



Solução de Consulta nº 5.002 - SRRF05/Disit

Data 11 de junho de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ISENÇÃO. IRPJ. GANHO DE CAPITAL.

O ganho de capital auferido pela venda de imóvel, por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, sendo todo o resultado obtido com a operação revertido para os objetivos sociais da entidade, quando se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, não prejudica a isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §§ 2º e 3º, e art. 15; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 170, § 3º, I a V e art. 174; PN CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ISENÇÃO. CSLL. GANHO DE CAPITAL.

O ganho de capital auferido pela venda de imóvel, por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, sendo todo o resultado obtido com a operação revertido para os objetivos sociais da entidade, quando se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, não prejudica a isenção da Contribuição social sobre o lucro Líquido, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 70, DE 23 DE JANEIRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §§ 2º e 3º, e art. 15; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 170, § 3º, I a V e art. 174; PN CST nº 162, de 1974.

“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 interessada afirmou que possui como ramo de atividade "*associação privada, clube social, esportivo de carácter amador (entidade sem fins lucrativos)*" e formulou consulta de interpretação à legislação tributária de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. No campo I do Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinado à "DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO" fez constar:

"A consulente pretende alienar imóvel de sua propriedade, devidamente registrado em seu ativo imobilizado, sendo tal alienação através de permuta com torna, parte em área construída e parte em moeda corrente nacional. Essa transação na condição da consulente ser uma entidade sem fins lucrativos, isenta do imposto de renda e da contribuição social, fica sujeito a apuração de ganho de capital e conseqüentemente ao pagamento do imposto de renda?"

Lembramos que a entidade cumpre todos os requisitos legais exigidos pela legislação pertinente, que disciplinam a isenção tributária."

3. No campo II do Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinado à "FUNDAMENTAÇÃO LEGAL" citou: "*A lei n. 9532 de 10/12/1997, artigo 15 e seus parágrafos*".

4. A seguir, no campo III do Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinado aos questionamentos fez constar:

"1) Na lei 9532/1997, artigo 15 parágrafo 2. Consta: "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". Porém não se reporta a ganho de capital com venda ou alienação de imóveis.

Entendemos que a entidade XXX¹, ora consulente, tem direito ao gozo da isenção tributária, tendo em vista estar de acordo com a legislação e os requisitos exigidos para fruição da isenção do tributo. Queremos nos certificar da situação, com o parecer deste órgão."

Fundamentos

5. 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

¹ Substituiu-se a razão social da consulente por XXX.

determinado, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a estes. A Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, procedidas pela consultante e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

7. Nesse sentido, esclareça-se que o processo de consulta de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, não se presta ao reconhecimento de isenção de tributo e que a análise da presente consulta adotará como premissa a informação da interessada de que é instituição enquadrada no art. 15 da Lei nº 9.532, 10 de dezembro de 1997, e de que, por cumprir todos os requisitos previstos na legislação, goza da isenção do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Assim, parte-se da premissa adotada e vincula-se a eficácia da consulta à veracidade dessa.

8. Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise da consulta. Do que se pode depreender, a interessada possui dúvida se o ganho de capital auferido na alienação de *“imóvel de sua propriedade, devidamente registrado em seu ativo imobilizado, sendo tal alienação através de permuta com torna, parte em área construída e parte em moeda corrente nacional”* prejudica a isenção do IRPJ e da CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

9. A matéria, em pauta, foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 70, de 23 de janeiro de 2017, reproduzida, em parte, a seguir, quando a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) manifestou seu entendimento de que o ganho de capital auferido pela venda de parte de um terreno, por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, quando se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, não prejudica a isenção do IRPJ e da CSLL, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos:

8. As entidades sindicais, de modo geral, podem estar abrangidas pela isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que considerou isentas destes tributos 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. No entanto, a referida Lei, exclui expressamente da abrangência desta norma isentiva os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, conforme § 2º do art. 15.

“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.”

9. Consta no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que as citadas instituições isentas devem seguir, dentre outras, as disposições constantes do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º da Lei em questão.

“Art. 12. (...)

(...)

§ 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)²

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;

(...)

§ 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)

(...)”

10. Da leitura dos referidos dispositivos legais, pode-se perceber a relevância dada ao destino dos recursos dessas instituições para que elas possam fruir a isenção. Enquanto a alínea “b” do § 2º determina que os recursos sejam integralmente aplicados na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, o § 3º define instituição sem fins lucrativos como aquela que não apresente superávit ou, caso venha a apresentar em algum exercício, destine-o integralmente aos seus objetivos sociais.

11. O Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) disciplinou a referida isenção nos seguintes termos:

“Sociedades Beneficentes, Fundações, Associações e Sindicatos

² Redação atual:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

Art. 174. Estão isentas do imposto 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 (Lei nº 9.532, de 1997, arts. 15 e 18).

§ 1º A isenção é restrita ao imposto da pessoa jurídica, observado o disposto no parágrafo subsequente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 1º).

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º).

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições dos §§ 2º e 3º, incisos I a V, do art. 170 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º).

(...)

§ 5º As instituições que deixarem de satisfazer as condições previstas neste artigo perderão o direito à isenção, observado o disposto no art. 172 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10).”

“Art. 170. (...)

(...)

§ 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):

I - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

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

III - manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

IV - 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;

V - apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

(...)”

