

Imunidades Tributárias no PLP 68/2024: potenciais controvérsias

Robson Maia Lins

**Doutor em Direito Tributário
Coordenador da Pós-Graduação em Direito da PUC/SP
Vice-Presidente do IBET
Sócio do Barros Carvalho Advogados Associados**

Sumário:

- 1) **Imunidade recíproca** (art. 9º, *caput*, inciso I, e §1º, do PLP nº 68/2024);
 - 2) **Imunidade religiosa** (art. 9º, *caput*, inciso II, e §2º, do PLP nº 68/2024);
 - 3) **Imunidade nas aquisições de bens e serviços** (art. 9º, §5º, do PLP nº 68/2024);
 - 4) **Imunidade e atos assecuratórios** (art. 9º, §6º, do PLP nº 68/2024);
 - 5) **Imunidade e direito ao crédito** (arts. 30 e 31 do PLP nº 68/2024);
 - 6) **Imunidade recíproca** (art. 40 do PLP nº 68/2024);
 - 7) **Imunidade na exportação de serviços financeiros (art. 216 do PLP nº 68/2024);**
 - 8) **Imunidade das exportações no imposto seletivo (art. 398 do PLP nº 68/2024);**
 - 9) **Imunidade para exportação e responsabilidade tributária** (art. 409 do PLP nº 68/2024);
-
- 10) **Alterações no art. 9º do CTN** (art. 460 do PLP nº 68/2024); e
 - 11) Alterações no art. 14 do CTN (art. 460 do PLP nº 68/2024).

1) Imunidade recíproca (art. 9º, *caput*, inciso I, e §1º, do PLP nº 68/2024)

Art. 9º Também são imunes do IBS e da CBS:

I - as operações realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;

[...]

§ 1º A imunidade prevista no inciso I do *caput* é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à **empresa pública prestadora de serviço postal**, bem como:

I - compreende somente as operações relacionadas com as suas finalidades essenciais, ou as delas decorrentes;

II - não se aplica às operações relacionadas com exploração de atividades econômicas regidas pelas **normas aplicáveis a empreendimentos privados**, ou em que haja **contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário**; e

III - não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar tributo relativamente a bem imóvel.

1) Imunidade recíproca (art. 9º, *caput*, inciso I, e §1º, do PLP nº 68/2024)

Problemática:

- I) Tema de Repercussão Geral nº 1297 (“Imunidade tributária recíproca sobre bens afetados à concessão de serviço público”);
- II) Caso da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO);
- III) Caso da Casa da Moeda;
- IV) Caso da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA);
- V) Caso da Companhia de Tecnologia da Informação e Comunicação do Paraná (CELEPAR);
- VI) Caso da Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais (CAAMG);
- VII) Caso do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO);
- VIII) Possibilidade de distinção quanto ao Tema nº 508 da Repercussão Geral:

3. O Tema 508 de Repercussão Geral não comporta subsunção no caso em julgamento, sendo necessário estabelecer o *distinguishing* em relação ao precedente: “Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas.” (RE 600.867, Plenário, Redator do acórdão Min. Luiz Fux, DJe de 30/9/2020)

4. Dois pontos fazem-se necessários para se estabelecer o *distinguishing* em relação ao tema: (i) o exame mais aprofundado da existência de ações em Bolsa de Valores, que não pode, por si só, ser elemento que determine que a entidade presta ou não um serviço público e (ii) levar em consideração o fato de que o STF não se debruçou sobre a atividade exercida pela empresa recorrente no caso paradigma em cotejo com os imóveis que estavam sendo onerados pelo imposto imobiliário – não se tratava de cobrança sobre as redes de captação e distribuição de água e esgoto, mas sim sobre uma das unidades administrativas da empresa.

(RE 1391460 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 18-03-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 25-03-2024 PUBLIC 26-03-2024)

1) Imunidade recíproca (art. 9º, *caput*, inciso I, e §1º, do PLP nº 68/2024)

Sugestão:

- I) Incluir expressa referência a **Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista** que desempenhem **atividades de interesse público primário**.

2) Imunidade religiosa (art. 9º, *caput*, inciso II, e §2º, do PLP nº 68/2024)

Art. 9º Também são imunes do IBS e da CBS:

[...]

II - as operações realizadas por entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas **organizações assistenciais e beneficentes**;

[...]

§ 2º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se:

I - entidade religiosa: a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que tenha como objetivos professar a fé religiosa e praticar a religião; e

II - organização assistencial e beneficente: a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, vinculada e mantida por entidade religiosa e templo de qualquer culto, que forneça **exclusiva** e **gratuitamente** bens e serviços na área de assistência social, sem discriminação ou exigência de qualquer natureza aos assistidos.

2) Imunidade religiosa (art. 9º, *caput*, inciso II, e §2º, do PLP nº 68/2024)

Problemáticas:

- I) Distinção entre instituição de assistência social **sem fins lucrativos** e entidade **beneficente** de assistência social (Cf. ADI nº 2028);
- II) “A exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no § 4º do artigo 150 da Constituição da República, **não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades**” (RE nº 611.510, Tema 328);
- III) Súmula Vinculante nº 52: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, **desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas**”;
- IV) “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**” (RE nº 630.790, Tema 336); e
- I) Tese para o Tema nº 336 da Repercussão Geral: “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**”.

2) **Imunidade religiosa** (art. 9º, *caput*, inciso II, e §2º, do PLP nº 68/2024)

Sugestões:

- I) Suprimir o termo “exclusiva”; e
- II) Substituir a palavra “gratuitamente” pela expressão “sem intuito lucrativo”.

3) Imunidade nas aquisições de bens e serviços (art. 9º, §5º, do PLP nº 68/2024)

Art. 9º Também são imunes do IBS e da CBS:

I - as operações realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;

II - as operações realizadas por entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

III - as operações realizadas por:

a) partidos políticos, inclusive suas fundações;

b) entidades sindicais dos trabalhadores; e

c) instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos;

[...]

§ 5º As imunidades de que trata este artigo **não se aplicam às aquisições de bens e serviços** pelas entidades previstas nos incisos I a III do *caput*.

3) Imunidade nas aquisições de bens e serviços (art. 9º, §5º, do PLP nº 68/2024)

Problemática:

Art. 67. É contribuinte do IBS e da CBS na importação de bens materiais:

I - o importador, assim considerada **qualquer pessoa que promova a entrada** de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional; e

II - o **adquirente** de mercadoria entrepostada.

Parágrafo único. Na hipótese de a entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional ocorrer sob a modalidade de **importação por conta e ordem** de terceiros, o importador a que se refere o inciso I do *caput* é o **adquirente**.

3) Imunidade nas aquisições de bens e serviços (art. 9º, §5º, do PLP nº 68/2024)

Sugestão:

- I) Incluir na parte final do §5º “ressalvados os casos em que a operação lhes tornar contribuintes, como na aquisição de mercadoria entrepostada e na importação por conta e ordem”.

4) Imunidade e atos assecuratórios (art. 9º, §6º, do PLP nº 68/2024)

Art. 9º Também são imunes do IBS e da CBS:

I - as operações realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;

II - as operações realizadas por entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

III - as operações realizadas por:

a) partidos políticos, inclusive suas fundações;

b) entidades sindicais dos trabalhadores; e

c) instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos;

[...]

§ 6º As imunidades de que trata este artigo não dispensam as beneficiárias dessas imunidades da prática de **atos assecuratórios** do cumprimento de suas obrigações tributárias, incluindo as obrigações acessórias do IBS e da CBS previstas na legislação tributária.

4) Imunidade e atos assecuratórios (art. 9º, §6º, do PLP nº 68/2024)

Problemática:

I) Vagueza.

Sugestão:

I) Elucidar ou definir exhaustivamente os “atos assecuratórios”.

5) Imunidade e direito ao crédito (arts. 30 e 31 do PLP nº 68/2024)

Art. 30. As operações **imunes**, isentas ou sujeitas a alíquota zero **não permitirão a apropriação de crédito** para utilização nas operações subsequentes.

