



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
1ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/1ª RF/DISIT Nº 76, de 25 de outubro de 2004	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES DE NATUREZA ECONÔMICA. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO.

A entidade constituída como associação sem fins lucrativos, mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica não está abrangida pela isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 3.071, de 1916 (Código Civil), arts. 16, 22 e 23; Lei nº 10.406, de 2002 (novo Código Civil), arts. 53 e 981; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e art. 15; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR 1999), art. 174; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES DE NATUREZA ECONÔMICA. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO.

A entidade constituída como associação sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica não está abrangida pela isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 3.071, de 1916 (Código Civil), arts. 16,22 e 23; Lei nº 10.406, de 2002 (novo Código Civil), arts. 53 e 981, Lei n~ 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e art. 15; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES DE NATUREZA ECONÔMICA. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO.

As associações sem fins lucrativos abrangidas pelo art. 13, IV, da MP nº 2.158-35, de 2001, não sujeitas à contribuição para o PIS/Pasep com base na sua folha de salários, são somente aquelas que cumprem todos os requisitos para usufruir da isenção do IRPJ de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

A entidade constituída como associação sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica não está abrangida pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 3.071, de 1916 (Código Civil), arts. 16, 22 e 23; Lei nº 10.406, de 2002 (novo Código Civil), arts. 53 e 981, Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e art. 15; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso IV.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES DE NATUREZA ECONÔMICA. INOCORRÊNCIA DE ISENÇÃO.

As associações sem fins lucrativos abrangidas pelo art. 13, IV, da MP nº 2.158-35, de 2001, que têm isenção da Cofins relativa às suas receitas de atividades próprias, são somente aquelas que cumprem todos os requisitos para usufruir da isenção do IRPJ de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

A entidade constituída como associação sem fins lucrativos mas cuja atuação é eminentemente de natureza econômica não está abrangida pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 3.071, de 1916 (Código Civil), arts. 16, 22 e 23; Lei nº 10.406, de 2002 (novo Código Civil), arts. 53 e 981, Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e art. 15; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso IV, e art. 14, inciso X.

RELATÓRIO

O XXXXXX consulta sobre a aplicação da legislação tributária, expondo o seguinte:

a) o XXX é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, constituída sob a forma de associação civil, para coordenar e controlar a operação da geração e transmissão de energia elétrica nos sistemas interligados. Seu objetivo é promover a otimização da operação do sistema eletroenergético;

b) o XXX compõe-se de membros associados, representados pelos agentes de geradores, transmissores, importadores, exportadores, distribuidores e consumidores livres; e de membros participantes, representados pelos Ministérios de Minas e Energia e pelos Conselhos de Consumidores e pequenos agentes de distribuição;

c) os agentes que operam no XXX estão sujeitos à incidência de uma contribuição associativa destinada totalmente à aquisição de equipamentos e desenvolvimento de novas tecnologias que buscam a otimização dos serviços prestados pelo XXX. Dentre os projetos financiados com os recursos decorrentes da contribuição cita a implementação da infraestrutura e implantação dos procedimentos de rede do XXX;

d) os valores arrecadados com a contribuição não transitam pela demonstração de resultado da associação, sendo registrados diretamente em uma conta de reserva dentro do Patrimônio Líquido, sob o título Recurso para Aplicação em Investimento. Assim, a arrecadação decorrente da contribuição não vem sendo considerada na base de cálculo para incidência de tributos. O XXX justifica esse tratamento contábil, por ser uma pessoa jurídica atípica onde não existem sócios, acionistas ou proprietários, não dispondo inclusive de capital social. As contribuições incorporam-se ao seu patrimônio, sem resultar obrigações do XXX para com os associados;

e) o Conselho de Administração do XXX questiona a adequação desse procedimento e recomenda análise quanto ao tratamento tributário adotado pelo XXX, tendo em vista a possibilidade de tributação dos valores arrecadados com as contribuições com reflexos sobre as tarifas de energia elétrica.

2. Em face disso, solicita a apreciação da Secretaria da Receita Federal (SRF) sobre o tratamento tributário aplicável às contribuições recebidas dos associados. A dúvida é se o tratamento tributário, adotado conforme relatado na letra “d”, exposta anteriormente, estaria correto.

FUNDAMENTOS LEGAIS

3. Cumpre observar, inicialmente, que as associações civis desenvolveram-se originariamente no âmbito do Direito Civil, sob o abrigo do gênero “sociedades civis”. Expressão constante da parte inicial do inciso I do art. 16 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil).

4. As sociedades civis classificam-se em:

a) sociedades civis propriamente ditas, constituídas para obter lucros ou para repartir despesas decorrentes da exploração das atividades, cujo capital tem como fonte de financiamento as contribuições dos associados e os resultados por elas obtidos; e

b) associações civis organizadas para propiciarem benefícios aos associados. Essas auferem dos organizadores determinada mensalidade fixa e permanente, para custeio da organização. A receita auferida com mensalidade tem o objetivo de manter a entidade, sem a preocupação com a obtenção de lucros.

5. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (novo Código Civil), ratificou a distinção entre as duas espécies, ao prescrever em seu artigo 53, que as associações constituem-se pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, enquanto, em seu artigo 981, estabeleceu que celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

6. O reconhecimento da existência das duas espécies, entretanto, serviu apenas para ilustrar dois pontos extremos: de um lado há a associação civil, que, em princípio, se organizaria sem fins lucrativos, de outro a sociedade civil, que, via de regra, exploraria atividades com fins econômicos. A realidade, entretanto, não ocorre assim. Não há uma associação civil pura, sem auferir algum resultado pela exploração das suas atividades. A associação às vezes explora um pequeno restaurante no âmbito de suas dependências para atender seus usuários ou transporta associados e cobra pelo serviço prestado. Mesmo a associação mais modesta, pratica atos de natureza econômica.

7. Mas, à medida em que suas operações tomam naturezas estranhas ao objetivo principal, essas entidades tornam-se equiparadas a outras empresas no âmbito de aplicação das normas de Direito Tributário.

8. Nesse sentido, a legislação tributária estabelece condições para que as associações se enquadrem como entidade sem fins lucrativos e como tal explorem suas atividades amparadas por isenção tributária.

9. Cada tributo tem regra específica para gozo da isenção.

10. O primeiro tópico é relativo ao tratamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, dispõe em seu art. 15 sobre a isenção do IRPJ e da CSLL aplicável às associações civis sem fins lucrativos, *in verbis*:

"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.” (grifo nosso)

11. As alíneas “a” a “e” do § 2º do artigo 12, descritas no § 3º citado anteriormente, complementam as condições prescritas pelo artigo 15. Pelo disposto nas referidas alíneas, para gozo da isenção do IRPJ e da CSLL, a associação deve obedecer, entre outros requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) não apresentar superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

12. A isenção do IRPJ nas condições estabelecidas pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, encontra-se consolidada no art. 174 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), cujo alcance foi explicitado pela Administração Tributária no Parecer Normativo CST nº 162, de 1974, que dispõe sobre a matéria nos seguintes termos:

“2. Para o exato alcance da norma consubstanciada no artigo citado, deve-se atentar para o fato de que embora a natureza das atividades e o caráter dos recursos e condições em que são obtidos não estejam mencionados no dispositivo como determinantes da perda ou suspensão do benefício, é indiscutível constituírem elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece a isenção (RIR/66, art.31, c, 111 e IV). Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger e que, no campo em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

3. Decorre daí que, por serem as isenções do artigo 25 do RIR/66 de caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se que, desvirtuada a natureza das atividades ou tomados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal.” (grifo nosso)

13. Como se observa, o direito à isenção do IRPJ e, por extensão da CSLL, pressupõe a observância, por inteiro, dos requisitos legais condicionantes do benefício, assim como da natureza das atividades sociais desenvolvidas pela entidade. Assim, no plano das finalidades da entidade, não basta a forma jurídica de que se revista, nem os objetivos declinados no seu estatuto social; é importante que as atividades sejam levadas a termo no sentido estrito e específico para serem enquadradas nos preceitos da norma isentiva, o que exclui a prática de atos de natureza econômico não vinculado a sua finalidade.

14. No caso sob exame, verifica-se que as atividades exploradas pelo XXX não se adaptam aos preceitos da norma isentiva do IRPJ e da CSLL. As Resoluções Aneel nº 351, de 11 de novembro de 1998, e nº 383 de 29 de setembro de 2000, ao instituírem o estatuto do XXX incluem em seus objetivos, entre outros, os de:

a) promover a otimização da operação do sistema eletroenergético, visando o menor custo para o sistema, observados os padrões técnicos, os critérios de confiabilidade e as regras do mercado;

b) garantir que todos os agentes do setor elétrico tenham acesso à rede de transmissão de forma não discriminatória;

c) contribuir, de acordo com a natureza de suas atividades, para que a expansão do sistema eletroenergético se faça ao menor custo e vise as melhores condições operacionais futuras.

15. Na execução de tais atividades, conforme dispõe os incisos V e VI do art. 4º da Resolução Aneel nº 351, de 11 de novembro de 1998, o XXX poderá:

a) celebrar contratos de prestação de serviços de transmissão com proprietários de ativos de transmissão da rede básica, conforme a legislação; e

b) assinar, na condição de interveniente, os contratos de conexão à transmissão firmados entre proprietários de ativos de transmissão da rede básica e usuários do sistema interligado. Poderá também, conforme dispõe o inciso IV do art. 4º da Resolução Aneel nº 383, de 29 de setembro de 2000, contratar e administrar serviços de transmissão de energia elétrica e respectivas condições de acesso.

16. De um lado, os contratos firmados entre o XXX e os proprietários de ativos de transmissão da rede básica e usuários do sistema interligado correspondem a uma intermediação. A XXX adquire ativos de quem se encontra superavitário e os transferem ao interessado deficitário. A operação tem natureza comercial. Esses serviços caracterizam-se pelo cumprimento contratual de atos jurídicos incondicionais, apesar de comutativos em distintos momentos. Da mesma forma ocorre com a contratação serviços de transmissão de energia elétrica, conforme dispõe o inciso IV do art. 4º da Resolução Aneel nº 383, de 2000. Em suma, todos caracterizam atividade de natureza econômica.

17. De outro lado, há, na estrutura administrativa do XXX, conforme se denota das duas referidas Resoluções, funções atribuídas a uma Diretoria Executiva composta por até cinco diretores que atuarão com dedicação exclusiva e em tempo integral. A legislação instituidora

do XXX, em nenhum momento, veda a remuneração dos diretores, que, portanto, podem exercer funções remuneradas.

18. A exploração da atividade econômica e a remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados não se adaptam às condições postas pela legislação para gozo da isenção do IRPJ e da CSLL. Em razão disso a associação está sujeita à incidência dos referidos tributos como as pessoas jurídicas em geral.

19. Isso significa que o XXX deverá apurar o IRPJ e a CSLL conforme a legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador, segundo o regime do lucro real, presumido ou arbitrado (no caso da CSLL: trata-se do regime do resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado).

20. Há estrita relação entre o direito à isenção do IRPJ e da CSLL, de que trata a Lei nº 9.532, de 1997, e outros benefícios concedidos às associações civis relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), conforme constam do inciso IV do art. 13 e do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com o seguinte texto:

“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 - as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

[...]

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12 de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

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

21. Por força desses dispositivos, o direito à isenção das referidas contribuições deve ser analisado em conjunto com os preceitos da Lei nº 9.532, de 1997, cujo teor trata da isenção de Imposto sobre a renda de associações civis. Assim, a perda do direito à isenção do IRPJ implica prejuízo dos benefícios previstos para as duas contribuições. Se, ao revés, a entidade for considerada associação civil pela legislação do Imposto de renda, a base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep será a folha de salários da associação civil, e fará jus ao gozo de isenção da Cofins.

22. O XXX, portanto, ao não atender as condições para gozo do direito à isenção do IRPJ e à CSLL, fica também sujeito à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins como as demais pessoas jurídicas de direito privado, conforme dispõem os arts. 22 e 32, §12, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, *in verbis*:

“Art. 22. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 32 O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 12 Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (grifo nosso).

CONCLUSÃO

23. De todo o exposto se conclui que:

a) o XXX não se enquadra como associação sem fins lucrativos posto que explora atividades de natureza econômica. E, em razão disso, não se adapta às condições postas pela legislação para gozo da isenção do IRPJ e da CSLL;

b) a isenção do IRPJ e da CSLL aplicável às associações civis sem fins lucrativos, por ter caráter subjetivo, abrangem todos os rendimentos auferidos por elas. Por sua vez, a perda do direito à referida isenção torna tributável todos os rendimentos do XXX, inclusive os decorrentes da contribuição associativa;

c) a perda do direito à isenção do IRPJ, também prejudica o direito ao gozo dos benefícios de isenção da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ficando o XXX sujeito à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins calculadas com base no seu faturamento, assim compreendida a totalidade das receitas por ele auferidas.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Encaminhe-se à Saort da Delegacia da Receita Federal em Brasília-DF, para ciência ao interessado.

NILTON TADEU NOGUEIRA
Superintendente