



---

## Solução de Consulta nº 144 - Cosit

**Data** 19 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. CURSOS OFERECIDOS NO EXTERIOR.**

Os gastos no exterior com cursos oferecidos a funcionários por associação civil sem fins lucrativos não inviabilizam, por si sós, a fruição da isenção de IRPJ prevista no § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. A manutenção da isenção, todavia, fica condicionada à aplicação/transmissão do conhecimento adquirido no exterior em território nacional, de modo a evidenciar que os recursos despendidos em terras alienígenas foram aplicados, no País, na manutenção dos objetivos institucionais da entidade isenta.

**Dispositivos Legais:** CTN, art. 14, II, Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12, §§ 2º, “b” e 3º e 15, §§ 1º e 3º.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. CURSOS OFERECIDOS NO EXTERIOR.**

Os gastos no exterior com cursos oferecidos a funcionários por associação civil sem fins lucrativos não inviabilizam, por si sós, a fruição da isenção da CSLL prevista no § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. A manutenção da isenção, todavia, fica condicionada à aplicação/transmissão do conhecimento adquirido no exterior em território nacional, de modo a evidenciar que os recursos despendidos em terras alienígenas foram aplicados, no País, na manutenção dos objetivos institucionais da entidade isenta.

**Dispositivos Legais:** CTN, art. 14, II, Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12, §§ 2º, “b” e 3º e 15, §§ 1º e 3º.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Não produz efeitos a consulta que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, tampouco aquela que não contenha os elementos necessários à sua solução.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XI.

## Relatório

A Consulente, associação civil sem fins lucrativos cuja finalidade, constante de seu Estatuto Social, é promover, apoiar, monitorar e avaliar projetos em direitos humanos em nível nacional e internacional, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal por meio da qual afirma fazer jus à isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL prevista no art. 15, § 1º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

2. Observa que a referida lei estabelece alguns requisitos para o gozo da isenção, entre eles a aplicação dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

3. Menciona que o art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN também prevê requisitos para a concessão da isenção das entidades sem fins lucrativos, entre eles a aplicação integral, no País, dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

4. Assegura que aplica integralmente todos seus recursos no País, como determina o CTN e a mencionada lei.

5. Cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a correta interpretação do art. 14 do CTN é de que a obrigatoriedade da aplicação de recursos, no Brasil, reflita a atividade fim da entidade sem fins lucrativos, ainda que haja gasto no exterior, ou seja, a atividade fim é integralmente realizada no Brasil, porém os meios podem ser realizados no estrangeiro.

6. Registra que pretende manter escritório na Europa a fim de diminuir os custos da captação de doações no exterior para desenvolvimento de sua atividade fim no Brasil, bem como para facilitar a representação perante a ONU em Genebra. Para tanto, passaria a ter gastos no exterior, tanto para a manutenção do escritório, como para pagamento de despesas de viagens de seus funcionários. Acrescenta, ademais, que planeja custear cursos no exterior para aprimorar os conhecimentos de outros funcionários, objetivando o melhor desenvolvimento das atividades desenvolvidas no Brasil.

7. Ressalta que todos os gastos no exterior serão destinados exclusivamente para a captação de doações estrangeiras e capacitação de seus funcionários, a serem aplicados no desenvolvimento de sua atividade no País.

8. Indaga, ao fim, se as associações civis sem fins lucrativos podem manter a isenção prevista no art. 15, § 1º da Lei nº 9.532, de 1997, em caso de gastos no exterior que sejam utilizados como meio para o desenvolvimento da atividade fim da associação, atividade esta que será integralmente aplicada no País, consoante determina o inciso II do art. 14 do CTN. Em outras palavras: busca saber qual a interpretação dada pela Receita Federal do Brasil - RFB ao art. 14, II, CTN.

## Fundamentos

9. A Consulente pretende manter escritório na Europa a fim de diminuir os custos da captação de doações no exterior para desenvolvimento de sua atividade fim no Brasil e planeja, também, custear cursos no exterior para aprimorar os conhecimentos de seus funcionários objetivando o aperfeiçoamento das atividades desenvolvidas no País. Está em dúvida se os gastos despendidos no exterior impedem a manutenção da isenção do IRPJ e da CSLL disciplinada pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, em face do disposto na alínea “b” do § 2º do art. 12 do mesmo diploma legal e no inciso II do art. 14 do CTN.

10. A isenção das associações civis sem lucrativos, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, está descrita nos seguintes termos:

*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.*

11. Os requisitos necessários à fruição da isenção, previstos no art. 12, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532, de 1997, são os seguintes:

*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.*

(...)

*§ 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, 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)*

*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)*

12. A leitura dos dispositivos transcritos evidencia que existem requisitos comuns necessários à fruição da imunidade dos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (CF, de 1988, art. 150, VI, “c”) e à fruição da isenção do IRPJ e da CSLL das associações civis sem fins lucrativos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 1º).