Parágrafo único. Nas hipóteses de diferimento ou suspensão, o creditamento será admitido somente no momento do efetivo pagamento.

Art. 31. A **imunidade** e a isenção acarretarão **a anulação do crédito relativo às operações anteriores**.

§ 1º A anulação dos créditos de que trata o *caput* será proporcional ao valor das operações **imunes** e isentas sobre o valor de todas as operações do fornecedor.

§ 2º O disposto no caput e no § 1º não se aplica às exportações.

5) Imunidade e direito ao crédito (arts. 30 e 31 do PLP nº 68/2024)

Advertência: a Constituição permite estipulação em sentido contrário

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

[...]

XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

[...]

§ 7º A isenção e a **imunidade**:

I - não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

II - acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, **salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.**

6) Imunidade recíproca (art. 40 do PLP nº 68/2024)

Art. 40. O produto da arrecadação do IBS e da CBS sobre as aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas será **integralmente destinado ao ente federativo contratante**, mediante redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS devidos aos demais entes federativos e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 1º Para fins do atendimento ao disposto no *caput*:

I - nas aquisições pela União:

- a) serão reduzidas a zero as alíquotas do IBS dos demais entes federativos; e
- b) a alíquota da CBS será fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidente sobre a operação, após a redução de que trata o art. 39;

II - nas aquisições por Estado:

- a) serão reduzidas a zero a alíquota da CBS e a alíquota municipal do IBS; e
- b) a alíquota estadual do IBS será fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 39;

III - nas aquisições por Município:

- a) serão reduzidas a zero a alíquota da CBS e a alíquota estadual do IBS;
- b) a alíquota municipal do IBS será fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 39; e

IV - nas aquisições pelo Distrito Federal:

- a) será reduzida a zero a alíquota da CBS;
- b) a alíquota distrital do IBS será fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 39.

§ 2º Não se aplica o disposto no *caput* e nos §§ 1º e 2º para as aquisições que, cumulativamente, sejam efetuadas de forma presencial e sejam dispensadas de licitação, nos termos da legislação específica.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo às **importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas**, nos termos do § 3º do art. 149-C da Constituição Federal, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições no País.

7) Imunidade na exportação de serviços financeiros (art. 216 do PLP nº 68/2024)

Art. 216. Os serviços financeiros de que trata o art. 171, quando forem prestados para residentes ou domiciliados no exterior, serão considerados exportados, ficando imunes da incidência do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.

§ 1º A entidade que prestar serviços financeiros no País e mediante exportação deverá:

I - calcular a proporção da receita das exportações sobre a receita total com serviços financeiros; e

II - reverter o efeito das deduções da base de cálculo permitidas nos termos deste regime específico na mesma proporção de que trata o inciso I.

§ 2º **Não são considerados exportados** os serviços financeiros **prestados a entidades no exterior** que sejam controladas ou investidas, preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas, conforme definidas no § 2º do art. 5º.

8) Imunidade das exportações no imposto seletivo (art. 398 do PLP nº 68/2024)

Art. 397. O fato gerador do Imposto Seletivo é:

- I - a primeira comercialização do bem;
- II - a arrematação em hasta pública;
- III - a transferência não onerosa de bem mineral extraído ou produzido;
- IV - a incorporação do bem ao ativo imobilizado;
- V - a exportação de bem mineral extraído ou produzido; ou**
- VI - o consumo do bem pelo produtor-extrativista ou fabricante.

Art. 398. Aplica-se:

I - imunidade do **Imposto Seletivo** para

- a) as exportações para o exterior dos bens de que trata o art. 393, **ressalvado o disposto no inciso V do art. 397**; e
- b) as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - não incidência do Imposto Seletivo sobre:

- a) os bens e serviços com redução em 60% (sessenta por cento) da alíquota padrão do IBS e da CBS nos regimes diferenciados de que trata o Capítulo III do Título IV do Livro I; e
- b) os serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, de que trata o Capítulo V do Título IV do Livro I.

8) Imunidade das exportações no imposto seletivo (art. 398 do PLP nº 68/2024)

Problemática constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VIII - produção, extração, comercialização **ou importação** de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do *caput* deste artigo:

I - **não incidirá sobre as exportações** nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - incidirá **uma única vez** sobre o bem ou serviço;

[...]

