



Solução de Consulta nº 43 - SRRF04/Disit

Data 10 de agosto de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Não estão abrangidos pela isenção do Imposto de Renda os rendimentos e ganhos de capital, em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, auferidos, na espécie, por associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111, inciso II; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 174, § 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Na espécie, a associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, desde que preencha as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, é isenta da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias tão somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Nesse sentido, ressalte-se que tais entidades não podem se servir da exoneração 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. Desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, deixa de atuar o favor legal. Cumpre esclarecer que a Cofins incidirá sobre as receitas não decorrentes das atividades próprias da entidade em questão, segundo o regime de apuração não cumulativa, desde que esta não seja tributada pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado (quando couber); caso contrário, apurará a Cofins de acordo com a sistemática cumulativa.

Sucedo, porém, que está reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre as receitas financeiras (com exceção dos juros sobre o capital próprio), inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de

“hedge”, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas, ainda que parcialmente, ao regime de incidência não cumulativa da Cofins. Por outro lado, a Cofins, no regime cumulativo, incidirá sobre as receitas de aplicações financeiras, auferidas antes de 28 de maio de 2009, com fundamento no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, visto que o Excelso Supremo Tribunal Federal declarou, em 09 de novembro de 2005, a inconstitucionalidade desse dispositivo com efeitos meramente “inter partes” (RE nº 357.950-9/RS). No entanto, a partir de 28 de maio de 2009, as pessoas jurídicas submetidas ao regime cumulativo não deverão recolher a Cofins sobre receitas não decorrentes da atividade que constitui seu objeto social, a exemplo, especificamente no caso consultado, das receitas financeiras, 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111, inciso II; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13, IV, e 14, X; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 46, II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, II e § 2º; PN CST nº 162, de 1974;

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Na espécie, a associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, desde que preencha as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, determinará a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento). No entanto, a referida pessoa jurídica passará a contribuir para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento, na hipótese de suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL, em virtude da falta de observância das condições e requisitos legais pertinentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111, inciso II; Lei nº 9.430, de 1996, art. 32; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13, IV; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º, IV, e 46, I; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, IV, e 47, I.

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

A xxxxx, por intermédio de seu representante legal constituído nos autos, entende ser isenta do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, nos termos do disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, mas gostaria de saber a respeito da incidência ou não de tributos sobre receitas decorrentes de aplicações financeiras. Instrui o feito com cópia reprográfica de seu

estatuto (fls. 02/10). A final, presta as declarações de que trata o art. 3º, § 1º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02 de maio de 2007, em observância ao que preceitua o § 3º do mesmo artigo. Em apertada síntese, é o relatório.

Fundamentos

2. Inicialmente, cumpre advertir que o processo administrativo de consulta fiscal não é o foro adequado para verificação do atendimento dos requisitos exigidos para a fruição de isenção tributária, isto é, para seu reconhecimento, não constituindo, portanto, instrumento declaratório para tal finalidade.

3. Ademais, verifica-se que o aqui consultante não indicou, especificamente, a que tipo de aplicação financeira se refere, o que impede que tratemos, mais detalhadamente, da respectiva tributação, por falta de elementos objetivos para uma resposta pontual.

4. Ora bem. Posto isso, inobstante, é oportuno colacionar os arts. 12 a 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (grifamos):

“Art. 12. (omissis)

(...)

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (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 imunidade a que se refere o artigo anterior, 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.*

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. (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.*

§ 4º *O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo. (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)*

4.1. Todavia, importa sublinhar que o Excelso Supremo Tribunal Federal deferiu, parcialmente, em 27 de agosto de 1998, pedido de medida cautelar, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, para suspender, até a decisão final da ação, com efeitos “erga omnes”, a vigência do § 1º e a alínea “f” do § 2º, ambos do art. 12, do art. 13, “caput”, e do art.

14, todos da precitada Lei n.º 9.532, de 1997, estando, atualmente, os autos dessa ação conclusos ao relator, desde 30 de março de 2010.

5. Colime-se que a isenção ora sob exame independe de prévio reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do *caput* do art. 181 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o vigente Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, incumbindo, portanto, ao próprio contribuinte verificar se atende às condições legais para usufruir do favor isencional. No entanto, cabe ao Fisco suspender o benefício tributário, se vier a constatar a inobservância dos requisitos legais pertinentes, consoante o art. 32, § 10, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

6. Outrossim, sobreleva notar que ganhos e rendimentos de capital, auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, são ganhos cujo conceito refoge à própria natureza não lucrativa destas, por sinal que são tributados, segundo o encimado § 2º do art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1997.

7. Nessa toada, o Parecer Normativo CST n.º 162, de 11 de setembro de 1974, publicado no Diário Oficial da União de 17 de outubro de 1974, elucida que, tendo em vista que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger, e que adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de concluir que não seria logicamente razoável que estas 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. Assinala, ainda, o PN CST n.º 162, de 1974, que, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, deixa de atuar o favor legal.

