

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

KAIO CARNEIRO PIRES

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS RELIGIOSOS

São Paulo - SP

2023

Sumário

1. Resumo.....	3
2. Abstract.....	4
3. Introdução.....	5
4. Imunidade Tributária.....	6
5. Imunidade Tributária nos Templos Religiosos.....	8
6. Limite da Imunidade Tributária dos Templos Religiosos.....	11
7. Atividades Comerciais nos Templos Religiosos.....	14
8. Confusão Patrimonial nas Instituições Religiosas.....	15
9. Conclusão.....	17
10.Referências.....	18

Resumo

Este artigo tem o objetivo de realizar um estudo aprofundado referente ao artigo 150, inciso VI, da constituição federal e do artigo 9, inciso IV, do código tributário nacional. Além disso, será analisado o artigo 1142 e artigo 50 do código civil, pois os templos de qualquer culto exercem em algumas hipóteses atividades comerciais, ou às vezes possuem confusão patrimonial com administrador direto do templo. O objetivo dessa pesquisa é trazer uma fonte de pesquisa de forma prática e eficaz, para as empresas que exercem atividades comerciais junto aos templos religiosos, para que consigam consultar o limite da imunidade tributária, trazida na constituição federal e no código tributário nacional.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Templos Religiosos. Constituição Federal.

Abstract

This article aims to conduct a thorough study regarding article 150, item VI, of the federal constitution and article 9, item IV, of the national tax code. In addition, the article 1142 and article 50 of the civil code will be analyzed, because the temples of any worship in some hypotheses commercial activities, or sometimes have patrimonial confusion with the administrator of the temple. The objective of this research is to bring a source of research in a practical and effective way, for companies that exercise commercial activities with religious temples, so that they can consult the limit of tax immunity, brought in the federal constitution and the national tax code.

Keywords: Tax Immunity. Religious Temples. Federal Constitution.

Introdução

A imunidade tributária para os templos de qualquer culto está no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da constituição federal e do artigo 9, inciso IV, alínea “b”, do código tributário nacional. Na legislação está muito claro a imunidade tributária sobre a renda e o patrimônio dos templos religiosos, porém, a partir do momento que os templos religiosos realizam algum tipo de atividade comercial, seja essa atividade tenha intuito de gerar algum tipo de receita para sustentação do próprio templo religioso ou apenas para realizar envio e recebimentos de materiais e mantimentos para a sobrevivência do próprio templo religioso, essa movimentação de material deverá ser tributada ou não. Além disso, a pesquisa está analisando qual o limite trazido no artigo 1142 e artigo 50 do código civil, para os templos de qualquer culto realizarem atividades comerciais, sem que o templo religioso seja desenquadrado da imunidade tributária trazida na constituição federal e código tributário nacional. Essa pesquisa também irá analisar algumas hipóteses de atividades comerciais, ou confusão patrimonial com administrador do templo, que podem acarretar na dissolução da pessoa jurídica. Dentro do plenário houve diversas discussões sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, pois essa imunidade já está completando 59 anos, alguns parlamentares entendem que essa imunidade está afetando os cofres públicos, por outro lado, os templos religiosos possuem sua própria bancada no parlamento e apoio dos seus coligados, conseguindo vetar a tributação dos templos religiosos.¹

¹ Pós Graduando em Tributação e Negócios pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.
E-mail: 10992204503@mackenzista.com.br
Bacharel em Ciências Contábeis e Contador inscrito pelo CRC São Paulo
E-mail: kaiocarneiropires@yahoo.com.br
<https://www.linkedin.com/in/kaio-carneiro-pires-09178a184/>

Imunidade Tributária

A imunidade tributária é uma limitação no poder de tributar, imposta na constituição federal de 1988. Existem algumas hipóteses de não incidência de tributação em algumas operações, não necessariamente são casos de imunidade tributária.

A primeira ocasião onde não ocorre cobrança de tributação são os casos das isenções, normalmente são determinadas através de uma lei específica.

O mesmo ocorre quando algum produto ou serviço é taxado com alíquota zero do tributo. Exemplo a redução de alíquota zero do IPI para compra de veículos zero quilômetro, não existe uma isenção de IPI para venda dos veículos, apenas uma redução temporária da alíquota do IPI como incentivo para os consumidores adquirir veículos e as montadoras alavancarem suas vendas.

Sendo assim, a imunidade tributária é constituída na constituição federal de 1988, e tem poder maior sobre todas as leis instituídas pela união, estados e municípios. Já as isenções e reduções de alíquota são uma desobrigação infraconstitucional.

Existem seis tipos de imunidades tributárias. Genéricas e específicas, excludentes e incisivas, subjetivas, objetivas e mistas, essenciais e acidentais, explícitas e implícitas, incondicionadas e condicionadas.

A imunidade tributária é imposta no artigo 150, inciso VI, da constituição federal através do seguinte texto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - Instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou à de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os

contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

A imunidade tributária é mais antiga do que a constituição federal de 1988, que está vigente até a presente data que este artigo foi escrito. A imunidade tributária também foi imposta no artigo 9, inciso IV, do código tributário nacional, que foi absorvido como lei complementar pela constituição federal de 1988.

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - Cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Imunidade Tributária nos Templos Religiosos

Os templos religiosos possuem imunidade tributária sobre a renda, patrimônio e serviços prestados, imposta no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da constituição federal. A imunidade tributária dos templos religiosos também está no artigo 9, inciso IV, alínea “b”, do código tributário nacional.

Essa imunidade tem o intuito de assegurar o direito de liberdade religiosa prevista na constituição federal, para os templos religiosos possam exercer suas atividades sem interferência do Estado, pois a carga tributária poderia comprometer financeiramente a liberdade da atividade religiosa.

A imunidade tributária dos templos religiosos é uma imunidade genérica, explícita e condicionável. Nessa situação, o templo religioso precisa comprovar para o ente tributante que atividade fim do templo possui as exigências legais e fiscais para gozar da imunidade tributária contida na constituição federal.

A imunidade tributária dos templos religiosos possui uma limitação, onde a constituição federal não previu a não tributação do templo religioso, em algumas taxas e impostos.

Nos patrimônios as instituições religiosas possuem imunidade tributária no IPTU, porém, a imunidade tributária não alcança aos imóveis alugados, apenas imóveis adquiridos pela pessoa jurídica da instituição religiosa. Os veículos adquiridos pela pessoa jurídica da instituição religiosa possuem imunidade tributária do IPVA, para isso a instituição religiosa precisa solicitar a isenção do IPVA através de processo administrativo no estado de São Paulo. Outros estados podem solicitar algum procedimento diferente para isenção do IPVA para veículos adquiridos pela instituição religiosa.

As instituições religiosas possuem imunidade referente a renda da instituição religiosa. Porém, as instituições religiosas para cumprir as exigências legais, a instituição religiosa deve ser uma instituição sem fins lucrativos. Uma instituição sem fins lucrativos deve utilizar toda sua receita para manutenção da própria atividade fim da instituição.

A renda das instituições religiosas é proveniente principalmente de doações de seus membros, as doações acontecem na maioria das vezes em contribuições conhecidas com dízimos e ofertas.

As doações efetuadas pelos os membros das instituições religiosas, são provenientes das atividades dos seus membros, sendo assim, as doações foram tributadas em algum momento, pois pressupõem que fizeram parte dos valores declarados pelos membros das instituições religiosas.

As rendas das instituições religiosas precisam arcar com todo o custo de manutenção do templo religioso. Então, a renda precisa arcar com as contas básicas, como água, luz, internet, salários dos empregados do templo religioso.

A imunidade tributária das instituições religiosas alcança o âmbito do ICMS, porém, não isenta da cobrança do diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes de ICMS, pois a emenda constitucional 87 de 2015, exige a cobrança do diferencial de alíquota em operações de mercadorias entre os estados, em caso que essa mercadoria tenha a finalidade de comercialização e o recebedor da mercadoria não seja contribuinte de ICMS no estado de destino, haverá obrigação de recolhimento do diferencial de alíquota pelo emitente mesmo que seja uma instituição religiosa.

A cobrança do diferencial de alíquota não irá ocorrer quando for com produtos que estão mencionados no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da constituição federal, pois esses produtos possuem uma imunidade tributária objetiva.

A imunidade tributária imposta na constituição federal não alcança as taxas e contribuições sociais, pois as taxas são instituídas pelo ente tributante em forma de uma cobrança para um serviço prestado. Um exemplo é a taxa do lixo, que o município institui como uma forma de cobrança pela prestação do serviço de recolhimento do lixo. No estado de São Paulo, as instituições religiosas podem conseguir isenção da taxa do lixo através de processo administrativo.

As instituições religiosas são obrigadas a recolher encargos sociais, exceto entidades religiosas que possuam o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social).

O § 13 e § 14, do artigo 22, da lei nº 8.212 de 1991, fala sobre um ponto onde a imunidade tributária das instituições religiosas não alcança, as contribuições sociais.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

§ 13. Não se considera como remuneração direta ou indireta, para os efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida

consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independem da natureza e da quantidade do trabalho executado.

§ 14. Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo:

I - Os critérios informadores dos valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional aos ministros de confissão religiosa, membros de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa não são taxativos e sim exemplificativos;

II - Os valores despendidos, ainda que pagos de forma e montante diferenciados, em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional, vinculados exclusivamente à atividade religiosa não configuram remuneração direta ou indireta.

Para gozar da imunidade tributária às instituições religiosas precisam atender todos os requisitos dispostos no artigo 12, da lei 9.532 de 1997:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede:

I - A remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício;

II - A remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:

I - Nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo;

II - O total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

Fica claro que a condição primordial para uma instituição religiosa gozar da imunidade tributária imposta na constituição federal, a instituição religiosa precisa ser uma instituição sem fins lucrativos.

Sendo assim, as instituições religiosas precisam obter renda para manutenção da sua atividade fim, e toda receita adquirida deve ser utilizada para manutenção do próprio templo religioso.

A principal fonte de renda das instituições religiosas são doações de seus membros, as doações acontecem na maioria das vezes em contribuições conhecidas com dízimos e ofertas.

Mas na grande parte das instituições religiosas não adquirem os valores para manutenção dos templos religiosos apenas com doações dos seus membros, as instituições religiosas realizam locação dos templos para casamentos, locação do templo para eventos, locação de salas dos templos para reuniões, vendas de artefatos religiosos e atividades comerciais com alimentos, roupas, entre outras.

Atividades Comerciais nos Templos Religiosos

Um estabelecimento comercial é o conjunto de bens utilizado pelo empresário para exercer sua atividade econômica. O artigo 1.142 do código civil diz o seguinte:

Art. 1.142 Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

A partir do momento que uma instituição religiosa precisa exercer atividade comercial para manutenção do seu templo, perante o código civil, o templo e todos os bens corpóreos utilizados para a atividade podem ser considerados estabelecimentos, inclusive sites e redes sociais que são utilizadas para atividade comercial.

Como as atividades comerciais são exercidas por empresas, o fato de as instituições religiosas possuírem imunidade tributária, traz uma vantagem competitiva, tendo em vista que outra instituição que realize o recolhimento dos tributos tivesse que comercializar os mesmos produtos.

Confusão Patrimonial nas Instituições Religiosas

Toda pessoa jurídica precisa prestar contas para o fisco referente às operações que a pessoa jurídica está exercendo. As instituições religiosas também estão obrigadas a realizar todas as obrigações como qualquer empresa. Porém, as instituições religiosas precisam atender todos os dispostos do artigo 12, da lei 9.532 de 1997.

Mas diferente das empresas as instituições religiosas são instituídas pelo direito constitucional da liberdade religiosa, as atividades por elas exercidas devem ser sem fins lucrativos.

Quando uma instituição religiosa, utiliza da imunidade tributária para exercer atividade comercial, sendo assim, descumprindo os dispostos do artigo 12, da lei 9.532 de 1997. O § 2º, do artigo 50, do código civil diz o seguinte:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - Cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - Transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante;

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

Sendo assim, uma instituição religiosa não pode exercer uma atividade comercial e gozar da imunidade tributária sobre os lucros obtidos sobre essa atividade comercial, seja a atividade, locação do templo para casamentos, locação do templo para eventos, locação de salas dos templos para reuniões, vendas de artefatos religiosos e atividades comerciais com alimentos, roupas, entre outras.

O administrador da instituição religiosa deve utilizar a renda do templo somente para manutenção do templo. Realizando o registro de todas as entradas e saídas de proventos da instituição religiosa, para no final do exercício possa ser averiguado pelos entes de fiscalização, que toda a renda do templo foi utilizada para manutenção, e que não houve desvio de atividade fim que a instituição religiosa foi instituída.

Conclusão

A imunidade tributária imposta pelo artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da constituição federal, concede imunidade tributária da renda, patrimônio e serviços prestados dos templos religiosos, essa imunidade tributária não alcança as taxas e contribuições.

Para usufruir da imunidade tributária às instituições religiosas precisam atender os requisitos do artigo 12, da lei 9.532 de 1997, sendo assim, a partir do momento que a instituição religiosa realiza atividade comercial, a instituição religiosa deixa de cumprir os requisitos do artigo 12, da lei 9.532 de 1997, então, de acordo § 2º, do artigo 50, do código civil, houve abuso da personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

O desvio de finalidade das instituições religiosas, pode ocorrer apenas para adquirir proventos para manutenção do templo ou para adquirir aumento de patrimônio do administrador do templo.

Referências

Inciso VI, do Artigo 150, da Constituição Federal de 1988

Inciso IV, do Artigo 9, da Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 - Código Tributário Nacional

Artigo 50 e 1.142, da Lei Nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002 - Código Civil

§13 e §14, do Artigo 22, da Lei Nº 8.212, de 24 de Julho de 1991

Artigo 12, da Lei 9.532 de 10 de Dezembro de 1997

Acórdão 1353814, 07089375420218070000, Relator: ESDRAS NEVES, Sexta Turma Cível, data de julgamento: 7 de Julho de 2021, publicado no DJE: 19 de Julho de 2021

Solução de Consulta COTRI Nº 6 de 28 de Setembro de 2018

Resposta à Consulta Nº 11581 de 07 de julho de 2016

Jornal Online O Globo, Repórter João Paulo Saconi, em 16 de Setembro de 2020
<https://oglobo.globo.com/politica/igrejas-podem-ter-lucro-juristas-explicam-controversia-sobre-perdão-de-dividas-templos-religiosos-1-24642199>