VII - **na extração**, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

9) Imunidade para exportação e responsabilidade tributária (art. 409 do PLP nº 68/2024)

Art. 409. São obrigados ao pagamento do imposto **como responsáveis**, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei e da aplicação da pena de perdimento:

I - o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar desacompanhados da documentação fiscal comprobatória de sua procedência;

II - o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização, desacompanhados da documentação fiscal comprobatória de sua procedência;

III - o proprietário, o possuidor, o transportador **ou qualquer outro detentor de produtos nacionais** saídos do fabricante **com imunidade para exportação**, encontrados no País em situação diversa, **exceto quando os produtos estiverem em trânsito:**

a) destinados ao uso ou ao consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves de tráfego internacional, com pagamento em moeda conversível;

b) destinados a lojas francas, em operação de venda direta, nos termos e condições estabelecidos pelo art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976;

c) adquiridos pela empresa comercial exportadora de que trata o art. 81, com o fim específico de exportação, e remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos

alfandegados, por conta e ordem da adquirente; ou

d) remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

10) Alterações no art. 9º do CTN (art. 460 do PLP nº 68/2024)

[...]

IV - cobrar impostos e a contribuição de que trata o inciso V do art. 195 da Constituição Federal sobre:

[...]

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

[...]

§ 3º O disposto no inciso IV não exclui a necessidade de:

I - cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária; e

II - conservar em boa ordem, **pelo prazo de 10 (dez) anos**, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou operações que impliquem modificação da situação patrimonial.

[...]

11) Alterações no art. 14 do CTN (art. 460 do PLP nº 68/2024)

[...]

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio, resultados, **bonificações** ou rendas, direta ou indiretamente, por meio contratual, de alteração do patrimônio social, ou sob qualquer outra forma ou pretexto;

II - aplicarem integralmente, no País, seus recursos, patrimônio, resultados e rendas na manutenção **e no desenvolvimento** dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração contábil regular, em consonância com as **normas do Conselho Federal de Contabilidade** e com a legislação tributária em vigor, e divulgarem, em seu sítio eletrônico, as suas demonstrações financeiras, com periodicidade mínima anual, juntamente com dados consolidados sobre os serviços prestados e os atendimentos realizados pela entidade;

IV - manterem as demonstrações financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do *caput* do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

V - previrem, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, ou de transformação, fusão, cisão, incorporação ou qualquer outro ato de alteração da sua natureza jurídica ou do seu patrimônio social, a destinação do patrimônio para entidade sem fins lucrativos congênera ou para entidade pública e cumprirem essa previsão.

[...]

§ 2º As imunidades a que se referem as alíneas “b” e “c” do art. 9º são aplicáveis, exclusivamente, ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados à finalidade essencial das entidades, assim considerada aquela prevista nos estatutos ou atos constitutivos.

§ 3º O disposto no inciso I do *caput* não impede a remuneração dos dirigentes, desde que recebam **remuneração inferior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal**, sendo que nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim, de **instituidores**, de associados, de dirigentes, de conselheiros, de **benfeitores ou equivalentes** da entidade.

§ 4º Para efeito da verificação do cumprimento do disposto no inciso I do *caput*, os eventuais atos e negócios jurídicos praticados pela entidade com seus instituidores, associados, dirigentes, conselheiros, benfeitores, filiados **e equivalentes**, e com os seus cônjuges e parentes **até o terceiro grau, inclusive afim**, deverão ser divulgadas juntamente com as demonstrações financeiras.

§ 5º As entidades beneficiárias da imunidade deverão manter em seu sítio eletrônico e em sua sede física, se houver, em local visível ao público, placa indicativa com informações sobre a sua condição de imune e sobre as suas áreas de atuação.

Muito obrigado!

Robson Maia Lins

**Doutor em Direito Tributário
Coordenador da Pós-Graduação em Direito da PUC/SP
Vice-Presidente do IBET
Sócio do Barros Carvalho Advogados Associados**