8. Nesse diapasão, o art. 773 do entelado RIR/1999 prevê (grifos nossos):

“Art. 773. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, incisos I e II, Lei n.º 9.317, de 1996, art. 3º, § 3º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 51):

I - deduzido do devido no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

*II - definitivo, no caso de pessoa física e de **pessoa jurídica** optante pela inscrição no **SIMPLES ou isenta.**”*

9. Doutra banda, relativamente ao PIS e à Cofins, por sua vez, a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que continua vigendo, em conformidade com o art. 2.º da Emenda Constitucional n.º 32, de 2001, dispõe nos seus arts. 13, IV, e 14, X (vide também os arts. 9.º, IV, e 46 do Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta o PIS e a Cofins):

“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 n.º 9.532, de 1997;

(...)

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

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.” (g.n.)

10. A IN SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, estabelece em seus arts. 9.º e 47 (g.n.):

“Art. 9.º 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 n.º 9.532, de 1997;

(...)

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9.º 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.

(...)

§ 2.º 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.”

11. De acordo com a Nota 1 à pergunta n.º 5 do Capítulo XXII do Manual de Perguntas e Respostas da DIPJ/2010, constante da página da RFB na Internet, as entidades relacionadas no art. 13 da aventada MP n.º 2.158-35, de 2001, deverão apurar a Cofins sobre as receitas não decorrentes de suas atividades próprias, segundo o regime de apuração **não cumulativa**, desde que não sejam tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado (quando couber); caso contrário, apurá-la-ão de acordo com a sistemática cumulativa da exação.

12. Observe-se que, tendo em conta o disposto no § 2º do art. 27 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, c.c. o Decreto n.º 5.442, de 09 de maio de 2005, fica reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre as receitas financeiras (com exceção dos juros sobre o capital próprio), inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de “hedge”, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas, ainda que parcialmente, ao regime de incidência não cumulativa da contribuição.

13. Por outro lado, a Cofins cumulativa incidirá sobre as receitas de aplicações financeiras percebidas pelas entidades em questão, por força do disposto no § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, apesar de o Colendo STF, por via incidental, ter declarado a inconstitucionalidade desse dispositivo, em 09 de novembro de 2005 (Recursos Extraordinários n.ºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084). Avulta destacar, porém, que, até a presente data, o Senado Federal não editou Resolução, nos termos do art. 52, X, da Constituição, conferindo efeitos *erga omnes* à antedita decisão proferida *inter partes*. A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula nem revoga o dispositivo legal adversado, e este continua em vigor, eficaz e aplicável, de vez que os efeitos da decisão alcançam apenas as partes litigantes na demanda respectiva, até que o Senado Federal suspenda sua executoriedade. Contudo, é de pontuar que, a partir de 28 de maio de 2009, as pessoas jurídicas submetidas ao regime cumulativo não deverão recolher a Cofins sobre receitas não decorrentes da atividade que constitui seu objeto social, a exemplo, especificamente no presente caso, das receitas financeiras, face à expressa revogação do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, pelo art. 79, XII, da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

14. De outra parte, é forçoso concluir que as entidades que contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários só passarão a recolher a contribuição incidente sobre o faturamento na hipótese de perderem o gozo do benefício da isenção do Imposto de Renda, na forma do art. 32, § 10, da Lei n.º 9.430, de 1996.

15. Por derradeiro, acentua-se que o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF incidirá sobre as aplicações financeiras em apreço, na forma do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007.

Conclusão

16. Responde-se, nessa conformidade, à presente consulta.

Ordem de Intimação

17. Forte no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são apreciados em instância única, pelo que desta decisão não cabe a interposição de recurso de ofício ou voluntário nem de pedido de reconsideração. Inobstante, se o peticionário tiver conhecimento de outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, destituído de efeito suspensivo, perante a Coodenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência desta solução ou da publicação, no Diário Oficial da União, da ementa da solução que gerou o dissenso interpretativo, cabendo-lhe comprovar a existência das soluções dissidentes, mediante a juntada das ementas publicadas, nos termos dos §§ 5º a 8º do art. 48 da referida Lei nº 9.430, de 1996 c.c. art. 16 da IN RFB nº 740, de 02 de maio de 2007. Publique-se, no Diário Oficial da União, extrato da ementa deste decisório (cf. art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 1996 c.c. art. 13 da IN RFB nº 740, de 2007). Encaminhe-se o processo à **Saort da xxxxxx**, para ciência da decisão ao interessado, e adoção de medidas adequadas à sua observância (art. 6º, IV, da IN RFB nº 740, de 2007).

Recife/PE, 10 de agosto de de 2010.

Isabel Cristina de Oliveira Gonzaga
Chefe da SRRF04/Disit
Matrícula nº 10.941
Competência delegada pela
Portaria SRRF04 nº 516, de 27/08/2007

