



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 272 - Cosit

**Data** 19 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ. IMUNIDADE RELIGIOSA SUBJETIVA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS.

Ementa: a imunidade a impostos relativa às entidades religiosas é subjetiva.

A imunidade a impostos das entidades religiosas pode abranger rendas, patrimônio e serviços que decorram da exploração de atividades econômicas não relacionadas com suas finalidades essenciais (propriamente religiosas), desde que: (i) os resultados dessas atividades econômicas sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune; e (ii) no caso concreto, essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência.

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

## Relatório

A Consulente retro identificada avisa que é Igreja católica.

2. Informa que pretende “montar um pequeno ponto de venda de livros dentro de suas instalações, de forma a complementar a arrecadação da igreja. As mercadorias seriam compradas e revendidas com lucro, que seria revertido para a missão essencial da igreja, não para outro fim.

3. Analisando a legislação, a Consulente assenta que:

3.1. Uma vez que, de acordo com o art. 150, inc. VI, alíneas "b" e "d" da Constituição Federal de 1988 (CF), o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da igreja em questão são imunes à tributação, desde que respeitadas as

---

condições impostas pelo § 4º do art. 150, significando que essa venda de livros, mesmo que com lucros auferidos nesta operação, está também acobertada por esta imunidade;

3.2. Uma vez que todo o resultado auferido com a referida venda será inteiramente revertida para as finalidades essenciais da igreja em questão, esta operação, bem como os lucros auferidos pela mesma, estão também cobertos pela imunidade garantida pela constituição.

3.3. Importante notar que o legislador frisou, no § 4º do art. 150, que a imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea "b", compreende o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas. Ou seja, não é a renda obtida com serviços essenciais que é objeto da imunidade, tampouco a renda obtida com as atividades essenciais, mas todo e qualquer serviço ou renda obtido pela entidade, desde que relacionado com suas finalidades essenciais.

3.4. Caso não fosse assim, o legislador teria deixado claro no § 4º do art. 150 que a vedação expressa no inc. VI, alínea "b", compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços essenciais, ou atividades essenciais da entidade, e não mencionaria as finalidades essenciais. Em outras palavras, não é a atividade *per se* (por exemplo, atividades mercantis, comércio, eventos, campanhas etc.) que determina a imunidade, de acordo com a CF, mas sim se a atividade em questão está relacionada com as finalidades essenciais daquele instituto religioso.

3.5. O entendimento supra exposto é ratificado pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 25, de 2001. Se, no entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a obtenção de lucros e ganhos de capital através de investimentos financeiros, por parte de uma empresa imune, também está protegido pela imunidade prevista na CF, de forma análoga o fato de haver lucro na execução de atividade mercantil por uma entidade imune (como a mencionada venda de livros), desde que este lucro auferido não se desvie das finalidades essenciais da igreja, também caracterizaria este lucro como imune.

3.6. Tal entendimento também é ratificado pelo Dec. nº 3000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), que, em seu art. 171, discorre sobre o fato de o "patrimônio, à renda e aos serviços relacionados exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário"- onde estaria enquadrada, portanto, a atividade de comércio de livros -não estão abrangidos pela imunidade definida no art. 150 da CF nos casos de "autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público". Ou seja, se a intenção do legislador fosse de retirar a imunidade de qualquer atividade econômica similar à de um empreendimento privado, o referido art. 171 do RIR/99 não mencionaria que esta "perda de imunidade" ocorre tão somente para "autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público", mas, sim, o legislador teria afirmado que esta perda de imunidade se aplicaria a qualquer tipo de entidade imune.

4. Caracterizada a consultante, bem assim suas atividades, indaga, com substrato no art. 150, inc. VI, alíneas "b" e "d", e §§ 3º e 4º da CF; arts. 167, 168 e 178 do RIR/99; e art. 34 da IN SRF nº 25, de 2001; se **(i)** caso a referida entidade deseje constituir uma filial para a atividade de venda de livros, filial esta que manteria relação com a finalidade essencial da igreja católica, as vendas geradas por esta filial seriam também abrangidas pela imunidade descrita no

art. 150, inc. VI, alínea "b", da CF; **(ii)** uma vez que o objetivo da criação da filial é apenas para melhor controlar as atividades comerciais da venda de livros, mas não afeta a finalidade essencial da entidade religiosa, é correto afirmar que a filial também poderia ser enquadrada como imune; e **(iii)** caso a filial não possa ser caracterizada como imune, e precise ser tributada normalmente, esse fato implicaria na perda de imunidade da entidade religiosa representada pela matriz.

## Fundamentos

5. As perguntas da Consulente se circunscrevem a perquirir o alcance da expressão “finalidades essenciais” e os lindes subjetivos da fruição da imunidade em epígrafe. A pertinência do entendimento esposado na Solução de Consulta nº 56 – SRRF10/Disit, de 18 de julho de 2013 (SC), é incontornável para a análise do caso vertente. Transcrevam-se, pois, seus fundamentos:

“2. *Inicialmente, é necessário esclarecer à interessada que o processo administrativo de consulta acerca da interpretação ou da aplicação da legislação tributária não é instrumento hábil para o reconhecimento de imunidade, isenção ou qualquer outro benefício fiscal. Cabe à consulente verificar, tendo em vista as atividades que efetivamente desempenha, se está, ou não, enquadrada na regra de imunidade estabelecida no art. 150, VI, ‘b’, e § 4º, da Constituição da República Federativa do Brasil.*

3. *É oportuno trazer a lume, a fim de auxiliar na verificação concernente ao enquadramento citado no item precedente, que, embora a alínea ‘b’ do inciso VI do art. 150 do texto constitucional refira-se a ‘templos de qualquer culto’ como destinatários da imunidade – fato que poderia ensejar a interpretação de que seria esta objetiva –, o § 4º do mesmo artigo, ao determinar que a imunidade em apreço compreende “somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades”, autoriza a interpretação de que a imunidade se estende à entidade religiosa (imunidade subjetiva), em vez de estar restrita aos imóveis a ela pertencentes (imunidade objetiva). Esse é o entendimento que tem sido dado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em vários de seus julgados (por exemplo: ADI 939-DF, RE 325822-SP e RE 578562-BA).*

4. *Em síntese, ainda sobre o enquadramento na regra constitucional de imunidade, é incumbência da interessada verificar se sua natureza é de entidade religiosa, em cujas instalações sejam celebrados cultos religiosos, atos de religião, mediante os quais seja professada alguma fé religiosa, tais como pregações, orações, cantos de louvor a divindades etc.*

5. *Superada essa questão preliminar, faz-se necessário examinar se estariam também alcançadas pela imunidade subjetiva a impostos as atividades de ‘Editora de Livros’; ‘Distribuidora de Livros’; e ‘Livraria’ exploradas por uma entidade religiosa imune. Para essa análise, mister é determinar a abrangência que deve ser dada ao condicionamento vazado no § 4º do art. 150 da Constituição Federal, qual seja, o de*

---

que a imunidade ora em estudo afasta somente os impostos que incidiriam sobre o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais** da entidade imune.

6. Quanto a esse ponto, a orientação atualmente seguida no âmbito da administração tributária federal, baseada na jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal, é a de que deve ser adotada interpretação que confira máxima efetividade à imunidade tributária em foco, visando à concretização dos valores constitucionais que inspiram essa limitação ao poder de tributar – desde que, por óbvio, sejam igualmente preservados outros valores e princípios fundamentais que possam ser por ela afetados. Esse desiderato é obtido mediante uma interpretação finalística da norma imunizante, de modo que, em regra, dê-se ênfase mais à aplicação dos rendimentos das entidades imunes do que às atividades que os originaram.

7. Dessarte, tem-se que a imunidade a impostos das entidades religiosas pode abranger rendas, patrimônio e serviços que decorram da exploração de atividades econômicas que não estejam relacionadas com suas finalidades essenciais (propriamente religiosas), desde que: (a) os resultados dessas atividades econômicas sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune; e (b) no caso concreto, essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência, um dos postulados constitucionais fundamentais orientadores da ordem econômica no Brasil, inscrito no art. 170, IV, da Carta Política.

8. Tendo presentes esses parâmetros, resulta claro que somente atividades econômicas de **pequeno porte** podem ser admitidas como compatíveis com o § 4º do art. 150 da Constituição da República. Vale dizer, o exercício de atividade econômica deve ser acessório ao desempenho das funções próprias da entidade religiosa – e não deve ter sequer potencial para desvirtuar os seus objetivos sociais, passando a com eles ombrear, ou mesmo a lhes sobrejar em relevância.

9. Atenderia a esses pressupostos, por exemplo, uma pequena livraria que a entidade religiosa mantivesse anexa ao templo, para a venda local de livros religiosos a consumidor final (varejo), visando à divulgação da fé ali professada. Diferentemente, também exemplificando, a industrialização de livros (atividade de editora e gráfica) para distribuição e venda por atacado a outras livrarias, para revenda, ou a criação de uma rede de livrarias ou de revendedoras de livros, desbordariam das condições expendidas nos itens 7 e 8 desta solução de consulta, pois não poderiam ser consideradas atividades econômicas sem potencial para comprometerem a livre concorrência.

10. Dessa forma, da análise que é cabível realizar no âmbito do processo administrativo de consulta, mostra-se incompatível com o § 4º do art. 150 da Constituição de 1988 o exercício, pela consulente, das atividades de ‘Editora de Livros’; ‘Distribuidora de Livros’; e ‘Livraria’, não pelo fato de serem estranhas ao objetivo social próprio de uma instituição religiosa – isso, por si só, não seria empecilho –, mas porque se trata de atividades que, se exercidas ao amparo de imunidade tributária, resultariam potencialmente atentatórias ao postulado da livre concorrência (art. 170, IV, da Constituição Federal)” (grifos do original).

6. Nesse passo, quanto aos limites subjetivos, referida SC, em seus itens “2” a “4”, está em compasso com as jurisprudência e doutrina nacional. Leandro Paulsen, no seu *Direito Tributário – Constituição e Código e Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 17ª ed., reproduz as palavras de Rafael Wasserman (2015, p. 219) neste sentido:

*Importa destacar a classificação quanto ao critério da forma de previsão, que as divide em **subjetivas** e **objetivas**. As primeiras **decorrem de um fator pessoa**, isto é, da natureza jurídica do ente ou de fatores a ele inerentes, **dentre as quais se incluem as imunidades recíproca, relativa a templos, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos**. As **objetivas**, por sua vez, advêm de fatos ou bens, como a **imunidade dirigida a livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão**. **Imunidades mistas, por sua vez, apresentam características de ambas as anteriores** (grifou-se).*

6.1. Assim, em sendo a imunidade subjetiva, é irrelevante o fato de eventual “filial” a ser constituída fazer ou não jus à imunidade, em função de suas atividades subjetivas: a da Consulente, conferida pelo motivo de ser ela “templo de qualquer culto”, fica preservada, com especial atenção ao quanto se menciona no item “4” da referida SC.

6.2. Já em relação à eventual “filial”, em consonância com item “9” da referida SC, há, como se viu, duas possibilidades, a depender do porte do negócio a ser empreendido.

7. Por seu turno, quanto à comercialização de livros e sua relação com as “finalidades essenciais”, referida SC, em seus itens “5” a “10”, primeiramente, cumpre colacionar jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, evocada por Leandro Paulsen, *op. cit.*, p. 254:

*“... IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. IPTU. O Tribunal a quo seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município. Recurso extraordinário não conhecido.” (STF, 1ª T., Edre 345.830-2/MG, Min. Ellen Gracie, out/02)*

7.1. Ainda, quanto ao exercício de atividade econômica realizada em regime de livre concorrência, Leandro Paulsen, *op. cit.*, p. 256, transcreve arrazoado de Flávio Campos, de cuja conclusão, inclusive, discorda:

*“... poderemos identificar, fundamentalmente, duas **correntes de pensamento** que divergem quanto à **amplitude do alcance da norma**: a) a primeira, que chamaremos **restritiva**, exige que o patrimônio, as rendas e os serviços em questão tenham origem nas atividades essenciais da entidade e se destinem a sua manutenção; b) a segunda, a que chamaremos **ampliativa**, admite que as entidades imunes possam prestar serviços, auferir rendas e adquirir patrimônio através de atividades outras que não as suas ‘essenciais’, desde que não haja, na espécie, violação ao princípio da livre concorrência e que os recursos assim obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção das atividades. Prevalece hoje na doutrina brasileira a segunda corrente que, a nosso sentir, é indubitavelmente a mais consentânea com a finalidade do*

---

*instituto. O saudoso Geraldo Ataliba ressaltava, a respeito, óbvio comumente olvidado: 'é de clareza hialina, ostensiva mesmo, a circunstância de que a eficácia da norma constitucional imunizante somente terá lugar se e quando existirem bens ou rendas e, tratando-se de serviços, se e quando esses proporcionarem receitas'. Na medida em que as atividades essenciais dos templos de qualquer culto são, via de regra, financeiramente deficitárias, não teria sentido algum negar-lhes a possibilidade de exercer, paralelamente, atividades lucrativas, a fim de poder custear sua atividade-fim, nisto se revelando a relação a que alude o art. [150], § 4º, da CF/88 (...)' (grifou-se).*

7.2. Pelo exposto, infere-se que a SC em comento, também quanto a este aspecto, encontra-se em consonância com as atuais jurisprudência e doutrina pátrias. É dizer: a receita da atividade que não esteja diretamente imbricada com a finalidade essencial da consulente - no caso, comércio de livros com práticas “propriamente religiosas” – somente será imune a impostos se: (i) o resultado dessa atividade econômica for aplicado integralmente nos objetivos sociais da entidade imune; e (ii) no caso concreto, essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência.

## Conclusão

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

9. Encaminhe-se ao chefe da Divisão de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Assinado digitalmente.  
MARCOS ANTONIO RUGGIERI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit08 – Substituto

10. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado digitalmente.  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

---

## **Ordem de Intimação**

11. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente.  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit