



Solução de Consulta nº 58 - SRRF01/Disit

Data 10 de agosto de 2011

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL.**

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.

Associação civil sem fins lucrativos, que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destina, faz jus ao gozo da isenção do imposto de renda da pessoa jurídica desde que não extrapole a órbita de seus objetivos sociais e observe as condições e os requisitos legais para a manutenção da isenção. Nesse diapasão, a isenção alcança o eventual ganho de capital decorrente de alienação de participação societária contabilizada em conta do ativo permanente subgrupo investimentos.

Dispositivos Legais: Arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532/1997; art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/1977; art. 77, IV, da Lei nº 8.981/1995; art. 774, III, do Decreto nº 3.000/1999; art. 56 da IN RFB nº 1.022/2010; PN CST nº 108/1978; e PN CST nº 162/1974.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL.**

Associação civil sem fins lucrativos que goze de isenção do imposto de renda da pessoa jurídica, conforme legislação específica, fará jus ao gozo da isenção da CSLL.

Dispositivos Legais: Art. 15, § 1º, da Lei nº 9.532/1997.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
ASSOCIAÇÃO CIVIL. FOLHA DE SALÁRIOS.**

As associações que preenchem as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532/1997 são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Art. 13, IV, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001; arts. 9.º, IV, e 47 da IN SRF n.º 247/2002.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ISENÇÃO SUBJETIVA. PROCESSO DE CONSULTA.

O processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária não constitui instrumento declaratório de direito à fruição de isenção tributária.

Dispositivos Legais: Art. 48 da Lei n.º 9.430/1996; art. 46 do Decreto n.º 70.235/1972; e IN RFB n.º 740/2007.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011)

Relatório

Nos termos da consulta datada de XX/XX/20XX, protocolizada em XX/XX/20XX, o XXX, CNPJ n.º XXX, informa que é (...) XXX, *instituído por escritura pública sob a forma de entidade associativa de direito privado, sem fins lucrativos (...)*, fls. 3, isento de tributação nos termos do *caput* do art. 15 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e questiona: i) *o ganho de capital viabilizado com a alienação da participação societária deverá ser tributado?* (fls. 4); e ii) *o ganho de capital viabilizado com a alienação da participação acionária do XXX deverá sofrer incidência do imposto de renda, tendo em vista sua situação de entidade sem fins lucrativos, o que o insere no benefício da isenção, de acordo com o artigo 15 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997?* (fls. 8)

Lei n.º 9.532/1997.

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

(grifado pelo consulente, fls. 3).

2. De modo sucinto, descreve aspectos relacionados ao fato de que, em 1995, o XXX, na condição de acionista da XXX, passou a deter XXX (XXX) ações ordinárias nominativas, correspondendo a uma participação equivalente a XX% da totalidade das ações da investida, fls. 2. Em complemento, informa que, em XX/XX/20XX, tais ações foram alienadas surgindo (...) *a figura de eventual ganho de capital, uma vez que o custo de aquisição é menor do que o valor de alienação (...)*, fls. 2 e 4.

3. Citando dispositivos de seu Estatuto Social, o consulente acrescenta que:
Art. 5º XXX. (fls. 3).
4. Em adição, o consulente frisa que é entidade isenta, sem fins lucrativos, que (...) *utilizaria todo o valor do superávit para a perseguição de seus fins sociais (...)*, fls 4, que (...) *como a operação em questão não faz parte da atividade-fim praticada pelo XXX, conseqüentemente, não é possível se falar na incidência de PIS e COFINS*, fls. 7, e que as participações acionárias em questão haviam sido registradas em conta do ativo permanente investimento, (...) *uma vez que o XXX tinha a intenção de mantê-las em caráter permanente, por interesses econômicos, entre eles, como fonte permanente de renda voltada à manutenção da sociedade*, fls. 4. Como consequência, (...) *constrói-se o entendimento de que aqueles investimentos registrados à conta de ativo permanente, no subgrupo investimentos, poderão ser abrangidos pelo escopo do objeto social da sociedade no que tange à isenção. Entretanto, apenas estão abrangidas pelos preceitos da isenção aquelas receitas diretamente relacionadas à atividade da instituição ou, ainda, aquelas cujo resultado seja integralmente vertido à sociedade*, fls. 5.
5. Em XX de XXX de 20XX, foi proferido o Despacho Decisório SRRFXX/Disit nº XX/20XX, fls. 63 a 68, que decidiu pela ineficácia da consulta formulada. Note-se também que o consulente impetrou a ação judicial nº XXX, na XXª Vara da Seção Judiciária do XXX do Tribunal Regional Federal da XXª Região, conforme referenciado no Memorando Gab/PRFN nº XX/20XX da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional (PRFN/XXªRegião), que motivou a reapreciação da petição objeto do processo administrativo nº XXX.

