



Solução de Consulta nº 43 - Cosit

Data 27 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Desde que cumpridos os requisitos legais previstos no art. 14 do CTN, o ganho de capital auferido pela venda de imóvel pertencente ao patrimônio de entidade sindical dos trabalhadores e utilizado na aquisição de nova sede para o sindicato, não prejudica a imunidade dos impostos relativos ao patrimônio, a renda e os serviços prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Dispositivos Legais: CF, de 1988, art. 150, VI, “c” e § 4º; Lei nº 5.172, de 1966, art. 9º, IV, “c” e art. 14; Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2010.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não produz efeitos a consulta que não indique, especificamente, o dispositivo legal que ensejou dúvida de interpretação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 1º, 3º, § 2º, inciso IV e art. 18, incisos I e II.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo a atividades de organizações sindicais, formula consulta à Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma que se trata de um sindicato de trabalhadores e entende ser beneficiária da “isenção tributária” prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal (CF) de 5 de outubro de 1988.

3. Declara que pretende alterar sua sede para outro imóvel, vendendo a sede atual, de modo a poder adquirir um novo imóvel com o valor recebido e demonstra dúvida quanto à “inclusão do lucro da referida operação imobiliária” nas disposições do art. 150, VI, “c” da Constituição”.

4. Após a indagação acima, apresenta os seguintes pontos:

“1) Primeiramente, requer-se a Vossa Senhoria que formalize a isenção tributária do Sindicato Consulente sobre eventual lucro imobiliário na alienação do imóvel, viabilizando a transferência de sede e o exercício regular de suas atividades.

2) Que se manifeste, Vossa Senhoria, sobre eventuais critérios de cálculo do “lucro imobiliário”, considerando atualização/defasagem no valor do imóvel e os critérios objetivos para apuração do LUCRO.”

Fundamentos

5. Cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo 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. 3º, inciso IV, em conjunto com o art. 18, incisos I e II, não produz efeitos a consulta formulada sem a indicação dos dispositivos legais que originaram a dúvida de interpretação.

“Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

(...)

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

(...)

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

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 7 de outubro 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 será tomada em consideração e, conseqüentemente, será tida como inoperante a consulta que não focalizar com clareza o objeto da dúvida.

(...)

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. A leitura do art. 18, incisos I e II da IN RFB nº 1.396, de 2013, e do PN CST 342, de 1970, é clara quanto à necessidade de serem opostos aos fatos apresentados **os correspondentes dispositivos da legislação tributária cuja respectiva aplicação aos fatos contenha dúvida oriunda de obscuridade ou ambigüidade**, ensejando manifestação oficial da RFB no sentido de sanar essa dificuldade interpretativa.

9. Diante disso, pode-se afirmar que a solução de consulta não constitui instrumento de reconhecimento da condição de entidade imune ou isenta. O direito ao gozo da imunidade ou da isenção tributária está sujeito ao atendimento dos requisitos constitucionais/legais, competindo à própria consulente verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma. Cabe à RFB proceder à suspensão da imunidade ou isenção tributária, apenas no caso de ocorrer falta de observância dos requisitos legais.

10. Desse modo, declara-se a ineficácia da consulta quanto aos questionamentos 1 e 2, tendo em vista não haver dúvida quanto à legislação tributária na primeira questão, já que a

consulente requer “a formalização da isenção tributária”, o que não se coaduna com o instituto da consulta tributária, como já explanado anteriormente, e em decorrência de a segunda questão ter sido formulada de forma genérica, sem qualquer identificação dos termos da norma que causaram insegurança em sua interpretação, não produzindo efeitos a consulta em relação a estes questionamentos, nos termos dos incisos I e II da IN RFB nº 1.396, de 2013.

11. No entanto, sendo possível identificar, no corpo da consulta, efetiva dúvida de interpretação de legislação tributária, mesmo não tendo sido indicada como questão pela consulente, deve-se solucionar a presente consulta, respondendo à consulente quanto à inclusão do IRPJ incidente sobre o ganho de capital na venda de imóvel nas disposições do art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, que trata da imunidade tributária.

12. Preliminarmente, cumpre diferenciar os institutos da imunidade tributária e da isenção tributária, utilizados, equivocadamente, pela consulente, como sinônimos.

13. Paulo de Barros Carvalho¹ diferencia imunidade de isenção, afirmando que “(...) *uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...)*”.

14. Ou seja, a isenção tributária configura uma forma de exclusão do crédito tributário, que deve ser prevista em lei, nos termos do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

15. Já a imunidade tributária se refere a uma limitação ao poder de tributar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Constituição Federal.

16. O art. 150 da CF estabelece regras jurídicas acerca da imunidade tributária, delimitando-a quanto aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos sindicatos,

¹ Curso de direito tributário/Paulo de Barros Carvalho. - 15. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2003.

apenas às entidades sindicais dos trabalhadores, conforme inciso IV, alínea “c” do referido artigo:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

*VI - instituir **impostos** sobre:*

(...)

*c) **patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei:***

(...)”

17. Desse modo, percebe-se que a questão sob análise nesta Solução de Consulta trata do alcance da imunidade dos impostos relativos aos sindicatos dos trabalhadores, especificamente, se referida imunidade abarcaria ou não o IRPJ incidente sobre ganho de capital na venda de imóvel utilizado como sede do sindicato, no caso de os valores relativos a este ganho serem utilizados na aquisição de nova sede.

18. O trecho final da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF, de 1988, determina, para o implemento da referida imunidade, que sejam atendidos os requisitos estabelecidos em lei, os quais constam no CTN (Lei nº 5.172, de 1966), que especifica em seu art. 9º, inciso IV, alínea “c” em conjunto com o art. 14 que, para estarem enquadradas na imunidade, as entidades em questão devem 1) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; 2) aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e 3) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

CAPÍTULO II

Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

(...)

SEÇÃO II

Disposições Especiais

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

19. Retornando à redação do art. 150 da CF, de 1988, constata-se, por meio das disposições prescritas em seu parágrafo 4º, que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição se refere apenas ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades:

“Art. 150 (...)

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

20. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em resposta a questionamento formulado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB, esclareceu quanto à expressão “*relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*” do art. 150, § 4º da CF, de 1988, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 768, de 22 de abril de 2010, que, diante da jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal, a imunidade dos impostos prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição deve ser analisada com ênfase na aplicação dos rendimentos auferidos pela entidade em suas finalidades essenciais e não na origem destes recursos. No entanto, deve sempre ser resguardado o princípio da livre concorrência, não sendo possível manter referida imunidade nos casos em que a exploração de atividades econômicas seja fato preponderante dessas entidades, desvirtuando seus objetivos sociais. Segue abaixo trecho do citado Parecer PGFN presente no corpo do texto da Solução de Consulta Interna (SCI) RFB nº 04, de 6 de fevereiro de 2014:

“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.² Adota-se, para tanto, uma análise finalística, de modo que não interessa a origem dos rendimentos da 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;

(...)"

21. Diante do exposto, pode-se afirmar que, desde que cumpridos os requisitos legais previstos no art. 14 do CTN, é imune ao IRPJ, nos termos do art. 150, VI, "c" da CF, de 1988, o rendimento auferido por sindicato de trabalhadores, inclusive o ganho de capital na venda de imóvel integrante do patrimônio da entidade, no caso em que os recursos decorrentes sejam integralmente destinados à manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, sendo possível sua utilização na aquisição de nova sede para o sindicato. E contanto que a prática de tal ato de natureza econômico-financeira não se torne predominante entre as atividades do sindicato, ferindo o princípio da livre concorrência ao permitir entidade imune competir economicamente com pessoas jurídicas não contempladas pela imunidade.

Conclusão

22. Diante dos fundamentos expostos, propõe-se a solução parcial da presente consulta, declarando-a ineficaz quanto aos questionamentos 1 e 2, tendo em vista os incisos I e II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, e respondendo à consulente, quanto à parte considerada eficaz, que, desde que cumpridos os requisitos legais previstos no art. 14 do CTN, o ganho de capital auferido pela venda de imóvel pertencente ao patrimônio de entidade sindical dos trabalhadores e utilizado na aquisição de nova sede para o sindicato, não prejudica a imunidade dos impostos relativos ao patrimônio, a renda e os serviços prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

² RE Voto do Min. Sepúlveda Pertence no RE 237.718

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

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

Assinado digitalmente
Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora 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 à consulente.

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