13. O requisito que aqui interessa é o que determina a aplicação integral dos recursos da entidade na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “b”), cujo teor não reproduz, integralmente, a redação do inciso II do art. 14 do CTN, que veicula um dos requisitos de legitimação da imunidade, assim descrito: “aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”.

14. A alínea “b” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, no entanto, deve ser interpretada em sintonia com o disposto no inciso II do art. 14 do CTN, porquanto não seria crível supor, do ponto de vista material, que a União conceda isenção à entidade que aplica os seus recursos em outro país, transferindo parte de seu patrimônio, inclusive aquela oriunda da benesse fiscal, para o exterior.

15. Sob o aspecto formal a conclusão não poderia ser diferente, haja vista que lei ordinária não pode dispor, em relação a uma limitação constitucional ao poder de tributar, de

maneira diversa do disposto em lei complementar (CF, de 1988, art. 146, II). Esta também é a opinião abalizada de Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>, *in verbis*:

*O art. 12, § 2º, “b”, da Lei 9.532/97 exige a aplicação integral de recurso na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, deixando de repetir a referência à aplicação de recursos no país. Deverá ser lido combinadamente com o art. 14, II, do CTN, que não poderia ser revogado pela lei ordinária superveniente”.*

16. Os gastos no exterior com cursos oferecidos a funcionários não inviabilizam, por si sós, a fruição da isenção de IRPJ e da CSLL prevista no § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. A manutenção da isenção, todavia, fica condicionada à aplicação/transmissão do conhecimento adquirido no exterior em território nacional, de modo a evidenciar que os recursos despendidos em terras alienígenas foram aplicados, no País, na manutenção dos objetivos institucionais da entidade isenta.

17. Em outras palavras: a manutenção da isenção depende de que os cursos oferecidos no exterior sejam relacionados aos objetivos institucionais da associação e de que uma prestação equivalente seja realizada em território nacional. Assim, não gozará da isenção a entidade sem fins lucrativos cujo objetivo é a promoção, o apoio, o monitoramento e a avaliação de projetos em direitos humanos que ofereça cursos de química e física a seus funcionários, tampouco aquela cujos cursos, embora relacionados aos objetivos sociais da entidade, sejam oferecidos com a finalidade única de aperfeiçoamento pessoal dos funcionários, sem que haja qualquer proveito para a entidade no País.

18. Em relação à manutenção de escritório na Europa com o objetivo de diminuir os custos da captação de doações no exterior e facilitar a representação da associação perante a ONU em Genebra a consulta é ineficaz com fundamento no art. 18, XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, descrito nos seguintes termos:

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

*(...)*

*XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;*

19. Embora a Interessada afirme que a finalidade do escritório seja a diminuição dos custos de captação de doações no exterior, não esclarece como os recursos despendidos em sua manutenção serão aplicados no País, ou seja, não informa como os gastos despendidos no exterior (e não os recursos captados) implicarão em uma prestação a ser realizada no território nacional.

20. Acrescente-se, ademais, que para a manutenção de escritório no exterior a associação terá que providenciar os recursos humanos e materiais necessários à realização de seus objetivos. A Interessada, no entanto, não explica como será formado o quadro de pessoal que atuará no escritório (por exemplo, contratação de mão de obra no Brasil ou no exterior), tampouco se haverá remessa de recursos ao exterior para a aquisição de móveis e equipamentos indispensáveis ao pleno desenvolvimento das atividades lá realizadas. Também não elucida se

---

<sup>1</sup> Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume III, Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, Editora Renovar, 1999, p. 263.

incorrerá em outros custos fixos necessários à manutenção do escritório, a exemplo do pagamento de aluguel.

21. Nesse contexto, a consulta em análise é parcialmente ineficaz, haja vista não descrever, em relação à manutenção de escritório no exterior, de forma completa, a hipótese a que se refere, além de não conter todos os elementos necessários à sua solução.

## **Conclusão**

22. Os gastos no exterior com cursos oferecidos a funcionários não inviabilizam, por si sós, a fruição da isenção de IRPJ e da CSLL prevista no § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. A manutenção da isenção, todavia, fica condicionada à aplicação/transmissão do conhecimento adquirido no exterior em território nacional, de modo a evidenciar que os recursos despendidos em terras alienígenas foram aplicados, no País, na manutenção dos objetivos institucionais da entidade isenta.

23. Não produz efeitos a consulta que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, tampouco aquela que não contenha os elementos necessários à sua solução.

Encaminhe-se ao Coordenador da COTIR.

Assinado digitalmente  
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

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

Assinado digitalmente  
FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da RFB  
Coordenador da COTIR

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-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 RFB  
Coordenador-Geral da Cosit