



---

## Solução de Consulta nº 524 - Cosit

**Data** 4 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DESVIRTUAMENTO.

Participação societária de instituição imune em sociedade empresária afasta a imunidade ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica prevista no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), arts. 9º e 14. Lei nº 9.532, de 1997, art. Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DESVIRTUAMENTO.

Participação societária de instituição isenta em sociedade empresária afasta a isenção das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica prevista no art. 29 da nº 12.101, de 2009, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), arts. 9º e 14. Lei nº 12.101, de 27 de 2009, art. 29. Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta que não indica os dispositivos legais ensejadores de dúvida e que tem por objetivo a busca de prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, I, VIII. IN RFB nº 1.396, art. 3º, § 2º, IV e art. 18, I, II, XIV.

## Relatório

O Interessado acima qualificado formula consulta acerca da imunidade a impostos e a contribuições sociais, resumida a seguir:

- 1.1. O Consulente informa ser entidade beneficente de assistência social, certificada pelo Ministério da Saúde;
  - 1.2. Acrescenta que atua principalmente nas áreas de saúde e educação, mantendo hospital e faculdade, entre outros estabelecimentos sem personalidade jurídica;
  - 1.3. Ressalta que, em razão de seu caráter filantrópico e de sua certificação como entidade de assistência social, goza das imunidades a impostos e contribuições sociais previstas nos arts. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988;
  - 1.4. Afirma que estuda criar nova pessoa jurídica para atuar na área de ensino superior, que assumiria a forma de sociedade empresária limitada ou por ações, e cujos sócios seriam o Consulente e outra entidade beneficente de assistência social;
  - 1.5. Sustenta o entendimento de que, por não existir vedação legal para uma entidade imune participar de outra pessoa jurídica, essa participação não deveria afetar sua imunidade.
2. Após a descrição detalhada da questão, apresenta os questionamentos abaixo:
- 2.1. Está correta a interpretação do Consulente no sentido de que é possível sua participação em sociedades empresárias, limitadas ou anônimas, sem que essa participação afete a condição do Consulente de entidade imune a impostos e contribuições, à luz dos arts. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988?
  - 2.2. Caso o Consulente torne-se sócio ou acionista de alguma sociedade empresária, a imunidade do Consulente seria estendida para essa nova sociedade?
  - 2.3. E na hipótese de essa nova sociedade ser uma subsidiária integral do Consulente, haveria extensão da imunidade tributária para a nova sociedade?
3. Indicou os seguintes dispositivos legais como ensejadores da dúvida:
- 3.1. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 12;
  - 3.2. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29;
  - 3.3. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), arts. 9º e 14.

## Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

#### ***Exame do cumprimento das condições de eficácia da consulta***

8. Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifico que não estão presentes as condições quanto aos *segundo e terceiro* questionamentos, por meio dos quais o Consulente quer saber, em resumo, caso participasse de alguma sociedade empresária ou constituísse subsidiária integral, se sua imunidade seria estendida para a nova sociedade.

9. O Consulente, todavia, não indicou nenhum dispositivo legal como ensejador desses dois questionamentos. É, por essa razão, **ineficaz** a consulta, nos termos do art. 3º, § 2º, IV e art. 18, I e II da IN RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

(...)

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

(...)

*IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.*

(...)

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;*

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;*

(...)

*(Sem grifos no original)*

10. No que se refere ao modo como a consulta deva ser redigida, cabe acrescentar que o Parecer Normativo CST n.º 342, de 7 de outubro de 1970 (Publicado no Diário Oficial da União de 22 de outubro de 1970), esclarece que:

*“(...) só produzirão efeitos as consultas em que a dúvida nela suscitada seja exposta em termos precisos, de sorte a se poder situar com exatidão o seu objeto, que há de ser, tanto quanto possível, restrito; para tanto, deverá ser dividida em tantas questões quantas soluções comporte.*

(...)

*(...) as consultas formuladas em termos gerais, que não permitam a identificação segura das dúvidas do consulente, por falta de indicação do fato preciso cuja interpretação é motivo de incerteza quanto à norma legal aplicável ou quanto à forma de cumprir determinada norma legal – tais consultas não produzirão qualquer efeito, porque formuladas em desacordo com as normas estabelecidas.*

*Assim, não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto: é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão”.*

*(Sem grifos no original)*

11. Nesse mesmo sentido, de acordo com o Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 46, **caput**, e art. 52, I, VIII, e a IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, III, IV, e art. 18, II, XI, são pressupostos da consulta eficaz que o Consulente deva:

a) Previamente **analisar e identificar** os dispositivos específicos da legislação tributária ou aduaneira relativos ao objeto da dúvida;

b) **Demonstrar**, em cotejo com a hipótese a que se refere a consulta, os pontos dos dispositivos em que existam **lacunas, obscuridade, omissão, contradição;**

c) E **expor** fundamentadamente a interpretação que entenda correta. Como dispõe o Parecer Normativo CST n.º 342, de 1970, “é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente” (Sem grifos no original).

12. Na descrição da questão, o Consulente, além de não haver indicado dispositivos da legislação tributária ou aduaneira que teriam ensejado o segundo e terceiro questionamentos, também não sustentou em relação a eles nenhuma interpretação. Esses fatos indicam que o Consulente está buscando a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. Uma vez que essa não é finalidade da consulta, ela, também por essa razão, é **ineficaz**, conforme o art. 18, XIV da IN RFB n.º 1.396, de 2013:

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

(...)

*XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.*

(...)

13. Constato, contudo, que as condições de eficácia estão presentes no que concerne ao primeiro questionamento, assim somente ele será respondido.

#### ***Delimitação do âmbito do questionamento***

14. O Consulente questiona dispositivos das Leis n.º 9.532, de 1997, e n.º 12.101, de 2009, que tratam respectivamente da imunidade a impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços e da isenção em relação a algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica. Como não foram questionados pelo Consulente dispositivos que versam acerca da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS/Pasep, a presente Solução de Consulta deles não tratará.

#### ***Exame do primeiro questionamento***

15. O Consulente questiona, em síntese, se participar como sócio ou acionista de alguma sociedade empresária afetaria sua imunidade e isenção em relação aos tributos em discussão.

16. Inicialmente, cabe reproduzir o art. 150, VI, "c" e o art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, fundamentos nos quais estão estabelecidas a imunidade e a isenção em discussão:

*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:***

*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;

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

(Sem grifos no original)

17. O art. 146, II da Constituição Federal de 1988, a seguir citado, como regra geral, exige que lei complementar regule as limitações constitucionais ao poder de tributar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

II - *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

(...)

18. Todavia, no caso da isenção fixada no § 7º do art. 195, já transcrito, a parte final do referido dispositivo constitucional determina que sua regulação seja feita apenas por lei, não sendo requerida nessa hipótese a edição de lei complementar.

19. O Consulente questionou ainda os arts. 9º e 14 do CTN, que possui status de *lei complementar*, citados na sequência:

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

I - ***instituir ou majorar tributos*** sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - *cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;*

III - *estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;*

**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 n.º 104, de 2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

(...)

**Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:**

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp n.º 104, de 2001)

**II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;**

(...)

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

**§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.**

(Sem grifos no original)

20. Desse modo, a imunidade a **impostos** prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988 foi conformada, dentro dos lindes do art. 14 do CTN, pelo art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997, que também ensejou a presente consulta e abaixo mencionado:

**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.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

§ 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:**

(...)

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

(...)

**§ 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)**

(...)

(Sem grifos no original)

21. Já a isenção de contribuições sociais estabelecida no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 foi conformada, no que tange a *algumas* das **contribuições previdenciárias**, pelo art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, também questionado pelo Consulente e a seguir transcrito:

#### *CAPÍTULO IV*

#### *DA ISENÇÃO*

#### *Seção I*

#### *Dos Requisitos*

**Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:**

(...)

**II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;**

(...)

(Sem grifos no original)

22. Reitero que o Consulente sustenta o entendimento de que, uma vez que não existiria vedação legal para uma entidade imune ou isenta participar de sociedade empresária, essa participação não deveria afetar sua imunidade ou isenção. Entretanto, diferentemente do sustentado pelo Consulente, tanto na Lei nº 12.101, de 2009, como na Lei nº 9.532, de 1997, de fato existem vedações para que entidade imune ou isenta participe de sociedade empresária, consoante demonstrado a seguir.

23. No tocante às finalidades das entidades beneficentes, o **caput** do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e o art. 1º da Lei nº 12.101, de 2009, definem de modo semelhante que o objetivo dessas instituições deve ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, **sem fins lucrativos**, como pode se verificar da leitura desses dispositivos:



**Lei nº 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.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

(...)

(Sem grifos no original)

**Lei nº 12.101, de 2009**

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a **isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.**

(...)

(Sem grifos no original)

24. O Consulente relata que cogita adotar a forma de **sociedade empresária** para a nova pessoa jurídica que planeja constituir com sócios. Todavia, essa forma societária possui indissociável **finalidade lucrativa**, fato que contraria a vedação fixada nos aludidos dispositivos que determinam que as instituições imunes ou isentas **não tenham fins lucrativos**.

25. Detalhando essa vedação, no caso da *imunidade a impostos sobre renda, patrimônio e serviços*, a alínea "b" do § 2º, § 3º e **caput** do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, parcialmente reiterados a seguir, estabelecem, como um dos requisitos para fruição dessa imunidade, que a instituição deva aplicar **integralmente** seus recursos e eventual superávit na **manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais**:

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.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

(...)

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

(...)

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

(...)

*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)

(...)

(Sem grifos no original)

26. No mesmo sentido, o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, também abaixo repetido, impõe, como um dos requisitos para fruição da *isenção de algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica*, que a entidade beneficente aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit **integralmente** no território nacional, na **manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais**:

*Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

(...)

*II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit **integralmente** no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de **seus objetivos institucionais**;*

(...)

(Sem grifos no original)

27. Em suma, na hipótese de a instituição imune ou isenta participar de sociedade empresária, a instituição estaria contrariando os referidos requisitos de que **todas** rendas, recursos e eventual superávit sejam aplicados na manutenção e desenvolvimento de **seus objetivos**, que devem ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, **sem fins lucrativos**, e não a participação em sociedade empresária, que possui inerente fim lucrativo.

28. As conclusões acima estão alinhadas com o Parecer Normativo nº 162, de 11 de setembro de 1974, da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal. Referido Parecer Normativo interpretou o alcance ***da isenção para entidades beneficentes***, estatuída pelo art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966 (RIR/1966). Reputo pertinente transcrever especialmente o disposto nos itens 1 a 3 do parecer:

*“Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25 do RIR/66 com relação aos ganhos provenientes de certas atividades por elas exercidas.*

*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-financeiro, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

"3. Decorre daí que, por serem as isenções do artigo 25 do RIR/66 **de caráter subjetivo**, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-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.**"

(Sem grifos no original)

29. O parecer, portanto, concluiu que as isenções estabelecidas em razão das características da pessoa jurídica, possuem caráter subjetivo, como as isenções do Imposto sobre a Renda instituídas em favor das entidades beneficentes no art. 25 do RIR/1966. Concluiu igualmente que essas isenções referem-se a eventual lucro ou superávit em atividades que se integrem nos objetivos da entidade, estritamente considerados.

30. Acrescento que o conteúdo do art. 25 do RIR/1966 aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 1966, atualmente está parcialmente reproduzido no art. 170 do Regulamento do Imposto de Renda, em vigor, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), que trata de imunidade para as entidades de educação ou de assistência social:

*Art. 170. Não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, **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** (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12).*

*§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10).*

*§ 3º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º):*

(...)

**II - aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;**

(...)

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

*Art. 171. A imunidade de que trata esta Seção é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (CF, art. 150, § 4º).*

(...)

*(Sem grifos no original)*

31. Tanto a imunidade disposta no art. 170 do RIR, acima mencionada, quanto a isenção de algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica, todas estabelecidas na Constituição Federal de 1988 em favor de entidades de educação e assistência social, possuem caráter subjetivo do mesmo modo que a isenção examinada pelo Parecer CST nº 162, de 1974. Assim, as razões do aludido parecer são igualmente aplicáveis ao presente caso.

32. Consequentemente, a fruição da imunidade ou da isenção, em exame, para entidades de educação e assistência social depende, atendidos os demais requisitos da legislação, de que elas auferam superávit em atividades que se integrem nas finalidades da entidade, **estritamente consideradas**, cabendo repisar que elas não devem ter fins lucrativos.

33. Por essa razão, a imunidade e isenção em discussão ficam afastadas na hipótese em que *a entidade sem fins lucrativos desvirtue* suas atividades para participar em sociedade empresária ou cujos recursos sejam obtidos com o lucro das atividades de sociedade empresária de que a entidade participe.

## Conclusão

34. Diante do exposto, soluciono a presente consulta respondendo ao Consultante que a participação societária de instituição imune ou isenta em sociedade empresária afasta a imunidade ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica prevista no art. 12 das Leis nº 9.532, de 1997, e a isenção das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica prevista no art. 29 da nº 12.101, de 2009, em razão de essa participação representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social.

35. Proponho ainda, nos termos da IN RFB nº 1.396, art. 3º, § 2º, IV e art. 18, I, II, XIV, a declaração de ineficácia parcial da consulta no que se refere ao segundo e terceiro questionamentos pois eles não indicam os dispositivos legais ensejadores de dúvida e têm por objetivo a busca de prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira (Cotir) e à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização E Disseminação (Copen).

Assinado digitalmente

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS  
DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

Assinado digitalmente  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Copen

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador-Geral da Cosit