A imunidade das entidades listadas no art. 150, VI, c, da CF/1988, abrange não só os impostos diretamente incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, mas também aqueles incidentes sobre a importação de bens a serem utilizados para a consecução dos seus objetivos estatutários. Além disso, protege a renda e o patrimônio não necessariamente afetos às ações assistenciais, desde que os valores oriundos da sua exploração sejam revertidos para as suas atividades essenciais”.

53. Como explicado antes, **a Corte, no julgamento do RE nº 630.790/SP, interpretou ampliativamente a norma inserta no art. 150, §4º, da CF, assegurando às entidades religiosas prestadoras de assistência social a imunidade de impostos incidentes sobre bases econômicas não referidas literalmente na Constituição Federal, caso os recursos adquiridos com essas atividades sejam vertidos ao implemento dos objetivos essenciais elencados no art. 203, I a VI, da CF.**

54. Desta feita, a aplicação da tese em materialidades econômicas diversas de “patrimônio, renda ou serviços” pressupõe a indigitada reversão dos recursos aos fins assistenciais da entidade religiosa, como, aliás, já decidido anteriormente pelo próprio STF no RE nº 325.822/SP (Relator Min. Ilmar Galvão, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno).

55. Sob esse viés, **o critério da destinação dos recursos foi adotado pela Corte e , portanto, serve de base para determinar os casos em que a tese fixada pode ser validamente empregada, afora as hipóteses de incidência constitucional textualmente listadas.**

56. Nessa senda, a hermenêutica ampliativa utilizada pela Corte Suprema, para a escoreita compreensão da imunidade disciplinada nos dispositivos constitucionais em debate, abrange o critério da destinação referido pela RFB. **E, por estar abarcado na interpretação constitucional encampada no julgamento, ele integra o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF (*ratio decidendi*), devendo ser adequadamente observado pelos órgãos da Administração Tributária, ainda que não esteja mencionado literalmente no texto da tese.**

57. Essas são as explicações reputadas relevantes na resolução dos questionamentos apontados na Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 31 de maio de 2022.

IV Encaminhamentos

58. Caso seja aprovado, propõe-se o encaminhamento deste parecer e do Parecer SEI Nº 7012/2022/ME à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, ambos para ciência.

59. Sugere-se, também, o encaminhamento deste Parecer à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT, para ciência e manifestação acerca da questão tratada no item III.2, notadamente para que a conclusão provisória nele declinada seja retificada ou ratificada.

60. É a manifestação.

Documento assinado eletronicamente

JULIANA BUARQUE SANTANA LOMBARDI

Procuradora da Fazenda Nacional

[1] Acórdão publicado em 29/03/2022 com trânsito em julgado em 29 de abril de 2022.

[2] Art. 2º A PGFN cientificará a RFB acerca das decisões de interesse da Fazenda Nacional proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática de julgamento dos arts. 543-B e 543-C do CPC, no prazo de 10 (dez) dias, contado da publicação do acórdão.

(...)

§ 2º A RFB, no prazo de até 30 (trinta) dias contado do recebimento da referida ciência, fará considerações ou questionamentos acerca da extensão, do alcance ou da operacionalização do cumprimento das decisões

[3] Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. § 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos. § 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes. § 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput. § 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

[4] A respectiva tese encontra-se assim vazada: "A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras"

[5] Trecho extraído do voto-vencedor proferido pelo Ministro Relator.

[6] Trecho extraído do voto-vencedor proferido pelo Ministro Relator.

[7] Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

(...)

[8] Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

(...)

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



Documento assinado eletronicamente por **Juliana Buarque Santana Lombardi, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 15/02/2023, às 17:41, 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 **31391840** e o código CRC **B7B52032**.

Referência: Processo nº 10951.102388/2022-19

SEI nº 31391840



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial
Redução de Litigiosidade

DESPACHO

Processo nº 10951.102388/2022-19

Manifesto minha concordância com o teor e as conclusões do Parecer SEI nº 1206/2023/ME (SEI nº 31391840), o qual traz esclarecimentos acerca das considerações contidas na Nota Cosit/Sutri/RFB nº 192, de 31 de maio de 2022 (SEI nº 30657167), nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

Documento assinado eletronicamente

FERNANDO MANCHINI SERENATO

Procurador-Chefe da Divisão de Consultoria em Matéria Jurídico-Processual

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

EDIARA DE SOUZA BARRETO

Coordenadora de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

SARA MENDES CARCARÁ

Coordenadora-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Substituta

Aprovo. Encaminhe-se como proposto.

Documento assinado eletronicamente

ANDALESSIA LANA BORGES CÂMARA

Procuradora-Geral Adjunta de Representação Judicial



Documento assinado eletronicamente por **Fernando Manchini Serenato, Chefe de Divisão**, em 15/02/2023, às 17:43, 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 **Ediara de Souza Barreto, Coordenador(a)**, em 15/02/2023, às 17:50, 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 **Sara Mendes Carcara, Coordenador(a)-Geral Substituto(a)**, em 15/02/2023, às 17:54, 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 **Andalessia Lana Borges Câmara, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 17/02/2023, às 16:28, 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 **31652209** e o código CRC **52F9CFBC**.

Referência: Processo nº 10951.102388/2022-19.

SEI nº 31652209



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial
Triagem

DESPACHO

Processo nº 10951.102388/2022-19

Tendo que vista não persistirem motivos para que o Parecer SEI 1206/2023/ME (31804647) permaneça gravado como documento protegido por sigilo profissional, solicito ao apoio CRJ que adote as providências cabíveis para que seja reclassificado como público.

Após, cientifique-se a Cocaj/Sutri/PGFN.

Brasília, 26 de março de 2024.

Documento assinado eletronicamente

RAQUEL GODOY DE MIRANDA ARAUJO

Coordenadora de Consultoria Judicial



Documento assinado eletronicamente por **Raquel Godoy de Miranda Araújo, Coordenador(a)**, em 26/03/2024, às 17:39, 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 **41012850** e o código CRC **121EB0B5**.

Referência: Processo nº 10951.102388/2022-19.

SEI nº 41012850