



Solução de Consulta nº 175 - Cosit

Data 27 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. DESMEMBRAMENTO DE TERRENO. VENDA DE IMÓVEIS. ATIVIDADE INCOMPATÍVEL COM A NATUREZA SEM FINS LUCRATIVOS.

Perde o direito à isenção tributária a associação sem fins lucrativos que exerça atos de natureza econômico-financeira, incompatível com a natureza não lucrativa da entidade, em concorrência com outras organizações que não gozam desse favor fiscal.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a” a “e”, e § 3º, e arts. 13 a 15; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

INEFICÁCIA. PROCEDIMENTOS.

É ineficaz a consulta que descreva fato genérico ou que não identifique o dispositivo da legislação tributária cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, art. 18, II.

Relatório

A pessoa jurídica com ramo de atividade em associação sem fins lucrativos, por intermédio de sua representante legal, formula consulta com o seguinte teor:

[...]

I – DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A consulente – associação sem fins lucrativos -, possui uma área de terras (urbana), onde tem sua sede, e pretende desmembrar parte da área para venda em lotes, e para ter segurança com relação a aplicação do art. 174 do RIR-99 – Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, formula os questionamentos abaixo:

II- FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (Dispositivos da legislação que ensejaram a consulta)

RIR-99 – Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999

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 constituídas 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).

III – QUESTIONAMENTOS (Enumerar de forma objetiva):

- 1) A entidade está isenta do imposto sobre o ganho de capital auferido na operação (venda)?*
- 2) Se tributado, qual é a forma de tributação?*

Fundamentos

2. Em relação ao primeiro questionamento, a consulta cumpre com os pressupostos de admissibilidade – arts. 2 a 6 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 -, portanto merece solução. Para análise da questão central, é necessário, inicialmente, abordar a legislação que trata da isenção das entidades sem fins lucrativos.

3. O art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, concede isenção de IRPJ e de CSLL às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que coloquem os serviços para os quais houverem sido constituídas à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, desde que cumpridos os requisitos nele estabelecidos. Esse artigo faz remissão aos arts. 12 a 14 dessa mesma Lei, razão por que todos eles são a seguir reproduzidos:

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 constituída 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).

§ 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:

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)

§ 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e

empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

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.(grifou-se)

4. No caso, a consultante informa que pretende alienar lotes após desmembramento de parte do imóvel urbano onde funciona sua sede. O parcelamento do solo urbano na modalidade de desmembramento encontra sua disciplina na Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979, que dispõe, dentre outras coisas, sobre requisitos do projeto de desmembramento, registro e contratos, cujas obrigações e detalhes da operação sinalizam que se trata de atividade econômica materializada em operações comerciais regulares e não simples venda de imóvel do ativo não circulante passível de apuração de ganho de capital.

5. Nesse sentido encontramos passagens no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) obrigando as pessoas jurídicas que efetuarem a operação de desmembramento a manterem livros fiscais de registro permanente de estoque de terrenos para venda, como disposto no art. 260 e a obrigatoriedade de manutenção de registro permanente de estoque com definição do custo de cada unidade, como disposto no art. 410.

6. Em relação a isenção das receitas auferidas pelas instituições sem fins lucrativos prevalece, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o entendimento de que a exploração de atividades econômicas não relacionadas ao objeto social dessas instituições, por

si só, não descaracteriza o benefício fiscal da isenção do IRPJ e CSLL, desde que os resultados desta exploração sejam aplicados integralmente na consecução de seus objetivos. Por outro lado, essa isenção fica prejudicada quando a instituição explora determinada atividade em concorrência com outras pessoas jurídicas que não gozam da isenção.

7. São essas as conclusões da Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2009, *in verbis*:

Parecer PGFN/CAT nº 768/2009

(...)

47. Diante de todo o exposto é de se concluir:

a) Conforme a jurisprudência majoritária do STF a imunidade é interpretada de modo a maximizar o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar. Adota-se, para tanto, uma análise finalística, de modo que não interessa a origem dos rendimentos das entidades imunes e sim a sua aplicação;

b) assim, se os valores são destinados às finalidades essenciais das referidas entidades, a imunidade permanece incólume. Dessa forma, é razoável o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil segundo o qual a imunidade de impostos das instituições de educação sem fins lucrativos pode abranger inclusive as rendas, o patrimônio e os serviços que decorram da exploração de atividades econômicas que não estejam relacionadas com os seus objetivos institucionais, desde que os resultados desta exploração sejam aplicados integralmente nos citados objetivos;

c) a mencionada exploração não é ilimitada, ela cede diante do princípio da livre concorrência. Ademais, não se pode permitir que a exploração de atividades econômicas seja o suporte maior da entidade de forma a desvirtuar seus objetivos sociais; (...)(grifou-se)

8. Corroborar esse entendimento a orientação do Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974 (Diário Oficial da União - DOU de 17.10.1974), editado sob a vigência do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966 (RIR/1966), cujo conteúdo manteve-se basicamente o mesmo no art. 174 do RIR/1999, que tem por base o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Especial atenção deve ser dada ao trecho abaixo reproduzido:

Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25. do R. I. R. (Decreto número 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 (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 campo 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 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.

[...] (grifou-se)

9. Com espeque nos atos acima transcritos, conclui-se que é inadmissível o direito à isenção por entidade que exerça atos de natureza econômico-financeira, em concorrência com outras organizações que não gozam desse favor fiscal, situação observada na operação descrita pela consultante em que lotes originários de desmembramento de terrenos são ofertados no mercado regular de imóveis. O exercício de tal atividade não poderia ser realizado por entidade isenta com fundamento no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pois se sua finalidade for praticar a atividade de loteamento para venda de terrenos no mercado imobiliário, ela possuirá finalidade lucrativa e se não possuir tal finalidade e mesmo assim praticar essa atividade, estará excedendo a prestação dos serviços para os quais foi instituída.

10. Além disso, cabe ressaltar que, revestindo-se a isenção em pauta de caráter subjetivo, não pode ela abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Em outras palavras, o não-cumprimento de qualquer dos requisitos estipulados para seu gozo, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, implicará a perda da isenção na sua totalidade.

11. Quanto ao segundo questionamento: “*se tributado, qual é a forma de tributação?*”, constata-se que, além de se descrever fato genérico, a consultante não identifica o dispositivo da legislação tributária cuja aplicação haja dúvida, tomando isso em conta declara-se a ineficácia da consulta no que se refere ao segundo questionamento de acordo com o art. 18, II, da IN RFB nº 1.396, de 2013, *in litteris*.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

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;

(...)

Conclusão

12. Diante do exposto, conclui-se que, perde o direito à isenção tributária a instituição sem fins lucrativos que exerça atos de natureza econômico-financeira, em concorrência com outras organizações que não gozam desse favor fiscal.

13. É ineficaz a consulta que descreva fato genérico ou que não identifique o dispositivo da legislação tributária cuja aplicação haja dúvida.

assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

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 IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit