MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
6ª REGIÃO FISCAL

| PROCESSO Nº | SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DISIT Nº |
|---|---|
| | **421**, de 23 de dezembro de 2004 |

| INTERESSADO | CNPJ/CPF |
|---|---|
| | |

| DOMICÍLIO FISCAL |
|---|
| |

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: ASSOCIAÇÕES RECREATIVAS
As entidades isentas estão sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins sobre as receitas não relativas às atividades próprias. Não integram a base de cálculo da Cofins as receitas não-operacionais decorrentes da venda de bem do ativo permanente.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: ASSOCIAÇÕES RECREATIVAS
O lucro na venda de imóvel, desde que não caracterizado loteamento ou desmembramento, não corresponde a "ganho de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável", razão pela qual está isento da CSLL, desde que a entidade cumpra os requisitos legais para o gozo da isenção.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e art. 15, § 3º.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: ASSOCIAÇÕES RECREATIVAS
O lucro na venda de imóvel, desde que não caracterizado loteamento ou desmembramento, não corresponde a "ganho de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável", razão pela qual está isento do IRPJ, desde que a entidade cumpra os requisitos legais para o gozo da isenção.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e art. 15, § 3º.

**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 nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## RELATÓRIO

O interessado, representando clubes recreativos, esportivos, sociais de [...], diz que esses clubes vêm recolhendo a Cofins com a alíquota de 3% sobre as receitas não provenientes de contribuições de associados ou que não sejam mensalidades, taxas de manutenção, etc.

2. Isso posto, pergunta se, com o advento da MP 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833, de 2003), os clubes terão a alíquota da contribuição aumentada para 7,6% sobre as mesmas receitas, ou se estão excluídos desse aumento, continuando a utilizar a alíquota de 3%, observando-se que não são optantes pelo lucro presumido e sim entidades isentas do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, recolhendo o PIS sobre a folha de salários.

3. Formula também outra questão em nome de um de seus associados, descrevendo a situação a seguir. Diz que esse associado possui um imóvel construído, com área de 10.000 m2. Precisando vender parte do imóvel, procedeu do seguinte modo:

a) Dividiu todo o terreno em metros quadrados;

b) Apurou o preço de custo do metro quadrado, pelo valor contabilizado no clube como "imóveis";

c) O clube ficou com 60% da área do imóvel e, conseqüentemente, com 60% do valor contabilizado;

d) Posteriormente, vendeu os 40% restantes a pessoas estranhas ao clube, por R$600.000,00 valor superior ao valor dos 40% restantes contabilizados (R$400.000,00), apurando um lucro de R$200.000,00.

4. Isso posto, pergunta:

a) esses R$200.000,00 serão tributados pelo IRPJ e CSLL, apesar do clube ser isento desses tributos? Nesse caso, como contabilizar esse lucro?

b) Sobre o mesmo lucro é devida a Cofins à alíquota de 7,6%?

**FUNDAMENTOS LEGAIS**

5. De início, ressalte-se que o processo de consulta não se presta a atestar a condição de isenção do sujeito passivo, que envolve situação de fato, ou seja, o atendimento aos requisitos fixados em lei. Além disso, a homologação ou não dessa condição é da competência legal do Delegado da Receita Federal da jurisdição a que pertence o sujeito passivo.

6. A propósito, o Parecer CST nº 1.860, de 7 de julho de 1980, expõe:

> *"O processo administrativo de consulta tem por pressuposto (art. 46 do Decreto nº 70.235/72) 'consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado". Não comporta, portanto, apreciação de assuntos não especificamente determinados, sobre a correção da utilização de contratos de direito privado ou sobre a refutação de anteriores manifestações da CST,* ***ou matérias pertencentes ao regime do contencioso administrativo."***

7. Assim, a presente Solução de Consulta examinará apenas a matéria de direito, quanto à interpretação legal aplicável à situação proposta na consulta.