Fundamentos

DOS ASPECTOS PRELIMINARES.

6. Preliminarmente, há que se esclarecer que o processo administrativo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária (disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, e na Instrução Normativa (IN) RFB nº 740, de 2 de maio de 2007) tem por escopo unicamente dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório do preenchimento (ou não) de condições e requisitos legais exigidos para o gozo de isenção tributária que independe de prévio reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme art. 181 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, combinado com o art. 174, mormente os relacionados à natureza de suas atividades ou às origens e aplicações de seus recursos. Em suma, a solução de consulta não confere à consulente a isenção de tributos por ela invocada na petição, fls. 8, nem tampouco a ratifica.
7. Cabe esclarecer, ainda, que o processo de consulta não se presta a realizar trabalhos de consultoria contábil ou fiscal em caráter geral, pelo contrário, destina-se a solucionar dúvidas originadas de ambiguidades do texto legal ou de peculiaridades do caso concreto em função das quais haja dificuldade em adequar o “conceito do fato” ao “conceito da norma”. Portanto, sua utilização implica a necessidade de indicação e de prévio conhecimento da legislação aplicável ao caso concreto e a informação da dificuldade em sua interpretação. Nesse sentido, incabível tecer considerações em relação às características e naturezas das

pessoas jurídicas, ao conceito de “Sociedades Coligadas, Controladoras e Controladas” ou quanto aos métodos de avaliação de investimentos em participação no capital social de outras sociedades (Lei n.º 6.404, de 1976 e Instrução CVM n.º 247, de 1996), abordados pelo consulente sem referenciar de modo específico a legislação e de modo pouco claro acerca da existência de eventual dúvida, fls. 5.

8. Outrossim, necessário destacar que o interessado, na presente consulta, não faz qualquer menção à legislação que rege a incidência do imposto de renda sobre os ganhos de capital decorrentes da alienação de participações societárias.

9. Contudo, o consulente pontua que *Por investimento permanente, em conformidade com o parecer normativo de n.º 108/78, do Coordenador do Sistema de Tributação – CST, a intenção de permanência, em certos casos, é presumida em função de critérios estabelecidos em lei. (...)*. Uma vez citado pelo consulente, transcreve-se trecho do referido parecer:

Parecer Normativo CST n.º 108, de 28/12/1978.

(...)

INVESTIMENTOS

7. Classificam-se como investimentos, segundo a nova Lei das S.A., "as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa" (art. 179, III). Com relação ao dispositivo transcrito, dois pontos demandam interpretação: (1) o que se deve entender por "participações permanentes" e (2) quais seriam os "direitos de qualquer natureza".

7.1 - Por participações permanentes em outras sociedades, se entendem as importâncias aplicadas na aquisição de ações e outros títulos de participação societária, com a intenção de mantê-las em caráter permanente, seja para obter o controle societário, seja por interesses econômicos, como, por exemplo, a constituição de fonte permanente de renda. Essa intenção será manifestada no momento em que se adquire a participação, mediante a sua inclusão no subgrupo de investimentos - caso haja interesse de permanência - ou registro no ativo circulante, não havendo esse interesse. Será, no entanto, presumida a intenção de permanência sempre que o valor registrado no ativo circulante não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido; neste caso, deverá o valor da aplicação ser transferido para o subgrupo de investimentos e procedida a sua correção monetária, considerando como data de aquisição a do balanço do exercício social anterior.

7.1.1 - A intenção de permanência, em certos casos, é presumida em função de critérios estabelecidos em lei. Por exemplo: a participação da companhia em sociedades coligadas e controladas, de que trata o art. 243 e seguintes da Lei n.º 6.404/76, dados os reflexos da aquisição do investimento (expressiva participação do capital ou, então, assunção do controle societário); as participações decorrentes dos incentivos fiscais, cujas regras e princípios mostram, de maneira clara, que o poder público abre mão de parte de sua receita tributária, desde que aplicada em investimentos que, pela sua natureza, revestem-se do caráter de permanência.

7.1.2 - *Da mesma forma, presume-se a permanência em relação às participações em sociedades por quotas, em razão da ausência de título representativo da respectiva quota e pela formalidade exigida para a sua transferência, notadamente a necessidade de contrato escrito, registrado no órgão competente.*

(...) (grifado).

10. Nesse ponto, necessário recordar que da consulta formulada depreende-se que o XXX alienou, em 20XX, XX% (XXX ações ordinárias nominativas) do capital social total da empresa XXX que constavam de seu ativo permanente “investimentos/participações societárias” desde 19XX, fls. 2.

II – DA REFORMULAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO SRRFXX/DISIT N° XX/20XX.

11. Considerando o acima exposto, tem-se como necessária a reformulação do Despacho Decisório SRRFXX/Disit n° XX, de XX de XXX de 20XX, fls. 63 a 68, assim ementado:

Despacho Decisório SRRFXX/Disit n° XX/20XX.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: CONSULTA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta formulada quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal da lei, bem como estiver disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos: Art. 52, V e VI, do Decreto n° 70.235/1972; e o art. 15, VII e IX, da IN RFB n° 740/2007.

Consulta Ineficaz

12. Equivocadamente, em vez de referenciar normas que, de modo específico, disciplinem a tributação do ganho de capital decorrente da venda de participações societárias classificadas no ativo permanente subgrupo “investimentos”, a referida decisão encontra-se embasada em artigos que tratam do imposto sobre a renda incidente sobre rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Mais especificamente: o art. 72, § 3º, b, da Lei n° 8.981, de 1995 (tributação das operações financeiras – mercado de renda variável); o art. 29, § 3º, da Lei n° 8.541, de 1992 (imposto sobre a renda mensal calculado sobre rendas variáveis); o art. 758 do Decreto n° 3.000/1999 (que regulamenta o art. 72 da Lei n° 8.981/1995) e o art. 45 da IN RFB n° 1.022, de 2010 (que também regulamenta o art. 72 da Lei n° 8.981/1995), fls. 66 e 67.

Lei n° 8.981/1995.

CAPÍTULO VI

Da Tributação das Operações Financeiras

(...)

SEÇÃO II

Do Mercado de Renda Variável

Art. 72. Os ganhos líquidos auferidos, a partir de 1º de janeiro de 1995, por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, em operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da Legislação vigente, com as alterações introduzidas por esta lei.

(...)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também:

(...)

b) aos ganhos líquidos auferidos pelas pessoas jurídicas na alienação de participações societárias, fora de bolsa.

(...).

13. Nesse ponto, ainda que não tenha sido citado na consulta apresentada, é importante sopesar que na elaboração do Despacho Decisório SRRFXX/Disit nº XX/20XX não foi considerado o comando do art. 77, IV, da Lei nº 8.981/1995, regulamentado pelo art. 774, III, do Decreto nº 3.000/1999 e pelo art. 56 da IN RFB nº 1.022/2010, os quais determinam o regramento da tributação em tela. Tal fato enseja que seja declarada sem efeito a referida decisão e que ela seja substituída pela presente solução de consulta, ao amparo do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972: *As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Lei nº 8.981/1995.

CAPÍTULO VI

Da Tributação das Operações Financeiras

(...)

SEÇÃO III

Das Disposições Comuns à Tributação das Operações Financeiras

(...)

Art. 77. O regime de tributação previsto neste capítulo não se aplica os rendimentos ou ganhos líquidos:

(...)

IV - na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

(...).

IN RFB nº 1.022/2010.

Art. 56. Estão dispensados a retenção na fonte ou o pagamento em separado do imposto sobre a renda sobre os rendimentos ou ganhos líquidos auferidos:

(...)

IV - na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições.

(...)

§ 5º Os rendimentos e ganhos líquidos de que trata este artigo, além de comporem o lucro real, quando for o caso, deverão:

(...)

II - ser acrescidos à base de cálculo determinada na forma do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, no caso das operações referidas no inciso IV do caput e no § 2º.

(...).

14. Com fulcro no art. 31 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ratifica-se o entendimento do consultante de que os resultados decorrentes de alienação de participação societária classificada no ativo permanente, subgrupo “investimentos”, são passíveis de serem classificados como ganhos ou perdas de capital: (...) *verifica-se que com esta alienação de ações surgiu a figura de eventual ganho de capital, uma vez que o custo de aquisição é menor do que o valor de alienação, restando, assim, delineados os fatos relacionados à consulta quanto à incidência tributária da operação em tela, fls. 02.*

Decreto-Lei nº 1.598/1977.

SEÇÃO III

Resultados Não Operacionais

SUBSEÇÃO I

Ganhos e Perdas de Capital

Conceito e Determinação

Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

(...)

§ 3º - O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (§ 1º), diminuído da provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

(...).

15. Logo, forçoso tornar sem efeito o Despacho Decisório SRRFXX/Disit nº XX/20XX, posto que os artigos utilizados em sua fundamentação, citados no item 12 da

presente solução de consulta, não se aplicam à consulta formulada pelo XXX, no que diz respeito à forma de tributação do ganho de capital em questão.

III – DA ISENÇÃO SUBJETIVA – ASPECTOS GERAIS E CONDIÇÕES.

16. Conforme determinam o *caput* e o § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, consideram-se isentas para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Nesse diapasão, “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”, consoante a definição dada pelo § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997, alterado pelo art. 10 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Lei nº 9.532/1997.

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

(...).

17. Determina, ainda, o § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, que os requisitos dispostos no § 2º do art. 12 do mesmo diploma legal aplicam-se à fruição da isenção subjetiva pretendida: *Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14:*

Lei nº 9.532/1997.

Art. 12. (...)

(...)

§ 2º (...) atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

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. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da (...), relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Lei nº 10.637/2002.

Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, (...) no art. 12, § 2º, a, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

18. Uma vez atendidos os dispositivos contidos na legislação referenciada, temos que as associações civis, sem finalidade lucrativa, fazem jus ao gozo da isenção do imposto de renda das pessoas jurídicas, independentemente do tipo de atividade exercida, desde que não utilizem da exceção tributária para extrapolar seus objetivos sociais e concorrer com outras organizações e entidades que não gozem da mesma isenção. Nesse sentido, dispõe o Parecer Normativo CST n.º 162/1974:

Parecer Normativo CST n.º 162/1974.

(...)

2. Para o exato alcance da norma consubstanciada no artigo citado, deve-se atentar para o fato de que embora a natureza das atividades e o caráter dos recursos e condições em que são obtidos não estejam mencionados no dispositivo como determinantes da perda ou suspensão do benefício, é indiscutível constituírem eles elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece a isenção (RIR/66, art. 31, c, III e IV). Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger e que, no caso em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem de isenção.

(...).

19. Importa observar que, por expressa previsão da Lei n.º 9.532/1997, art. 15, § 2º, *Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.* Todavia, sopesando a especificidade do regime de tributação de tais operações financeiras (IN RFB n.º 1.022/2010), não aplicável à tributação decursiva da alienação de participações societárias permanentes, nos termos do art. 77, IV, da Lei n.º 8.981/1995 (regulamentado pelo art. 774, III, do Decreto n.º 3.000/1999 e pelo art. 56, IV, da IN RFB n.º 1.022/2010) combinado com o art. 31 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, possível definir que a restrição de não isenção não alcança o eventual ganho de capital, relacionado ao citado art. 77, decorrente de alienação de participação societária contabilizada em conta do ativo permanente subgrupo “investimentos”.

20. Quando verificados os requisitos acima delimitados, sendo a associação civil sem fins lucrativos isenta do imposto de renda das pessoas jurídicas, há que se dispensar o mesmo tratamento no que diz respeito à CSLL, conforme disposto no § 1º do art. 15 da Lei n.º 9.532/1997, acima transcrito.

21. Nesse ponto, oportuno referenciar a Solução de Divergência Cosit n.º 9/2003, cuja ementa foi publicada no DOU n.º 137, de 18 de julho de 2003, Seção 1, p. 9.

Solução de Divergência Cosit n.º 9/2003 (DOU de 18/07/2003).

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 9, DE 16 DE JULHO DE 2003

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: ENTIDADES ISENTAS. Associação civil sem fins lucrativos, que preenche os requisitos para o gozo da isenção dos arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532, de 1997, está isenta da Cofins relativamente às receitas próprias da atividade.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Dispositivo Legal: art. 14, inciso X, da MP no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ENTIDADES ISENTAS. BASE DE CÁLCULO. Associação civil sem fins lucrativos, que preenche os requisitos para o gozo da isenção dos arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532, de 1997, é contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de um por cento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 13, inciso IV, da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: ENTIDADES ISENTAS. Associação civil sem fins lucrativos que goze de isenção do imposto de renda da pessoa jurídica, conforme legislação específica, fará jus ao gozo da isenção da contribuição social sobre o lucro líquido.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Dispositivos Legais: arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Ementa: ENTIDADES ISENTAS. Associação civil sem fins lucrativos faz jus ao gozo da isenção do imposto de renda da pessoa jurídica, desde que não extrapole a órbita de seus objetivos sociais, não apure superávit em suas contas e quando o apurar, observe os requisitos legais para manutenção da isenção.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Dispositivos Legais: arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; art. 10 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 34 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; PN CST nº 162/1974.

IV – DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.

22. No que diz respeito às contribuições referenciadas pela consulente à fls. 7 (contribuição para o PIS e Cofins), sendo considerada isenta a associação civil sem fins lucrativos para fins da determinação do IRPJ e da CSLL, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vigente em conformidade com o art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 2001, dispõe nos seus arts. 13, IV, e 14, X: i) a contribuição para o PIS/Pasep será determinada com base na folha de salários; e ii) as associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/1997 são isentas da Cofins em relação às receitas relativas às atividades próprias.

MP nº 2.158-35/2001.

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

(...).

23. Regulamentando a matéria, a IN SRF nº 247, de 2002, estabelece em seus arts. 9º e 47:

IN SRF nº 247/2002.

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades:

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

(...) (grifado).

24. Em relação à tributação para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), recomenda-se a leitura complementar das respostas e notas relacionadas às perguntas nº 3 a 5 do Capítulo XXII do Manual de Perguntas e Respostas da DIPJ/2011, disponibilizado no sítio da RFB na internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2011/CapituloXXII-ContribuicaoParaPIS-PasepCofinsincidentessobreReceitaBruta2011.pdf>).

25. Quanto à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), impende definir que as entidades que contribuem para o PIS incidente sobre a folha de salários só passarão a recolher a contribuição incidente sobre o faturamento (regime não cumulativo: art. 1º da Lei nº 10.637/2002) na hipótese de perderem o gozo do benefício da isenção do IRPJ (na forma dos arts. 14 e 15, § 3º, da Lei nº 9.532/1997 e do art. 32, § 10, da Lei nº 9.430/1996).

26. Por sua vez, caso o consultante obtenha receitas decorrentes de atividades não próprias, estas sofrem a incidência da Cofins, tendo em conta que a legislação (Medida Provisória nº 2.158-35, art. 14, X) que dispõe sobre isenção deve ser interpretada literalmente, consoante o art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Nesse sentido, é a orientação constante do sítio da RFB:

Programa Perguntas e Respostas da DIPJ/2011.

005 - Incide a Cofins sobre as entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001?

Sim, mas somente em relação às receitas oriundas de atividades não-próprias.

As receitas provenientes das atividades próprias das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, são isentas da Cofins.

