



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 314 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISENÇÃO. ATIVIDADE ECONÔMICA.

A cessão onerosa de espaço na página da consulente na internet não a desvirtua de seu objeto social, nem caracteriza concorrência com as demais pessoas jurídicas, mantendo-se a isenção quanto ao IRPJ e à CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 111; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e 15; SC Cosit nº 159, de 2014; SC Cosit nº 171, de 2015; PN CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

É ineficaz, não produzindo efeitos, a consulta com referência a fato genérico.

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

Relatório

A consulente acima identificada, sociedade civil de fins não econômicos, com objetivos sociais de promoção do ensino e pesquisa na área de pós-graduação, formula consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária referente a isenção.

2. Afirma ser isenta quanto ao Imposto sobre a renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por se enquadrar no art. 174 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR) – atual art. 184 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - e nos arts. 15 e 18 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Segundo ela, cumpre integralmente os requisitos de não distribuir lucros ou remunerar seus dirigentes,

de aplicar seus resultados integralmente nos objetivos da instituição e de manter a escrituração contábil regular. Se enquadrando como uma entidade sem fins lucrativos de caráter científico, nos termos do art. 15 da lei nº 9.532, de 1997.

3. Informa que, em decorrência da atual crise econômica e da falta de recursos financeiros, pretende ceder onerosamente espaços virtuais na página de internet em que mantém uma base de dados de publicações científicas de interesse de programas de instituições de ensinos e de indivíduos associados. Dispõe que as matérias e artigos propostos pelos anunciantes serão examinados previamente quanto à oportunidade ou não de sua publicação no espaço virtual

4. Por fim, apresenta os questionamentos a seguir:

1) A pretendida atividade de venda de espaço para anunciantes no XXXX, pode ser considerada como atividade concorrente com as demais pessoas jurídicas que não gozem da isenção do IR?

2) Caso positivo, esta nova atividade pretendida poderá ocasionar a perda do benefício fiscal da isenção do Imposto de Renda e da desobrigação da CSLL?

3) Haverá tributação do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o lucro Líquido, do Pis ou da Cofins sobre os rendimentos provenientes da cessão onerosa de espaço físico para anunciantes que sejam associados, na página web denominada XXXX?

4) Haverá tributação do Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o lucro Líquido, do Pis ou da Cofins sobre os rendimentos provenientes da cessão onerosa de espaço físico para anunciantes que não sejam associados, na página web denominada XXXX?

Fundamentos

5. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer ambigüidade ou obscuridade acaso existentes na legislação e configura orientação oficial da RFB, produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula. No entanto, o processo de consulta deve seguir estrita observância das normas legais para ser considerado eficaz e produzir efeitos, nos termos dos arts. 46 e 52 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

6. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta à interpretação da legislação tributária, trata, em seu artigo 18, dos casos de ineficácia. Conforme art. 18, inciso II, não produz efeitos a consulta formulada com referência a fato genérico.

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;

(...)

7. O Parecer Normativo CST nº 342, de 1970, esclarece ser imprescindível para a eficácia da consulta a correlação da situação concreta objeto da questão com os dispositivos normativos que ensejaram a incerteza quanto à sua correta aplicação. Não bastando indicar um fato e questionar quanto a sua repercussão em confronto com toda a legislação fiscal:

*“Não será tomada em consideração e, conseqüentemente, será tida como inoperante a consulta **que não focalizar com clareza o objeto da dúvida.***

(...)

Conseqüentemente, 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.

(...)

*Feitas essas considerações, temos que **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”.

8. No presente caso, os questionamentos 3 e 4 foram feitos de forma totalmente genérica, nos quais a consulente questiona quanto à tributação de determinada verba frente a diversos tributos, sem a especificação e delimitação da norma cuja interpretação teria ocasionado dúvida de interpretação. Devendo a consulta, quanto a estes questionamentos, ser considerada ineficaz.

9. Quanto aos demais questionamentos, cumpre analisar a isenção tributária prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

10. Nos termos do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), deve-se interpretar de forma literal os dispositivos da legislação tributária que tratam de isenção, atendo-se à letra da lei, não sendo possível ampliar o alcance destas normas.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

11. O art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, afirma que são isentas do IRPJ e da CSLL as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que a) prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas, b) os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam e c) não possuam finalidade lucrativa.

*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.~~ [\(Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. [\(Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

12. O conceito de finalidade não lucrativa está esclarecido no art. 12, § 3º da Lei nº 9.532, de 1997, representando a ausência de superávit ou, caso este ocorra em algum período, haja a destinação integral de seus resultados à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais:

Art. 12(...)

(...)

*§ 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.** [\(Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998\)](#)*

13. A RFB, por meio de sua Coordenação-Geral de Tributação, tratou da referida isenção, entendendo que para manter sua fruição admite-se que a entidade obtenha receitas com a finalidade de complementar os recursos necessários à consecução de seus fins institucionais, desde que não configure desvirtuamento de suas atividades-fim ou concorrência ao mercado, tendo em vista que a norma que instituiu a referida isenção impõe que **as rendas das atividades da pessoa jurídica se integrem aos objetivos ou finalidades da entidade**, conforme Solução de Consulta Cosit nº 159, de 24 de junho de 2014 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 04/07/2014, e inteiro teor disponível no sítio da RFB¹), a qual possui efeito vinculante no âmbito da RFB e cujos Fundamentos estão parcialmente reproduzidos a seguir:

(...)

25. A par da imunidade exposta, o ordenamento jurídico prevê a isenção relativamente a entidades sem fins lucrativos, conforme o art. 15 da mesma Lei nº 9.532, de 1997:

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.

§ 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.

(...)

§ 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)

¹ <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53791>

26. Dessa leitura do perceptivo transcrito, verifica-se como **requisito inicial à fruição da isenção que as instituições beneficiadas prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas**, e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

27. É bom ressaltar que a **isenção** é criação infraconstitucional e, como norma legal excepcional, a interpretação deve obedecer ao disposto no inciso II art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Consoante norma geral de hermenêutica, **disposições legais que concedem favores fiscais, exceções à regra de tributação que são, não comportam ampliações ou analogias**.

28. Respeitada essa diretriz exegética, é admissível que a entidade obtenha receitas no intuito de complementar os recursos necessários à consecução de seus fins institucionais, sem que isto lhe acarrete a perda do direito à isenção. Para tanto, porém, **é impositivo que a atividade desenvolvida na obtenção de tais recursos não configure desvirtuamento de suas atividades-fim e tampouco acarrete prejuízo ao mercado, mediante concorrência privilegiada em segmento empresarial não beneficiado com o mesmo favor fiscal**.

29. Tal linha de entendimento já foi assinalada no PN CST nº 162, de 1974, publicado no Diário Oficial da União de 17/10/1974, cujos fundamentos e conclusões, não obstante a referência à legislação vigente à época da sua confecção, continuam válidos:

EMENTA - As isenções do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66) referem-se a eventual lucro em atividades que se integrem nos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente consideradas.

(...).

2. (...) 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 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.

(...)

5. *Eventual lucro de entidades recreativas ou esportivas, originado de exploração de bar ou restaurante no âmbito de suas dependências e para seus usuários, não se sujeita ao imposto de renda, dado que essa atividade proporciona melhores condições de desfrute e utilização das dependências da organização, integrando-se, pois, nos seus objetivos.*

6. De modo contrário, se uma entidade esportiva explorar linha de ônibus para transporte de associados, cobrando pelo serviço prestado, deixará de merecer a dispensa legal, pois tal operação é totalmente estranha a seus fins, além de se caracterizar como atividade de natureza essencialmente econômica.

7. Sociedade religiosa que mantém, anexa ao Templo, livraria para a venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando a divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributado. Da mesma forma o resultado da venda de dádivas ou donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos Santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes para reverenciarem o alvo de sua crença.

8. O mesmo não ocorre, porém, se a associação religiosa exercer atividade de compra e venda de bens não relacionados à sua finalidade, quando então deixará de fazer jus à isenção, devendo efetuar a escrituração do modo usual como procedem os comerciantes, cumpridas as disposições do Decreto nº 64.567 de 22.05.69.

(...).

10. Fundação cultural que mantém livraria para a venda de livros a alunos dos cursos por ela mantidos, ou a terceiros, não perde direito à isenção, eis que essa atividade se identifica como meio de realização de seus fins. (...). (grifou-se)

30. A isenção reclama que as rendas das atividades da pessoa jurídica se integrem aos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente considerados. Significa afirmar, no caso da consulente, que a manutenção da isenção está condicionada a que suas filiais, no desempenho das funções de livraria e de gráfica, realizem atividades que, por si mesmas, e não apenas pelos recursos que gerem, identifiquem-se com os propósitos para os quais a associação foi instituída, conforme estabelecido no respectivo estatuto.

14. Ou seja, o direito à fruição da isenção relativa ao IRPJ e à CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, vai depender do cumprimento de diversos requisitos, dentre eles que a natureza das atividades efetivamente desenvolvidas pela entidade esteja de acordo com seus objetivos e finalidades.

15. A Cosit já apresentou a declaração que: “ (...) de acordo com o PN CST nº 162, de 1974, e em reforço, depreende-se a existência de duas situações que, uma vez incorridas, tornam impeditivo o gozo do favor fiscal. Alude o referido PN que, embora não estejam expressamente previstos na lei, **a natureza da atividade exercida e o caráter e as condições em que os recursos são obtidos devem, forçosamente, ser levados em consideração, com vistas ao reconhecimento da isenção**”, por meio da SC Cosit nº 171, de 3 de julho de 2015, cuja ementa foi publicada no DOU de 06/07/2015 e seu inteiro teor encontra-se disponível no sítio da RFB².

16. Consta na referida SC Cosit, a qual possui efeito vinculante no âmbito da RFB, que, em decorrência da condição privilegiada que as entidades sujeitas à isenção estão, é necessário que dois requisitos relacionados à prática de atos de natureza econômico-financeira sejam cumpridos, não podendo, de forma alguma: “(i) extrapolar a órbita dos

² <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65803>

objetivos da entidade, de modo a (ii) concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício. Ou seja, admite-se o exercício de atividades de natureza econômica pelas entidades, sem prejuízo da isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, **desde que essa atividade esteja estritamente inserida no contexto daquilo que representa o objeto social da beneficiária** e não acarrete concorrência com atividade desempenhada por pessoas jurídicas não abrangidas pela benesse; sempre, claro, respeitando-se a exigência de ausência de finalidade lucrativa a qual se encontra definida no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.”

17. Percebe-se, assim, que não há um impedimento total ao desempenho de atividades econômicas por entidade isenta, no entanto, além da ausência de finalidade lucrativa, **é essencial que referida atividade econômica, caso exercida, esteja estritamente voltada às finalidades sociais da instituição, não se afastando dos objetivos constantes de seu estatuto social.**

18. O Parecer Normativo (PN) 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. 184 do atual RIR, Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, citado pela consulente.

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.

19. Referido PN 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.

20. Consta no Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2018, esclarecimentos sobre essa questão, conforme item 30, do capítulo I:

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

(...)

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.

(...)

Em relação a entidade isenta:

Por meio do Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, a RFB esclarece que para a fruição da 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 a 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.

No entanto, o exercício atividades relacionadas com as finalidades institucionais da entidade não prejudicaria o aproveitamento do benefício tributário desde que esta prática consistisse apenas em um acessório para otimizar suas atividades. Considerar, porém, que essa interpretação por assim dizer “extensiva da regra instituidora do benefício em acatamento das finalidades da entidade, não tem o condão de permitir a exploração de atividades econômicas pela entidade, as quais se transformem em importantes fonte de receitas, de forma a desvirtuá-la dos seus objetivos sociais. Também, não afasta, antes exige a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares das atividades por ela exploradas.

21. Dentre os objetivos básicos da consulente constantes de seu Estatuto estão “*estruturar e manter bases de dados de publicação científica de interesse de programas e indivíduos associados, visando à produção, disseminação e reprodução do conhecimento, mediante o acesso à produção mantida nessas bases e localização facilitada de artigos ou tópicos de interesse por meio do Portal XXX*”. Diante do exposto acima, pode-se afirmar que a cessão onerosa de espaço na página da consulente na internet, tanto para anunciantes associados como para não associados, apesar de ser exercício de atividade de natureza econômica, não a desvirtua de seu objeto social e, por ser uma espécie de publicidade delimitada a quem visita a referida página da internet, não caracteriza concorrência com as demais pessoas jurídicas, podendo ser mantida a situação isentiva da entidade quanto ao IRPJ e à CSLL.

Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se a solução parcial da presente consulta, declarando-a ineficaz quanto aos questionamentos 3 e 4, tendo em vista o inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, e respondendo à consulente, quanto à parte considerada eficaz, que a cessão onerosa de espaço na página da consulente na internet não a desvirtua de seu objeto social, nem caracteriza concorrência com as demais pessoas jurídicas, mantendo-se a isenção quanto ao IRPJ e à CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos.

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente
Mirza Mendes Reis
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen.

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 à consulente.

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