8. A Lei nº 10.833, de 29.12.2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30.04.2004, dispõe:

> ***"Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei****, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*
>
> *(...)*
>
> *I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;*
>
> *II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;*
>
> *III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;*
>
> *IV -* ***as pessoas jurídicas imunes a impostos****;*

*V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;*

*VI - as sociedades cooperativas;*
*(...)"*

9. A Constituição Federal de 1988 tem o seguinte comando quanto às entidades imunes a impostos:

***"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:*

*(...)*

*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;*

*(...)"*

10. Portanto, conforme o texto legal acima, a consulente, como associação que congrega os clubes recreativos, esportivos, sociais de Juiz de Fora e outros municípios, não está excluída do regime da não-cumulatividade da Cofins.

11. De sua feita, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, tem a seguinte redação:

***"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:*

*I - templos de qualquer culto;*

*II - partidos políticos;*

*III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;*

***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;***

*V - sindicatos, federações e confederações;*

*VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;*

*VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;*

*VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;*

*IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e*

*X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

***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.***

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

*(...)"*

12 E, por sua vez, o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamentou as contribuições sociais para o PIS e a Cofins, dispõe:

***"Art. 9º** São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):*

*I - templos de qualquer culto;*

*II - partidos políticos;*

*III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;*

***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;***

*V - sindicatos, federações e confederações;*

*VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;*

*VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;*

*VIII - fundações de direito privado;*

*X - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e*

*IX - Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

***Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto** (Constituição Federal, art. 195, § 7º , e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):*

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

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

*Parágrafo único. 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."*

13. A propósito do que sejam "receitas das atividades próprias", a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, dispõe:

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

*I – templos de qualquer culto;*

*II – partidos políticos;*

*III – instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;*

*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."***

14. O Perguntas e Respostas divulgado pela Secretaria da Receita Federal na Internet também expõe o seguinte:

***"425 Relativamente à isenção da Cofins para as entidades elencadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, qual a abrangência das receitas relativas às "atividades próprias" a que se refere o art. 14, X, do mesmo diploma legal?***

*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, como 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 (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, e 14, X; e PN CST nº 5, de 1992).”*

15. Portanto, se a pessoa jurídica atende os requisitos legais para a condição de isenção, as receitas vinculadas às atividades próprias não se submetem à tributação pela Cofins. Entretanto, outras receitas se submetem à tributação pela Cofins na sistemática da não-cumulatividade, de vez que a lei não exclui as entidades isentas dessa sistemática, como o fez em relação às entidades imunes.

16. No que diz respeito à indagação formulada em nome do clube seu associado, relativa à venda de um imóvel, a Lei nº 9.532, de 1997, determina:

> ***“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.*
>
> *§ 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 subseqüente.*
>
> ***§ 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, § 2°, alíneas "a" a "e" e § 3° e dos arts. 13 e 14.***
>
> *§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo.”*

17. No presente caso, o lucro na venda do imóvel não corresponde a “ganho de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”, razão pela qual estará isento do IRPJ e CSLL, desde que a entidade cumpra os requisitos legais para o gozo da isenção desse tributo e dessa contribuição, referidos no § 3º do art. 15 a Lei nº 9.532, de 1997.

18. Todavia, não ficou claro na consulta se a venda do imóvel se dará sem que se promova desmembramento ou loteamento de terrenos. Dispõe o RIR/1999:

> ***“Art. 410****. O contribuinte que comprar imóvel para venda* ***ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos****, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques*

*para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27):*

*(...)"*

19. Caso a entidade (clube) tida como isenta promova **desmembramento ou loteamento do terreno**, terá praticado ato de natureza econômico-financeira, que descaracterizará o seu direito à isenção do IRPJ e CSLL. A respeito, o Perguntas e Respostas divulgado pela Secretaria da Receita Federal, na Internet, esclarece:

***"096 Qualquer parcelamento do solo é considerado loteamento?***
*Não. O parcelamento do solo rural ou urbano poderá ser feito mediante loteamento ou desmembramento, observadas, para os loteamentos urbanos, as disposições da Lei nº 6.766, de 1979, bem como as pertinentes às legislações estaduais e municipais.*

***097 Qual a diferença entre desmembramento e loteamento de solo urbano?***

*Considera-se loteamento de imóveis a subdivisão de área ou gleba em lotes destinados a edificação de qualquer natureza, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamentos, modificação ou ampliação das vias existentes (DL nº 231, de 1967, arts. 1º e 2º c/c o PN CST nº 77, de 1972).*

*Já o desmembramento de imóveis se constitui na subdivisão de áreas ou glebas em lotes destinados a edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique a abertura de novas vias e logradouros públicos, nem o prolongamento, modificação ou ampliação dos já existentes (Lei nº 6.766, de 1979, art. 2º e seus §§ e o PN CST nº 77, de 1972).*

*Respeitadas as disposições legais pertinentes a imóveis urbanos e rurais, as definições de loteamento e desmembramento urbano aplicam-se a loteamentos rurais (PN CST nº 6, de 19/86)."*

20. A respeito da prática de atividade de natureza econômico-financeira por pessoa jurídica favorecida por imunidade ou isenção, o Parecer Normativo CST n.º 162, de 11 de setembro de 1974, exarou interpretação da administração tributária sobre o tema, expondo que é inadmissível reconhecer direito à isenção de entidade que exerça atos de natureza econômico-financeira, em concorrência com outras organizações que não gozam desse favor fiscal:

"2, (...) 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 da isenção."

"3. Decorre daí que, por serem as isenções do art. 25 do RIR/66 de caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de faze-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se que, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal."

"5. Eventual lucro de entidades recreativas ou esportivas, originado de exploração de bar ou restaurante no âmbito de suas dependências e para seus usuários, não se sujeita ao imposto de renda, dado que essa atividade proporciona melhores condições de desfrute e utillização das dependêncis da organização. Integrando-se, pois, nos seus objetivos."

"7. Sociedade religiosa que mantém, anexo ao Templo, livraria para a venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando à divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributado. Da mesma forma, o resultado da venda de dádivas ou donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos Santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes para reverenciarem o alvo de sua crença."

" 8. O mesmo não ocorre, porém, se a associação religiosa exercer atividade de compra e venda de bens não relacionados à sua finalidade, quando então deixará de fazer jus à isenção, devendo efetuar a escrituração do modo usual como procedem os comerciantes (...)"

21. Quanto ao PIS e à Cofins, a Lei nº 10.833, de 29.12.2003, dispõe:

***"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:***

*I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);*
***II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;***

*(...)*

***Art. 2º** Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).”*

## CONCLUSÃO

22. À vista do exposto, respondo ao consulente que:

a) Deve aplicar a alíquota de 7,6% sobre as receitas não relativas às atividades próprias, as quais estão sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins.

b) O lucro na venda do imóvel, desde que não caracterizado o loteamento ou desmembramento, não corresponde a “ganho de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”, razão pela qual está isento do IRPJ e CSLL, desde que a entidade cumpra os requisitos legais para o gozo da isenção desse tributo e dessa contribuição, referidos no § 3º do art. 15 a Lei nº 9.532, de 1997.

c) Não integram a base de cálculo da Cofins as receitas não-operacionais decorrentes da venda de bem do ativo permanente, como no caso do imóvel em questão.

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

23. Dê-se ciência desta solução.

24. [...].

25. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta serão solucionados em instância única, não comportando assim a presente solução de consulta recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se o interessado tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa SRF nº 230, de 25 de outubro de 2002, art. 16.

Belo Horizonte, 23 de dezembro de 2004.

FRANCISCO PAWLOW
Chefe/DISIT/6ª R.F.
Competência delegada pela Portaria SRRF n.º 112/1999 (DOU de 26/05/1999)

DLJ