Entende-se como atividades próprias aquelas que não ultrapassam a órbita dos objetivos sociais das respectivas entidades. Estas normalmente alcançam as receitas auferidas que são típicas das entidades sem fins lucrativos, tais como: doações, contribuições, inclusive a sindical e a assistencial, mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção daquelas entidades e à execução de seus objetivos estatutários.

A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso, não estão isentas da Cofins, por exemplo, as receitas auferidas com exploração de estacionamento de veículos; aluguel de imóveis; sorteio e exploração do jogo de bingo; comissões sobre prêmios de seguros; prestação de serviços e/ou venda de mercadoria, mesmo que exclusivamente para associados; aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações; venda de ingressos para eventos promovidos pelas entidades; e receitas financeiras.

(...)

Notas:

1) As entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, deverão apurar Cofins sobre as receitas que não lhe são próprias, segundo o regime de apuração não-cumulativa ou cumulativa, a depender da forma de tributação do imposto de renda.

(...).

27. Contudo, as associações (art. 15 da Lei nº 9.532/1997) que estejam sujeitas ao regime não cumulativo devem observar o fato de que o art. 1º da Lei nº 10.833/2003 define que não integram a base de cálculo da “Cofins não cumulativa” as receitas *não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente*.

Lei nº 10.833/2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

(...). (grifado).

28. Outrossim, a partir de 28/05/2009, as pessoas jurídicas submetidas ao regime cumulativo não deverão recolher a Cofins sobre receitas não decursivas da atividade que constitua seu objeto social, a exemplo, especificamente no presente caso, de receitas não operacionais decorrentes da alienação de participação societária de sociedade anônima, face à expressa revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, pelo art. 79, XII, da Lei nº 11.941, de 2009.

V – CONSIDERAÇÕES FINAIS.

28. Frise-se que o usufruto da isenção ora sob exame independe de prévio reconhecimento pela RFB, nos termos do *caput* do art. 181 do Decreto nº 3.000/1999, que aprovou o vigente Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, incumbindo, portanto, ao próprio contribuinte verificar se atende aos requisitos e às condições legais para usufruir do favor isencional.

29. No entanto, cabe ao Fisco, por meio de regular procedimento de fiscalização tributária, examinar a efetiva observância dos requisitos e condições necessários para a fruição da isenção. Tais verificações constituem matéria dependente de comprovação factual, não condizentes com o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária.

Conclusão

30. Com base em todo o exposto, responde-se à consulente que:

30.1. Associação civil sem fins lucrativos, que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destina, faz jus ao gozo da isenção do IRPJ desde que não extrapole a órbita de seus objetivos sociais e observe as condições e os requisitos legais para a manutenção da isenção. Nesse contexto, a

isenção alcança o eventual ganho de capital decorrente de alienação de participação societária contabilizada em conta do ativo permanente subgrupo “investimentos”, observado o disposto no art. 77, IV, da Lei nº 8.981/1995.

30.2. Associação civil sem fins lucrativos que goze de isenção do imposto de renda da pessoa jurídica, conforme legislação específica, fará jus ao gozo da isenção da CSLL.

30.3. As associações que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532/1997 são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

31. Em adição, pelos motivos já expostos, decide-se tornar sem efeito o Despacho Decisório SRRFXX/Disit nº XX/20XX, cujas incorreções são sanadas pela presente solução de consulta. Em decorrência, cópias deste documento serão encaminhadas à consulente e à Procuradoria Regional da Fazenda Nacional (PRFN) na XXª Região, objetivando a instrução da ação ordinária nº XXX, proposta pelo XXX em face do citado despacho decisório, ora reformulado.

Ordem de Intimação

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos do referido art. 48 e do art. 16 da IN RFB nº 740/2007.

Encaminhe-se o processo à Diort/DRF/XXX/XX para que seja dada ciência ao consulente.

Brasília, 10 de agosto de 2011.

MIRZA MENDES REIS

Chefe Disit/SRRF/1ª RF

Portaria SRRF01 nº 121, de 04/05/2007, publicada no DOU de 09/05/2007