12. O Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, emitido quando vigorava o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 1966, tratou de dúvida relativa à isenção prevista no art. 25 do referido RIR, o qual possuía redação semelhante à redação do art. 174 do atual RIR, objeto desta Solução de Consulta.

“1. Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66) 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 (Regulamento do Imposto

de Renda/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 da isenção.

3. Decorre daí que, por serem as isenções do art. 25. do Regulamento do Imposto de Renda/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 tomados 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.”

13. Referido Parecer Normativo esclarece que para a fruição da citada isenção é necessária a observância dos requisitos legais em sua totalidade, já que o descumprimento parcial das condições é suficiente para a inaplicabilidade total da isenção, além disso, ressalta que referida isenção não pode ser reconhecida quando a entidade extrapola seus objetivos sociais e exerce atividades de natureza econômico-financeira, já que, desse modo, concorreria de forma desigual com organizações não alcançadas pela situação beneficiada, conseqüentemente não beneficiadas pelo mesmo tratamento fiscal.

14. No site da Receita Federal do Brasil³, constam esclarecimentos sobre essa questão, conforme item 30, do capítulo I do Perguntas e Respostas – DIPJ 2014:

“030 A prática de atos comuns às pessoas jurídicas com fins lucrativos descaracteriza a isenção?”

Não pode haver a convivência entre rendimentos decorrentes de atividade essencial, portanto imunes, com os rendimentos que não estejam de acordo com a finalidade essencial da entidade, rendimentos não imunes, sem descaracterizar a imunidade.

Da mesma forma, não é possível a convivência de rendimentos isentos com não isentos, tendo em vista não ser possível o gozo de isenção pela metade, ou todos os rendimentos são isentos, se cumpridos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997; e 27 PN CST nº 162, de 1974”

15. No caso sob análise, a dúvida se refere ao tratamento tributário dado a um ganho de capital auferido na venda de parte de um terreno de entidade sindical, caso esse ganho seja totalmente revertido para as atividades da entidade.

16. A venda de um imóvel pode ou não configurar ato com fim econômico, a depender da forma como é realizada e da intenção da entidade ao efetuá-la. A compra e venda habitual de imóveis ou a prática de loteamento ou desmembramento de terreno em diversas partes para venda, com intenção de lucro, desvirtua a condição de entidade sem fins lucrativos, já que configura exploração de atividade claramente econômica, típica de sociedade imobiliária. No entanto, a venda de um único imóvel, sendo todo o resultado obtido com a operação revertido para os objetivos sociais da entidade, não caracteriza ato de natureza econômica.

³ <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2014/PergResp/default.htm>

17. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se pronunciou acerca desse tema conforme se observa pelas ementas dos Pareceres CST citados a seguir:

“Parecer N.º: 2032-1 de 01/01/1981

Ementa: SIMPLES ALIENACAO DE PARTE DE SEU IMOVEL NAO CONSTITUI CAUSA PERDA ISENCAO. HAVERA PERDA ISENCAO SE A ENTIDADE DESVIRTUAR NATUREZA ATIVIDADES OU TORNAR DIVERSO O CARATER DOS RECURSOS.”

“Parecer N.º: 446-1 de 02/05/1990

Ementa: A PRATICA DE OPERACAO DE LOTEAMENTO PROVOCA A PERDA DA ISENCAO DO IMPOSTO DE RENDA, POR PARTE DE SOCIEDADES CULTURAIS, RELIGIOSAS, ASSISTENCIAIS OU EDUCACIONAIS, POR NAO SE ENQUADRAR, AQUELA ATIVIDADE, EM SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.”

18. Percebe-se, assim, que o ganho de capital auferido pela venda de parte de um terreno, por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, quando se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, sendo todo o resultado obtido com a operação revertido para os objetivos sociais da entidade, não prejudica a isenção do IRPJ e da CSLL, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos.

(...)

10. Nota-se que, embora a consultante da Solução de Consulta Cosit nº 70, de 2017, seja uma entidade sindical, o entendimento manifestado pela RFB na referida solução de consulta, referente a venda de parte de um terreno, pode ser aplicado à interessada do presente processo **desde que todo o resultado obtido com a operação seja revertido para os objetivos sociais da entidade, que a alienação do imóvel em pauta trate de situação eventual e que não se configure ato de natureza econômico-financeira**, posto que a consultante afirmou ser entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

11. Assim, considerando que, nos termos do art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 2013, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e que, de acordo com o seu art. 22, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada, proponho a vinculação da presente consulta, no que couber, à Solução de Consulta Cosit nº 70, de 23 de janeiro de 2017.

Conclusão

Pelo exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consultante que:

- O ganho de capital auferido pela venda de imóvel, por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, **desde que todo o resultado obtido com a operação seja revertido para os objetivos sociais da entidade, que a alienação do imóvel em pauta trate de situação eventual e que não se configure ato de natureza econômico-financeira** não prejudica a isenção do IRPJ e da CSLL, desde que os demais requisitos legais sejam cumpridos.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Regina Célia Rodrigues dos Santos
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação, no que couber, à Solução de Consulta Cosit nº nº 70, de 23 de janeiro de 2017.

Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora Fiscal da RFB-Chefe da Disit05
(Competência prevista no art. 22, Parágrafo Único, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013)