



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª  
RF

---

**Solução de Consulta nº 10.013 - SRRF10/Disit**

**Data** 31 de dezembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ALUGUÉIS.

As entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto sobre a Renda, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), quando atenderem aos requisitos da legislação de regência,

Para usufruírem a imunidade ao Imposto sobre a Renda, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) e do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Para usufruírem a imunidade à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

São imunes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep as rendas e as receitas das entidades beneficentes de assistência social decorrentes do aluguel de bens imóveis, quando, além de serem atendidos os requisitos legais, (i) as pessoas jurídicas em questão destinam as referidas receitas às suas finalidades essenciais, (ii) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuam e (iii) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronta o princípio da livre concorrência.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 639, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 150, VI, 'c', 153, III, 195, *caput* e § 7º, 239; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 9º, IV, 'c', e 14; Lei nº 12.101, de 2009, art. 29; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 17; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; Lei nº 8.212, de 1991, art. 23; Nota PGFN/CASTF nº 637, de 2014; Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2010.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não produz efeitos a consulta sobre situação em que a consulente não é o sujeito passivo da obrigação tributária.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 2º e 18, inciso I.

## Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da dedutibilidade (pelos doadores) de doações por ela recebidas e da “isenção” de receitas de locação de imóveis a serem por ela auferidas.

2. A consulente descreve a questão objeto da consulta, nos seguintes termos:

*Que foi constituída em 07 de agosto de 1949, sob a forma de Entidade Civil sem Fins Lucrativos, de caráter beneficente, filantrópico, educacional, cultural, de promoção e de assistência social, tendo por finalidade: a) promover junto às crianças, adolescentes empobrecidos e suas famílias, a educação para o exercício pleno da cidadania; b) desenvolver uma política sócio educacional e assistencial da infância e da adolescência; c) desenvolver a educação infantil, sempre que possível, articuladamente com ações básicas de saúde, nutrição e assistência social; d) desenvolver programas de complementação educativa para crianças e adolescentes, visando o reforço escolar, nutricional, ações lúdicas e culturais, formação e habilidades para a vida; e) Contribuir sistemática e decisivamente para que as mulheres lageanas se organizem cada vez mais, construindo a própria cidadania e autonomia, em vista de uma sociedade mais igualitária e feliz, na relação entre mulheres e homens.*

[...]

*Objetivando buscar novos recursos para custear as atividades operacionais básicas da Instituição, a Administração da Consulente pretende construir em imóvel de propriedade da Consulente quitinetes para locação a terceiros e com isso obter renda permanente de modo a reduzir a grande dificuldade na obtenção de recursos, porém, para que isso seja possível, terá que buscar junto à*

*comunidade, especialmente junto a empresas, doações para custear o pagamento da construção das quitinetes, daí surgindo os questionamentos listados no item III da presente consulta.*

*Entende a Consulente que doações podem ser feitas a Instituição por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, sendo a despesa com esta doação considerada dedutível até o limite de 2% (dois por cento) do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, todavia, empresas consultas sobre a possibilidade de doação tem alegado que o atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 9.580/2018, artigo 379, diz que a dedutibilidade de tais doações mencionadas está condicionada a que a entidade beneficiária tenha a sua condição de utilidade pública ou de OSCIP renovada anualmente pelo órgão competente da União, por meio de ato formal.*

3. Por fim, questiona (destaques no original):

*Quanto à **receita de locação** de quitinetes que a Instituição venham a receber ficará:*

*1. Isenta da contribuição para financiamento seguridade social — COFINS? Se ficar sujeita a incidência será pelo regime cumulativo com alíquota de 3%?*

*2. Isenta da contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL?*

*3. Imune de incidência do IRPJ?*

*Quanto à **dedutibilidade das doações** que pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real possam a vir fazer está realmente condicionada a que a entidade beneficiária (Consulente) tenha a sua condição de utilidade pública ou de OSCIP renovada anualmente pelo órgão competente da União, por meio de ato formal?*

## Fundamentos

4. Inicialmente, cabe destacar que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, não se prestando para atestar ou referendar se o consulente preenche os requisitos legais formais e materiais exigidos para o gozo de imunidade ou de isenção, relacionada à natureza de suas atividades ou às origens e aplicações de seus recursos, uma vez que envolveria exame e comprovação de situações de fato previstas na legislação tributária.

5. O juízo de valor dessa condição (cumprimento dos requisitos legais) é aferido, via de regra, pela unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil da circunscrição a que pertence o sujeito passivo, podendo ser prévio, quando a legislação prevê a necessidade de reconhecimento pela autoridade competente para fruição do benefício fiscal, ou *a posteriori*, em eventual procedimento de fiscalização, quando a legislação prevê que o próprio contribuinte deve verificar que cumpre o exigido pela legislação tributária em vigor.

6. Feitas essas considerações, observe-se que a questão acerca da imunidade (ou isenção) de receitas de aluguel de bens imóveis de entidade beneficente de assistência social já foi objeto de manifestação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 639, de 27 de dezembro de 2017, cujo entendimento, na parte que interessa à solução da presente consulta, será a seguir reproduzido, constituindo-se a solução desta consulta em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (destaques do original):

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

*ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ALUGUÉIS. DISPENSA DE RETENÇÃO NA FONTE.*

*As entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto de Renda, à Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, quando atenderem aos requisitos da legislação de regência.*

*Para usufruírem a imunidade ao Imposto de Renda, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei nº 9.532/1997.*

*Para usufruírem a imunidade à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.*

*São imunes ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep as rendas e as receitas das entidades beneficentes de assistência social decorrentes do aluguel de bens imóveis, quando, além de serem atendidos os requisitos legais, (i) as pessoas jurídicas em questão destinam as referidas receitas às suas finalidades essenciais, (ii) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuam e (iii) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronta o princípio da livre concorrência.*

[...]

*Dispositivos Legais: CF/1998, arts. 150, VI, 'c', 153, III, 195, caput e § 7º, 239; CTN, arts. 9º, IV, 'c', e 14; Lei nº 12.101/2009, art. 29; MP nº 2.158-35/2001, art. 17; Lei nº 9.532/1997, art. 12; Lei nº 8.212/1991, art. 23; Nota PGFN/CASTF nº 637/2014; Parecer PGFN/CAT nº 768/2010; IN RFB nº 1.234/2012, arts. 2º, 4º e 6º.*

[...]

7. Os tributos mencionados pela consulente estão previstos nos arts. 153 (Imposto de Renda), 195 (CSLL e Cofins) e 239 (Contribuição para o PIS/Pasep) da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003)

(...)

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

(...)

**8.** *As imunidades que são objeto da presente consulta são previstas no caput do art. 150 (Imposto de Renda) e no § 7º do art. 195 (CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep) da Constituição:*

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;

(...)

§ 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.

(...)

Art. 195. (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

9. *A imunidade das entidades beneficentes de educação e de assistência social às contribuições para a seguridade social, prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, foi examinada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 636.941/RS (rel. min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, Pleno, DJ de 04.04.2014), que teve sua repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e que possui a seguinte ementa:*

TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO "INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO" (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO "ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL" (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO "ISENÇÃO" UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, Rel. Min. Nélson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). O ART. 1º, DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, II, DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART. 13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEMOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGOU-LHE PROVIMENTO CONFERINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC.

10. *O acórdão do RE nº 636.941/RS revela que o § 7º do art. 195 da Constituição prevê uma imunidade, e não uma isenção, como levaria a crer a interpretação literal desse dispositivo constitucional:*

(...)

9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.

10. A expressão “isenção” equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei nº 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração. Destarte, como a imunidade às contribuições sociais somente foi inserida pelo § 7º, do art. 195, CF/88, a transposição acrítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou a controvérsia, hodiernamente superada pela jurisprudência da Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade.

(...)

11. *No mesmo sentido é o entendimento expresso no acórdão do RMS 22.192 (rel. min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, 1ª T, DJ de 19.12.1996):*

(...)

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social – contemplou as entidades beneficentes de assistência social o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do STF já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da CF, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.

(...)

12. *O acórdão do RE nº 636.941/RS também revela que a conceituação e o regime jurídico das expressões instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, ‘c’) e entidades beneficentes de assistência social (CF, art. 195, § 7º) são equivalentes:*

(...)

7. O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação” prescrita no art. 150, VI, “c”, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se,

por analogia, à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, à luz da interpretação histórica dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, e das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de “seguridade social”, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade.

(...)

13. *Sendo assim, para empregar uma nomenclatura homogênea, esta solução de consulta se referirá indistintamente a imunidade de entidade beneficente de assistência social quando tratar das hipóteses de não incidência tributária previstas no art. 150, VI, ‘c’, e no art. 195, § 7º, da Constituição.*

14. *O exame do art. 150, VI, ‘c’, e do art. 195, § 7º, da Constituição revela que as entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, desde que atendidos os requisitos legais.*

15. *No caso do Imposto de Renda, os requisitos legais para a fruição da imunidade em questão estão previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:*

#### **Código Tributário Nacional**

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)

(...)

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.

**Lei nº 9.532/1997**

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.

§ 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)

16. *No caso da CSLL, os requisitos legais para a fruição da imunidade em questão estão previstos no art. 14 do CTN e no art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que referencia o art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:*

#### **Lei nº 8.212/1991**

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

#### **Lei nº 12.101/2009**

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, 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 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (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)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º 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)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º 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)

17. *Embora o art. 14 do CTN só se refira expressamente ao Imposto de Renda, os requisitos previstos nesse dispositivo legal também se aplicam às imunidades do art. 195, § 7º, da Constituição, conforme esclarecido no acórdão do RE 636.941/RS:*

(...)

24. A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei nº 8.212/91, alterada pelas Lei nº 9.732/98 e Lei nº 12.101/2009, nos pontos onde não tiveram sua vigência suspensa liminarmente pelo STF nos autos da ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000.

(...)

17.1 *Por oportuno, note-se que o art. 55 da Lei nº 8.212/1991, citado no acórdão do RE 636.941/RS, foi revogado pela Lei nº 12.101/2009, e a matéria que anteriormente era regida por esse art. 55 é regida atualmente pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009.*

18. *No caso da Cofins, os requisitos legais para a fruição da imunidade em questão estavam previstos no art. 14 do CTN e no art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (que era citado pelo art. 17 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001):*

Art. 17. Aplicam-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para efeito de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP na forma do art. 13 e de gozo da isenção da COFINS, o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

18.1 *Com a edição da Lei nº 12.101/2009, o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado e a imunidade em questão passou a ser regida pelo art. 14 do CTN e pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009.*

19. *Convém esclarecer que, além de reger as imunidades da Cofins, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também prevê hipóteses de isenção para essa contribuição, que não são objeto desta solução de consulta:*

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:

(...)

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

(...)

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.

(...)

20. *O caso da fruição da imunidade à Contribuição par o PIS/Pasep pelas entidades beneficentes de assistência social merece uma explicação mais detalhada que a do Imposto de Renda, da CSLL e da Cofins.*

21 *No passado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) entendia que, embora a imunidade prevista art. 195, § 7º, da Constituição abrangesse a Contribuição ao PIS/Pasep, o art. 29 da Lei nº 12.101/2009 não se aplicava a essa contribuição, de modo que seria necessária a edição de uma lei específica para que as entidades beneficentes de assistência social pudessem usufruir a referida imunidade.*

22. *Segundo esse entendimento da RFB, as entidades beneficentes de assistência social submetiam-se ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep calculada com base na folha de salário, conforme previsto no art. 13, III, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:*

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:

(...)

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

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;

(...)

23. *Ocorre, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal adotou um entendimento diverso sobre essa matéria, no acórdão do RE 636.941/RS:*

(...)

25. As entidades beneficentes de assistência social, como consequência, não se submetem ao regime tributário disposto no art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, aplicáveis somente àquelas outras entidades (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) que não preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, ou da legislação superveniente sobre a matéria, posto não abrangidas pela imunidade constitucional.

26. A inaplicabilidade do art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e do art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, às entidades que preenchem os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, e legislação superveniente, não decorre do vício da inconstitucionalidade desses dispositivos legais, mas da imunidade em relação à contribuição ao PIS como técnica de interpretação conforme à Constituição.

(...)

24. *Note-se que, embora o acórdão em questão tenha se referido ao inciso IV do art. 13, e não ao inciso III, esses dois dispositivos legais remetem ao mesmo regime tributário (Contribuição para o PIS/Pasep calculada com base na folha de pagamento). Por isso, ao determinar que as entidades beneficentes de assistência social não se submetem ao regime do inciso IV, o Supremo Tribunal Federal determinou que essas mesmas pessoas jurídicas também não se submetem ao regime do inciso III.*

25. *A Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional manifestou-se sobre essa matéria na Nota PGFN/CASTF nº 637, de 29 de maio de 2014, que aduz:*

(...)

7. Portanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que são imunes à Contribuição ao PIS as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos legais, quais sejam, aqueles previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei nº 8.212/91 (vigente à época).

8. Essa decisão foi lastreada nos seguintes fundamentos, em síntese: o PIS, espécie tributária singular contemplada no art. 239, CF/88, não se subtrai da concomitante pertinência ao “gênero” (plural) do inciso I, art. 195, CF/88; a imunidade frente às contribuições para a seguridade social, prevista no § 7º, do art. 195, CF/88, está regulamentada pelo art. 55, da Lei 8.212/91; A pessoa jurídica para fazer jus à imunidade do § 7º, do art. 195, CF/88, com relação às contribuições sociais, deve atender aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14, do CTN, bem como no art. 55, da Lei nº 8.212/91; as entidades beneficentes de assistência social, como consequência, não se submetem ao regime tributário disposto no art. 2º, II, da Lei nº 9.715/98, e no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35/2001, não por decorrer de vício de inconstitucionalidade desses dispositivos legais, mas da imunidade em relação à contribuição ao PIS como técnica de interpretação conforme à Constituição.

(...)

9. No que refere ao disposto no art. 3º, caput, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 001, de 12 de fevereiro de 2014, informamos que a matéria tratada no Recurso Extraordinário 636.941/RS será encaminhada para inclusão em lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN.

25.1 *Assim, a referida decisão do Supremo Tribunal Federal vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 3º, caput e § 3º, da*

*Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e conforme a Nota Explicativa parcialmente reproduzida acima.*

26. *A exemplo do que ocorre com a Cofins, os requisitos legais para a fruição da imunidade da Contribuição para o PIS/Pasep pelas entidades beneficentes de assistência social estão previstos no art. 14 do CTN e no art. 29 da Lei nº 12.101/2009.*

27. *Em síntese, as entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, desde que atendam aos requisitos previstos nos seguintes dispositivos legais:*

*a) CTN, art. 14, e Lei nº 9.532/1997, art. 12, no caso do Imposto de Renda; e*

*b) CTN, art. 14, e Lei nº 12.101/2009, art. 29, no caso da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.*

28. ***Diante dessa afirmativa, é importante frisar que as informações fornecidas pela consulente são insuficientes para determinar se ela é imune aos tributos em questão.***

29. *A segunda pergunta da consulta refere-se à possibilidade da imunidade das entidades beneficentes de assistência social em relação ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep abranger as receitas e as rendas decorrentes do aluguel de bens imóveis.*

30. *A Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional examinou a imunidade das instituições de educação a impostos, prevista no art. 150, VI, 'c', da Constituição, no Parecer PGFN/CAT nº 768, de 22 de abril de 2010:*

(...)

12. Questão tormentosa reside em saber a abrangência da imunidade em discussão. Segundo dicção do § 4º do art. 150 da CF, as vedações impostas ao exercício da competência tributária compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nas alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Carta Maior. Além da dificuldade em se traçar os limites desses três conceitos (patrimônio, renda e serviços), há ainda um outro debate que permeia o assunto, que é delimitação da extensão da expressão constitucional "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

13. A celeuma é saber se estão imunes apenas as receitas advindas de atividades relacionadas às finalidades essenciais das entidades ou se abarcaria todas as receitas que forem aplicadas em tais finalidades essenciais, independentemente da origem. É o debate da origem das receitas versus a sua destinação.

14. Com efeito, parece-nos assistir razão à RFB quando afirma que o Supremo Tribunal Federal – STF, "vem pacificando o seu entendimento na linha de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas finalisticamente. Vale dizer, deve-se observar em última instância a destinação e a afetação do recurso/rendimento/patrimônio ao desempenho da atividade (educacional/assistencial) prestigiada pela Constituição."

(...)

16. Tratando de IPTU sobre imóvel de propriedade de entidade imune, em *leading case* sobre a matéria, o STF traçou orientação no sentido da não-incidência do mencionado imposto, ainda quando tal imóvel estiver alugado a terceiro, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada nas finalidades institucionais da entidade, senão vejamos a ementa respectiva:

“EMENTA: Imunidade Tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.” (RE nº 237.718/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ de 06/09/2001).

17. Do Voto exarado pelo Sr. Min. Relator do acórdão em questão, relevante a transcrição dos seguintes excertos:

“(...).

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão – conforme ao do precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

São exemplos marcantes dessa tendência a aplicação liberal que a casa tem dado à imunidade de livros, jornais e periódicos (v. g., RE 141.441, Pleno, 04.11.87, Sanches, RTJ 126/216; ERE 104.563, Pleno, 09.06.93, Néri, RTJ 151/235), assim como à do papel destinado à sua impressão (RE 174.476, Pleno, 26.09.96, M. Marco Aurélio; RE 203.859, Pleno, 17.12.96, Corrêa).

Também expressivo dessa mesma orientação é a decisão que alçou, não apenas a imunidade recíproca dos entes estatais, mas também as imunidades tributárias do art. 150, VI, b e c, à dignidade de limitações ao poder de reforma da Constituição, em razão da relevância dos direitos e liberdades fundamentais a cuja proteção estão voltadas.

(...)

18. E, citando a doutrina, prossegue o Sr. Ministro Relator do RE nº 237.718/SP:

‘A norma constitucional’ – quando se refere às ‘rendas relacionadas à finalidades essenciais da entidade’ – observa Luciano Amaro (in Ives Gandra (coord.), Imunidades Tributárias, CEU/RT, 1998, p. 143/51) – ‘atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas’ (...): ‘independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida’.

‘Seria um dislate’ – explica – supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Freqüentemente, o

entendimento do objeto social é motivo para despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade’.

‘Seria atribuir incoerência ao texto constitucional’ – acentua na mesma linha o douto Aires Bernadino (Ives Gandra, Coord., op. cit., p. 151, 171) – ‘imaginar que ele tenha criado expressamente uma imunidade (a das rendas das entidades de assistência social) impossível de ser aplicada. Se for inviável à manutenção da imunidade o fato de virem a ser prestados serviços (ou obtidas rendas, de qualquer natureza), então o preceito imunitório é vazio, inaplicável, destituído de valor e de razão. A isso levará interpretação não teleológica e que despreze exegese sistemática do § 4º do art. 150’.

19. É de se registrar, contudo, o Voto divergente do Sr. Ministro Carlos Velloso, segundo o qual apenas a renda auferida com a locação do imóvel é que estaria imune à tributação do imposto de renda:

“A imunidade do inciso VI, alínea c, do art. 150, da Constituição Federal, diz respeito ao patrimônio, à renda ou aos serviços das entidades ali indicadas, observado o disposto no § 4º do mesmo art. 150:

(...).

Pergunta-se: o imóvel dessa entidade de assistência social, estando alugado a terceiro, estaria relacionado com as finalidades essenciais da mencionada entidade de assistência social? Penso que não, está ele numa atividade comercial. A renda auferida estaria imune do imposto de renda, é certo, dado que a mesma, presume-se, será destinada à atividade essencial da entidade.

(...).”

20. Vê-se logo que a questão não é pacífica. Porém, conforme se verifica de diversos precedentes, tudo indica que o STF, ou melhor, a maioria de seus Ministros, inclina-se por considerar abarcado pela imunidade do art. 150, VI, “c”, o patrimônio, rendas ou serviços que forem destinados ao atendimento das finalidades essenciais da entidade. (...)

(...)

23. Diante da visão ampla que a Corte Maior vem conferindo à imunidade, considerando suas reiteradas manifestações, parece-nos que a tendência é pela consolidação em definitivo do que vem sendo preconizado no seu âmbito. Assim, é razoável a orientação da RFB no que se refere ao primeiro questionamento da Coordenação-Geral de Fiscalização no sentido de que “as receitas das entidades de educação sem fins lucrativos, decorrentes da prestação de serviços de fotocópias e de arrendamento do respectivo local de prestação, estão relacionadas com suas finalidades essenciais e, portanto, estão abrangidas pela imunidade, desde que atendidos os demais requisitos legais para o seu gozo; quanto às receitas decorrentes da prestação de serviços a terceiros, pelo departamento de gráfica, e de lavagem de veículos, desde que os respectivos resultados sejam aplicados inteiramente nos objetivos sociais da entidade imune não prejudica o gozo da imunidade.”

24. Ainda em conformidade com o que se vem constatando até agora, parece-nos plausível considerar-se que a entidade permanece amparada pela

imunidade no caso de aplicação de recursos em investimentos ou na exploração direta de determinada atividade econômica, desde que o resultado dos investimentos ou da exploração seja aplicado integralmente nas suas finalidades essenciais.

25. No entanto, não se pode afirmar que toda a exploração de atividade econômica pelas entidades está abrangida pela imunidade. A RFB aponta, como limite, a exploração que observe a livre concorrência, ou seja, sempre que for constatado que a atuação no mercado de uma entidade imune está colocando empresas do mesmo ramo em situação desvantajosa, há que se afastar o favor Constitucional.

26. Este é um limite muito tênue e difícil de ser comprovado, mas não está destituído de fundamento. Acrescenta-se a isso a verificação da atividade preponderante da entidade. Com efeito, não se pode admitir que a instituição deixe de atender primordialmente às suas finalidades essenciais e afigure suporte econômico principalmente em outras atividades com a proteção do manto da imunidade.

(...)

31. No esforço de buscar elementos para resolução do conflito entre valores constitucionalmente amparados de mesma hierarquia, em que um não se subsume ao outro, surge a técnica da ponderação. Como se pode verificar, não se pode eleger um valor ou interesse que deva prevalecer, assim deve-se conjugar o conteúdo dos dois princípios com o fito de solucionar a tensão. Em assim sendo, entendemos proporcional e razoável a fórmula apresentada na Nota Técnica da RFB no sentido de o limite da fruição da imunidade ser balizado pelo eventual prejuízo no mercado.

(...)

33. Assim, além de haver a possibilidade de ferir o mercado há que se perquirir se os objetivos essenciais da entidade não estão sendo olvidados e se está utilizando da proteção constitucional de forma a desvirtuar tais objetivos. É dizer, se a fonte de recursos primordial da instituição deixou de ser obtida na sua finalidade essencial, no caso, na atividade educacional, o manto da imunidade deixa de existir.

(...)

**31. Ao final, o Parecer PGFN/CAT nº 768/2010 conclui:**

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;

(...)

32. *Dessa forma, são imunes ao Imposto de Renda as rendas das entidades beneficentes de assistência social, decorrentes do aluguel de bens imóveis, desde que, cumulativamente:*

*a) sejam atendidos os requisitos da legislação de regência, em especial o art. 14 do CTN e o art. 12 da Lei nº 9.532/1997;*

*b) as pessoas jurídicas em questão destinem as receitas em questão às suas finalidades essenciais;*

*c) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuem; e*

*d) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronte o princípio da livre concorrência.*

33. *Embora o Parecer PGFN/CAT nº 768/2010 refira-se à imunidade quanto ao Imposto de Renda, suas conclusões também se aplicam à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, desde que a referência ao art. 12 da Lei nº 9.532/1997 seja substituída pela referência ao art. 29 da Lei nº 12.101/2009.*

[...]

37. *Com base no exposto, conclui-se que:*

*a) desde que atendam aos requisitos da legislação de regência, as entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep;*

*b) para usufruir a imunidade ao Imposto de Renda, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei nº 9.532/1997;*

*c) para usufruir a imunidade à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei nº 12.101/2009;*

*d) as informações fornecidas pela consultante são insuficientes para determinar se ela é imune aos tributos em questão;*

*e) são imunes ao Imposto de Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep as rendas e as receitas das entidades beneficentes de assistência social decorrentes do aluguel de bens imóveis, desde que, cumulativamente:*

*e1) sejam atendidos os requisitos da legislação de regência, em especial o art. 14 do CTN e (i) o art. 12 da Lei nº 9.532/1997 (no caso do Imposto de Renda) ou (ii) o art. 29 da Lei nº 12.101/2009 (no caso da CSLL, da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep);*

*e2) as pessoas jurídicas em questão destinem as referidas receitas às suas finalidades essenciais;*

*e3) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuem; e*

*e4) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronte o princípio da livre concorrência; e*

[...]

7. A Solução de Consulta Cosit nº 639, de 2017, pode ser encontrada no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu “Onde Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a informação do seu número e ano de publicação.

8. Por fim, no que toca ao segundo questionamento (“quanto à **dedutibilidade das doações** que pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real possam a vir fazer”), cumpre fazer as considerações a seguir.

9. O processo administrativo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da RFB, está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

10. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos esses requisitos, a consulta estará sujeita a “declaração de ineficácia”, que “poderá ser declarada pela Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil” em Despacho Decisório que não será publicado, nos termos dos arts. 7º, § 1º, 24, inciso III, e 27, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

11. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, cumpre transcrever as seguintes (destacou-se):

***Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972***

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

(...)

***Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:***

***I - em desacordo com os artigos 46 e 47;***

(...)

.....  
***Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013***

*Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:*

*I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;*

*II - órgão da administração pública; ou*

*III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.*

*[...]*

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

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

*[...]*

12. O segundo questionamento da consulente é sobre o tratamento tributário a ser dado às doações efetuadas por outras pessoas jurídicas que não ela própria. Impõe-se, portanto, a declaração de ineficácia da consulta, neste ponto, por tratar-se de questionamento em que a consulente não é o sujeito passivo da obrigação tributária (art. 46, combinado com o art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 2º, combinado com o art. 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013). O sujeito passivo, no caso, é a pessoa jurídica doadora, que poderá ter as suas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido impactadas pela doação.

13. Ademais, mesmo que a consulente fosse o sujeito passivo da obrigação tributária, a consulta ainda assim seria ineficaz, por tratar-se de matéria disciplinada em ato normativo publicado antes da apresentação da consulta (art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013). Nesse sentido, os seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, **com as alterações efetuadas pela Instrução Normativa nº 1.881, de 3 de abril de 2019** (destacou-se):

*Art. 139. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir:*

*[...]*

*III - as doações, até o limite de 2% (dois por cento) do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestam serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuam, observadas as seguintes regras:*

*[...]*

*c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 1999, independentemente de certificação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)*

[...]

*Art. 140. Poderão também ser beneficiárias de doações, nos termos e condições estabelecidos pelo inciso III do caput do art. 139, as Oscip qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 1999.*

*Parágrafo único. Às entidades referidas no caput não se aplica a exigência estabelecida na alínea “c” do inciso III do caput do art. 139.*

*Art. 141. **A dedutibilidade das doações a que se referem o inciso III do caput do art. 139 e o art. 140 independe tanto de certificação quanto de reconhecimento da condição de utilidade pública das beneficiárias das doações, mas fica condicionada a que as beneficiárias estejam enquadradas no inciso I do art. 2º da Lei nº 13.019, de 2014, e cumpram os requisitos dos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 1999. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)***

14. Convém lembrar que deve ser observado, ainda, no que couber, o disposto na Instrução Normativa SRF nº 87, de 31 de dezembro de 1996.

## Conclusão

15. Diante do exposto, conclui-se que :

a) desde que atendam aos requisitos da legislação de regência, as entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep);

b) para usufruir a imunidade ao Imposto sobre a Renda, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

c) para usufruir a imunidade à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009;

d) são imunes ao Imposto sobre a Renda, à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep as rendas e as receitas das entidades beneficentes de assistência social decorrentes do aluguel de bens imóveis, desde que, cumulativamente:

d1) sejam atendidos os requisitos da legislação de regência, em especial o art. 14 do CTN e (i) o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 (no caso do Imposto sobre a Renda) ou (ii) o art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009 (no caso da CSLL, da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep);

d2) as pessoas jurídicas em questão destinem as referidas receitas às suas finalidades essenciais;

d3) os objetivos sociais das pessoas jurídicas em questão não se desvirtuem; e

d4) o aluguel dos bens imóveis em questão não afronte o princípio da livre concorrência;

e) não produz efeitos a consulta sobre situação em que a consulente não é o sujeito passivo da obrigação tributária.

*Assinado digitalmente*  
CELSO TOYODA  
Auditor-Fiscal da RFB

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 639, de 27 de dezembro de 2017, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente*  
LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON  
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe Substituta da SRRF10/Disit