



Solução de Consulta nº 124 - Cosit

Data 27 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. TRIBUTAÇÃO COM BASE EXCLUSIVAMENTE NA FOLHA DE SALÁRIOS.

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, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, são tributadas exclusivamente pela Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, não se lhes aplicando a tributação sobre a receita decorrente da venda de bens e serviços a clientes e a associados.

Não gera direito a crédito, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a aquisição de bens e serviços de entidades tributadas exclusivamente com base na folha de salários.

Não há opção de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita para as entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 4º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §§ 2º e 3º, art. 15, **caput** e § 3º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, IV; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, II, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004; e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 9º, IV, e art. 46, I.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. VENDA DE BENS E SERVIÇOS. ATIVIDADE NÃO PRÓPRIA. NÃO CABIMENTO DE ISENÇÃO.

A venda de bens e serviços, mesmo a associados, pelas entidades do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não é considerada atividade própria, não se aplicando para essa receita a isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 20021, art. 14, X; e Instrução Normativa nº 247, de 2002, art. 9º, IV, e art. 47, II e § 2º.

Relatório

O interessado, acima identificado, dirige-se a esta Coordenação para formular consulta acerca da interpretação do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no que tange à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a venda de mercadorias por associação civil sem fins lucrativos exclusivamente para seus associados.

2. Afirma que tem como objetivo congregar empresas atuantes no ramo comercial de varejo, atacado e distribuição, assistir, orientar e instruir as associadas nas atividades de compra de mercadorias para consumo próprio e da aquisição de serviços, bem como operar como intermediária na aquisição de mercadorias, equipamentos e serviços de interesse das associadas.

3. Cita que são consideradas isentas 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, na forma estabelecida pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Essa isenção é aplicável somente em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

4. Menciona que o art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estabelece a isenção da Cofins somente em relação às atividades próprias das entidades, estando excluída, por exemplo, a venda de mercadoria para associados. Aduz que as receitas não decorrentes de atividades próprias estariam sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, tendo direito aos créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Cita também que as entidades isentas sofreriam a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep à alíquota de 1% da Folha de Salários da entidade, na forma do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

5. Por fim, indaga se as vendas de mercadorias efetuadas pela Rede Premium aos clientes e associados estaria sujeita à alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep de 1,65%. Questiona também se, caso não for sujeita, os clientes, se optantes pelo lucro real, poderiam aproveitar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

6. Pergunta ainda se, caso não houver a tributação da receita de vendas da associação em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, poderia associação apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e transferir os créditos aos associados.

Fundamentos

7. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

8. Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

9. O objeto da consulta ora analisada é a sujeição à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita decorrente da venda de mercadorias por associação sem fins lucrativos a seus associados ou a clientes.

10. Pois bem, determina art. 13, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas, sem fins lucrativos, sejam tributadas pela Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha salários:

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 nº 9.532, de 1997**; [sem grifo no original]

11. O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, por sua vez, deixa claro que as associações civis referidas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não contribuirão para a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento (receita bruta):

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997

;

(...)

Art. 46. **As entidades relacionadas no art. 9º** deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

- I - **não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento;** e
II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

12. Como se vê, a regra geral é de as associações civis de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, serem tributadas exclusivamente pela Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de pagamentos, não havendo incidência desta contribuição sobre nenhuma fração de suas receitas.

13. Cabe, primeiramente, entender o que são as associações civis de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Este dispositivo legal concede isenção de Imposto de Renda e de CSLL às associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas, sem fins lucrativos:

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.

§ 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.** [sem grifo no original]

14. O **caput** do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece, para as associações civis, os requisitos de prestar os serviços para os quais houverem sido instituídas e os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam e de não apresentarem fins lucrativos.

15. O § 3º do art. 15 estabelece outros requisitos, encontrados no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º, e nos arts. 13 e 14. Transcrevem-se os dispositivos:

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. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, 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;

(...)

§ 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.

16. Deve ser observado terem perdido sua força normativa os arts. 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 1997, por terem sido considerados inconstitucionais (inconstitucionalidade formal), na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1802 (plenário 12.04.2018, acórdão publicado no DJ de 03.05.2018).

17. No caso em foco, a associação tem como objetivo assistir, orientar e instruir as associadas nas atividades de compra de mercadorias para consumo próprio e da aquisição de serviços, bem como operar como **intermediária na aquisição de mercadorias**, equipamentos e serviços de interesse das associadas. A compra e venda de mercadorias para os associados é, portanto, um dos objetos dessa associação civil. É cumprido, portanto, o requisito de colocar os serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinam (os associados), conforme exigido no **caput** art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

18. Assim, desde que também atendidos os requisitos do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e", e 3º, da Lei nº 9.532, de 1997, 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 estão fora do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita, sendo tributadas apenas com base na folha de salários.

19. Com relação à possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep por adquirentes de produtos e serviços da associação civil sem fins lucrativos, perscruta-se o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) [sem grifo no original]

20. Esclareça-se que, no caso, não se está diante de uma isenção, mas de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita. Isso porque o aspecto subjetivo do tributo não é atendido, qual seja, a associação civil sem fins lucrativos não é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita. Não sendo uma isenção, a parte final do inciso II do § 2º do art. 3º não é aplicável, prevalecendo apenas a primeira parte, que exige que a aquisição dos bens e serviços tenha sido sujeita ao pagamento da contribuição.

21. Poder-se-ia alegar que, como a associação civil sem fins lucrativos está sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha, a aquisição de bens e serviços dessa entidade estaria sujeita ao pagamento da contribuição.

22. Contudo, há que se entender que, à luz do art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo **fato gerador** da respectiva obrigação, **sendo irrelevantes para qualificá-la (...) a denominação** e demais características formais adotadas pela lei". Dessa forma, conclui-se que a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita e a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários são tributos diferentes, eis que determinados por fatos geradores distintos.

23. Como consequência, não se há de entender que a aquisição de bens e serviços de associações civis tenham sido sujeitas ao pagamento da contribuição, de modo que não é, em relação a essas aquisições, admitido o desconto de créditos.

24. A não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita de venda de bens e serviços pela associação civil sem fins lucrativos é determinação legal (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, IV) que vem a afetar o aspecto subjetivo da hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita e torna inarredável a não tributação dessa receita.

25. Assim, não pode, para fins de permitir o crédito para seus adquirentes, a associação civil sem fins lucrativos tributar a receita de venda de bens e serviços. Para essa entidade, a única tributação possível para a Contribuição para o PIS/Pasep é sobre a folha de pagamentos.

26. No que concerne à Cofins, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, são isentas apenas as receitas relativas a atividades próprias das associações civis:

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

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

27. Assim, cabe verificar se a receita decorrente da aquisição de mercadorias, equipamentos e serviços de interesse das associadas pode ser considerada receita derivada da atividade própria da associação civil.

28. A definição de atividades próprias é obtida do § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

Art. 9º 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 nº 9.532, de 1997;**

(...)

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

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º **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.** [sem grifo no original]

29. Mais esclarecedora é a resposta à pergunta nº 004 do "Capítulo XXII - Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a Receita ou o Faturamento" do Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica 2018 (disponível no sítio eletrônico da RFB na Internet <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>):

004 Incide a Cofins sobre as receitas das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001?

Sim, mas somente em relação às receitas oriundas de atividades não próprias. As receitas provenientes das atividades próprias das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, são isentas da Cofins.

Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias 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.

A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso, não estão isentas da Cofins, por exemplo, as receitas auferidas com exploração de estacionamento de veículos, aluguel de imóveis, sorteio e exploração do jogo de bingo, comissões sobre prêmios de seguros, **prestação de serviços e/ou venda de mercadoria, mesmo que exclusivamente para associados**, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações; venda de ingressos para eventos promovidos pelas entidades; e receitas financeiras.

Notas:

1) As entidades imunes ao imposto de renda, que estão relacionadas entre as exceções ao regime de apuração não cumulativa, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não he são próprias, segundo o regime de apuração cumulativa.

2) As entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que não são imunes ao imposto de renda, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não he são próprias, segundo o regime de apuração não cumulativa ou cumulativa, a depender da forma de tributação do imposto de renda.

3) As instituições de educação e de assistência social, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações de que tratam os incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que desatenderem respectivamente as condições e requisitos previstos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ficam também obrigadas ao pagamento da Cofins incidente sobre suas receitas próprias.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º;

MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, e 14, X; e

IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 2º. [sem grifo no original]

30. Em que pese tratar-se a aquisição de mercadorias, equipamentos e serviços de interesse das associadas de um dos objetos da associação civil, a própria natureza econômico financeira da atividade não permite que seja considerada como atividade própria. Isso por força da violação ao princípio da livre concorrência, cujo negócio, mediante concorrência privilegiada, acarretaria prejuízo ao mercado.

31. Em situação similar, já se pronunciou esta Coordenação, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 159, de 24 de junho de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 4 de julho de 2014 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>) quanto à isenção do imposto de renda e da CSLL no caso de instituições sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas. Requer a Solução de Consulta que as receitas complementares da instituição digam respeito a atividade que não configure desvirtuamento

de suas atividades-fim e que **não acarrete prejuízo ao mercado, mediante concorrência privilegiada em segmento empresarial não beneficiado com o mesmo favor fiscal.**

32. Transcrevem-se as partes relevantes da Solução de Consulta Cosit nº 159, de 2014, no que tange a essa questão:

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)

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.

31. Vê-se, portanto, que eventual comércio varejista de artigos de papelaria, tais como cadernos, borrachas, lápis, canetas, cartolinas e similares, ou a edição, impressão e venda de livros, não relacionados com os fins institucionais da consulente, ainda que os resultados dessa exploração sejam integralmente revertidos para o sustento da associação, implicará o desatendimento dos requisitos legais para a fruição da isenção.

32. Por outro lado, também a título de exemplo, a edição, impressão e venda de livros, ou o comércio de artigos de papelaria, destinados a divulgação do evangelho e educação dos jovens vocacionados, amolda-se, perfeitamente, às finalidades para as quais a associação foi instituída, segundo constata-se no art. 4º do seu estatuto, de modo que tais resultados, observados os demais requisitos legais, escapam à tributação do IRPJ e CSLL (fls. 4/9).

33. Além disso, é importante frisar, conforme bem destacado no item “3” do PN CST nº 162, de 1974, que a isenção é aplicável a pessoa jurídica, e não a um ou outro estabelecimento, considerado isoladamente. Vale dizer: ou as rendas da entidade são isentas, na forma da lei, ou estarão submetidas à tributação.

34. Diferentemente do entendimento da consultante, para fins do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não é possível a convivência, como regra, de rendimentos isentos com não isentos. Se descumpridos os requisitos da isenção por uma das filiais da consultante, haverá a perda do direito à isenção para a associação como um todo.

35. Conclui-se, assim, e sem prejuízo dos demais requisitos estabelecidos em lei, que a isenção, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, destinada à organização de cunho religioso, constituída na forma de associação sem fins lucrativos, de caráter educativo, cultural e de assistência social, é compatível com as atividades de livraria e gráfica, desde que tais atividades se identifiquem com os objetivos ou finalidades da entidade para os quais foi criada, estritamente considerados, e os resultados obtidos sejam aplicados integralmente nos fins institucionais. [sem grifo no original]

33. Assim, para a associação civil sem fins lucrativos, a atividade de aquisição e venda de mercadorias, equipamentos e serviços, mesmo para associados, em razão de sua natureza econômico financeira, não permite que ela que seja considerada uma atividade própria, não lhe sendo aplicável a isenção da Cofins prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

34. Quanto ao regime de apuração da Cofins sobre essas receitas não próprias, a exclusão da não cumulatividade somente ocorre para as entidades imunes (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, IV). Para as entidades isentas, como é o caso das associações civis de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, o regime de apuração poderá ser o cumulativo ou o não cumulativo, a depender da forma de tributação do imposto de renda (lucro presumido ou real respectivamente).

35. O adquirente de bens ou serviços das associações civis de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, mesmo os associados, podem descontar crédito da Cofins, na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclusão

36. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que:

a) 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, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, são tributadas exclusivamente pela Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, não se lhes aplicando a tributação sobre a receita decorrente da venda de bens e serviços a clientes e a associados;

b) não gera direito a crédito, no regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, a aquisição de bens e serviços de entidades tributadas exclusivamente com base na folha de salários;

c) não há opção de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita para as entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e

d) a venda de bens e serviços, mesmo a associados, pelas entidades do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não é considerada atividade própria, não se aplicando a isenção da Cofins prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 9ª RF

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit