

---

## Coordenação-Geral de Tributação

---

### Solução de Consulta nº 121 - Cosit

**Data** 13 de setembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL. IMUNIDADE E ISENÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VEDAÇÃO.

A aquisição de participação societária por parte das organizações sociais qualificadas a gozar de imunidade e isenção tributárias, afasta o direito ao gozo das benesses fiscais por contrariedade ao requisito de que todas as rendas, recursos e eventual superávit sejam aplicados integralmente na manutenção dos seus objetivos, que devem ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, sem fins lucrativos, e não a participação em sociedade empresária, que possui inerente fim lucrativo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 524, DE 4 DE DEZEMBRO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, “c” e §4º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional- CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e 15.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL. IMUNIDADE E ISENÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VEDAÇÃO.

A aquisição de participação societária por parte das organizações sociais qualificadas a gozar de imunidade e isenção tributárias, afasta o direito ao gozo das benesses fiscais por contrariedade ao requisito de que todas as rendas, recursos e eventual superávit sejam aplicados integralmente na manutenção dos seus objetivos, que devem ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, sem fins lucrativos, e não a participação em sociedade empresária, que possui inerente fim lucrativo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 524, DE 4 DE DEZEMBRO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 195, §7º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional- CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e 15.

## Relatório

A consulente, que é órgão integrante da estrutura do Poder Executivo Federal, formula consulta por meio do seu titular, com supedâneo no art. 2º, inciso II da Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de novembro de 2013.

2. O seu representante informa que é integrante da administração pública e, em função de ser dirigente do órgão, foi nomeado para o exercício da função de secretário-executivo de órgão consultivo que tem por objetivo implementar, em todas as suas facetas, determinada política pública.

3. Cita que dentre as ações a serem priorizadas pelo órgão consultivo estão aquelas destinadas a conferir maior segurança jurídica às Organizações da Sociedade Civil (OSC) que apoiam determinados negócios relacionados à política pública objeto daquele órgão.

4. Aduz que existe debate jurídico acerca das possíveis consequências relacionadas à perda de benefícios fiscais por parte das OSCs que venham a ser detentoras de participações societárias em empreendimentos sobre os quais recaem a política pública relacionada ao órgão consultivo e que, a partir da publicação da Solução de Consulta nº 524, de 04 de dezembro de 2017, deliberou-se pela elaboração de um parecer jurídico com a finalidade de endereçar as discussões acerca do assunto e de servir como base para a adoção de medidas que possam dar segurança jurídica às OSCs.

5. Informa que o aludido parecer jurídico demonstrou a divergência entre os entendimentos adotados pela jurisprudência dominante e aquele retratado na Solução de Consulta Cosit nº 524/2017.

6. Por esta razão, e com o objetivo de dirimir a questão, afirma que deliberou-se pela formulação de uma nova consulta à Cosit, realizada agora pelo órgão público.

7. Em sua petição aponta a Lei nº 13.019/2014 como base legal da definição de OSC, enfatizando a ausência de finalidade lucrativa, bem como dispositivos da Código Civil que cuidam do tratamento das associações e fundações, uma vez que informa serem estas as principais formas de constituição das OSCs.

8. Adicionalmente, apontou a base legal das atividades objeto da política pública da qual é responsável, destacando que tais entidades são constituídas na forma de sociedades empresárias, com finalidade lucrativas e sujeitas à tributação como todas as demais sociedades empresárias, explicitando ainda qual o diferencial destas entidades em relação aos demais.

9. Em seguida, aduz que são duas as modalidades de regimes tributários concedidos às entidades sem fins lucrativos: a imunidade e a isenção tributárias.

10. Quanto à primeira, sublinha que está prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, e que os requisitos para gozo estão previstos no art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), do qual extrai dispositivos para destacar dois requisitos aos quais as entidades que gozem da imunidade estão subordinadas: a) não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; e b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

11. Também menciona o art. 195, §7º da Carta Magna como fonte de outra imunidade, a das contribuições para a seguridade social, concedidas às entidades beneficentes de assistência social que atenderem às exigências legais. Destaca que, apesar da existência de divergências que estão em debate no STF, as autoridades fiscais exigem o cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, como condições adicionais àquelas previstas no art. 14 do CTN.

12. Sublinha como requisitos exigidos pelo art. 29 da Lei nº 12.101/2009 a serem observados pelas entidades, dentre outros, que: a) não percebam, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título; b) aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; e c) não distribua resultados, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto.

13. Ressalta que, apesar de pendentes de decisão final em virtude da apresentação de embargos, o Supremo Tribunal Federal (STF) avançou no julgamento de várias ações que versam sobre a exigência de requisitos instituídos por lei ordinária, e que no tocante às contribuições para a seguridade social definiu que as entidades beneficentes de assistência social devem cumprir apenas aqueles exigidos em lei complementar, e que para o STF são inconstitucionais as exigências dos arts. 55 da Lei nº 8.212/1991 e 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/1998, normas disciplinadoras do CEBAS que vigiam antes da Lei nº 12.101/2009.

14. No que toca à isenção, afirma que depende de lei específica e que neste sentido existem previsões no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (IRPJ e CSLL) e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (PIS/PASEP e Cofins).

15. Informa também que, no âmbito federal, os requisitos para o gozo da isenção tributária estão previstos no art. 15, combinados com os arts. 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/1997. Lista-os para afirmar que os requisitos para gozo da imunidade ou isenção não impedem ou limitam às entidades sem fins lucrativos que auferam rendimentos. E que tal entendimento se confirma com os art. 14 do CTN, com o art. 12 da Lei nº 9.532/1997 e com o art. 29 da Lei nº 12.101/2009, que apenas fazem referência às expressões “rendas”, “receitas”, “superávit”, “resultados” e “recursos” obtidos pela entidade.

16. Após, disserta que a legislação não impede o exercício de atividade econômica, mas sim, determina que os resultados positivos dela decorrentes devem ser integralmente aplicados na manutenção da finalidade social da entidade, não sendo permitido distribuí-los aos associados ou dirigentes.

17. Aduz que a finalidade não econômica não está vinculada ao resultado financeiro por si próprio, mas sim ao destino que se dá ao dito resultado financeiro, de

maneira que a destinação deste resultado aos sócios caracteriza o lucro, o que não acontece com as OSCs, que no seu entender pode realizar atividade econômica, desde que não aufera lucro, ou seja, não destine resultado financeiro positivo aos fundadores ou associados já que estes não possuem direito de receber nenhum recurso como remuneração do capital aportado. No caso das OSCs, afirma que estes resultados devem ser aplicados na manutenção da finalidade social.

18. Conclui o raciocínio afirmando que as entidades sem fins lucrativos, com o objetivo de financiar a manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, podem auferir receitas com diversas modalidades de operação de modo que o seu custeio não estaria restrito às doações ou contribuições de seus associados ou fundadores.

19. Aponta que a questão do financiamento foi enfrentada pelo STF no julgamento da ADI 1.802/DF, na qual foi declarada a inconstitucionalidade formal da alínea “f”, §2º, do art. 12, do caput do art. 13 e do art. 14, bem como a inconstitucionalidade formal e material do art. 12, §1º, todos da Lei nº 9.532/1977.

20. Ao seu ver, este último dispositivo foi a questão mais importante encarada pelo STF, dado que dispõe sobre a aplicação da imunidade aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, destacando trecho do julgado no qual se afirmou que “o que descaracteriza, para o fim da imunidade, a instituição de fins não lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas, sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros aos seus associados”. Na esteira desta tese, cita julgados do STF, STJ, Solução de Consulta Cosit e Acórdão do CARF.

21. Ressaltando a necessidade de interpretação harmônica a ser dada à legislação tributária por esta consulta, destaca, por um lado, a existência da Solução de Consulta Disit 9ª RF nº 255, 24 de julho de 2007, e da Solução de Consulta Disit 1ª RF nº 58, de 10 de agosto de 2011, transcrevendo trechos para inferir que a imunidade e a isenção alcançam a renda e o ganho de capital decorrentes de participações societárias em sociedades comerciais, e por outro lado, a Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, que teria adotado entendimento no sentido contrário, ou seja, vedando a possibilidade de uma entidade imune adquirir participação societária em sociedade empresária.

22. Quanto a esta última, entende que ela acabou por inviabilizar a obtenção de recursos por meio de atividades econômicas, o que estaria em conflito com o entendimento jurisprudencial mencionado em sua petição de consulta.

23. No que toca à necessidade de aplicação integral das rendas, recurso e superávit na manutenção e desenvolvimento dos objetivos da entidade entende que aplicar os recursos em atividades econômicas ou mesmo em outras espécies de investimento que tenham por objetivo o aumento destes recursos para utilização posterior no fim social equivalem a aplicar o excedente na manutenção dos objetivos sociais.

24. Conclui assim que é necessário reformular a Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, posto que no seu entendimento as OSCs podem adquirir participação societária em atividade empresária como atividade meio e com a finalidade de obtenção de retorno financeiro, do mesmo modo que pode também investir no mercado financeiro, em títulos de renda fixa ou variável, estando obrigada a aplicar os ganhos na manutenção dos objetivos e não distribuindo-os aos associados, dirigentes ou fundadores.

25. Assim, em face de todo o exposto, indaga se:

*“está correto o seu entendimento a respeito da possibilidade de Organizações da Sociedade Civil, sem fins lucrativos, não perderem a sua isenção ou imunidade quando adquirirem participação em sociedades empresárias”, inclusive naquelas objeto da política pública a ser implementada pelo órgão consultivo, “desde que observem o limite letal de que eventuais ganhos que possam obter com essa participação societária sejam aplicados na manutenção “.*

## Fundamentos

26. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

27. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria está regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

28. O artigo 2º desta Instrução Normativa, que dispõe sobre os legitimados para proposição de consulta, prevê a possibilidade de que ela seja formulada por órgão da administração pública:

*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.*

*§ 1º No caso de pessoa jurídica, a consulta será formulada pelo estabelecimento matriz.*

*§ 2º Não será admitida a apresentação de consulta formulada por mais de um sujeito passivo em um único processo, ainda que sejam partes interessadas no mesmo fato, envolvendo a mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica.*

*§ 3º **Considera-se representante do órgão da administração pública a pessoa física responsável pelo ente perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e a investida de poderes de representação do respectivo órgão.***

29. O decreto que institui o conselho gestor da política pública objeto da consulta aponta o representante da consulente como membro, por outro lado, a lei que organiza a administração pública do ente atribui ao órgão consulente competências relacionadas ao objeto da consulta. Uma vez que em sua petição, o peticionante demonstrou a existência de pertinência temática entre a matéria consultada e as suas competências legalmente atribuídas, a conclusão à qual se chega é a de que ele possui legitimidade para formular a consulta apresentada, amoldando-se à hipótese prevista no art. 2º, inciso II e §3º da Instrução Normativa RFB 1.396/2013.

30. Por outro lado, os artigos 10 e 14 versam sobre os efeitos da consulta quando formulada por órgão da administração pública que não figura como sujeito passivo da obrigação tributária:

*Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria*

*consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.*

(...)

**Art. 14. No caso de consulta formulada por órgão da administração pública que *versar sobre situação em que este não figure como sujeito passivo, os efeitos referidos no art. 10 não alcançarão o sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória.* (grifo nosso)**

31. Portanto, embora o órgão consulente tenha legitimidade para a proposição de consulta, este não figura como sujeito passivo da situação objeto da consulta, mas sim, e ainda de maneira potencial, as entidades objeto da política pública à qual o órgão consulente busca promover.

32. Por esta razão, as Organizações da Sociedade Civil não poderão se beneficiar dos efeitos previstos no caput do artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, acima reproduzido. Isso, contudo, não afasta da presente solução seu caráter vinculante, que se extrai do disposto no art 9º da Instrução Normativa RFB 1.396/2013, que assim dispõe:

*Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)*

33. Colocados esses pontos, cumpre declarar que a presente consulta atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, razão por que é eficaz e deve ser solucionada.

34. Da exposição realizada pela consulente em sua petição, sintetizada nas linhas do relatório desta solução, depreende-se que a peticionante busca saber se é permitido às entidades sem fins lucrativos, em especial as Organizações da Sociedade Civil, beneficiadas por imunidade ou isenção tributárias, adquirirem participação societária em sociedade empresária, cujos resultados são aplicados na manutenção de seus objetivos sociais, sem que isso acarrete a perda da benesse fiscal.

35. Esta Coordenação-Geral da Tributação enfrentou a matéria similar à presente consulta na Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, a qual, apoiada na premissa de que todos os recursos da entidade devem ser aplicados na manutenção e desenvolvimento de seu objeto social, esclarece que a participação societária de instituição imune em sociedade empresária afasta a imunidade ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica prevista no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. Da referida solução transcrevem-se trechos que elucidam a dúvida posta pela consulente:

#### **Fundamentos**

(...)

16. Inicialmente, cabe reproduzir o art. 150, VI, "c" e o art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988, fundamentos nos quais estão estabelecidas a imunidade e a isenção em discussão:

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:**

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

**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. *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:*

(...)

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

(...)

*(Sem grifos no original)*

17. O art. 146, II da Constituição Federal de 1988, a seguir citado, como regra geral, exige que lei complementar regule as limitações constitucionais ao poder de tributar:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

(...)

18. Todavia, no caso da isenção fixada no § 7º do art. 195, já transcrito, a parte final do referido dispositivo constitucional determina que sua regulação seja feita apenas por lei, não sendo requerida nessa hipótese a edição de lei complementar.

19. O Consulente questionou ainda os arts. 9º e 14 do CTN, que possui status de *lei complementar*, citados na sequência:

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

*I - **instituir ou majorar tributos** sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;*

*II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;*  
*III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;*

**IV - cobrar imposto sobre:**

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;*
- b) templos de qualquer culto;*
- 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)*
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.*

*§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.*

(...)

**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;**

(...)

*§ 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.**

*(Sem grifos no original)*

20. Desse modo, a imunidade a **impostos** prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988 foi conformada, dentro dos lindes do art. 14 do CTN, pelo art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que também ensejou a presente consulta e abaixo mencionado:

**Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de

2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

§ 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:**

(...)

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

(...)

§ 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)

(...)

(Sem grifos no original)

21. Já a isenção de contribuições sociais estabelecida no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 foi conformada, no que tange a *algumas* das **contribuições previdenciárias**, pelo art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, também questionado pelo Consulente e a seguir transcrito:

#### CAPÍTULO IV

#### DA ISENÇÃO

#### Seção I

#### Dos Requisitos

**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:**

(...)

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

(...)

(Sem grifos no original)

22. Reitero que o Consulente sustenta o entendimento de que, uma vez que não existiria vedação legal para uma entidade imune ou isenta participar de sociedade empresária, essa participação não deveria afetar sua imunidade ou isenção. Entretanto, diferentemente do sustentado pelo Consulente, tanto na Lei nº 12.101, de 2009, como na Lei nº 9.532, de 1997, de fato existem vedações para que entidade imune ou isenta participe de sociedade empresária, consoante demonstrado a seguir.

23. No tocante às finalidades das entidades beneficentes, o **caput** do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e o art. 1º da Lei nº 12.101, de 2009, definem de modo semelhante que o objetivo dessas instituições deve ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, **sem fins lucrativos**, como pode se verificar da leitura desses dispositivos:

**Lei nº 9.532, de 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.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

(...)

(Sem grifos no original)

**Lei nº 12.101, de 2009**

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a **isenção** de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, **sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação,** e que atendam ao disposto nesta Lei.

(...)

(Sem grifos no original)

24. O Consulente relata que cogita adotar a forma de **sociedade empresária** para a nova pessoa jurídica que planeja constituir com sócios. Todavia, essa forma societária possui indissociável **finalidade lucrativa**, fato que contraria a vedação fixada nos aludidos dispositivos que determinam que as instituições imunes ou isentas **não** tenham **fins lucrativos**.

25. Detalhando essa vedação, no caso da *imunidade a impostos sobre renda, patrimônio e serviços*, a alínea "b" do § 2º, § 3º e **caput** do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, parcialmente reiterados a seguir, estabelecem, como um dos requisitos para fruição dessa imunidade, que a instituição deva aplicar **integralmente** seus recursos e eventual superávit na **manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais**:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, **considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.** (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

(...)

**§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:**

(...)

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

(...)

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)

(...)

(Sem grifos no original)

26. No mesmo sentido, o inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, também abaixo repetido, impõe, como um dos requisitos para fruição da *isenção de algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica*, que a entidade beneficente aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit **integralmente** no território nacional, na **manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais**:

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:

(...)

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

(...)

(Sem grifos no original)

27. Em suma, na hipótese de a instituição imune ou isenta participar de sociedade empresária, a instituição estaria contrariando os referidos requisitos de que **todas** rendas, recursos e eventual superávit sejam aplicados na manutenção e desenvolvimento de **seus objetivos**, que devem ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, **sem fins lucrativos**, e não a participação em sociedade empresária, que possui inerente fim lucrativo.

(...)

### Conclusão

34. Diante do exposto, soluciono a presente consulta respondendo ao Consultante que a participação societária de instituição imune ou isenta em sociedade empresária afasta a imunidade ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica prevista no art. 12 das Leis nº 9.532, de 1997, e a isenção das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica prevista no art. 29 da nº 12.101, de 2009, em razão de essa participação representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social.

(...)

36. Assim, levando-se em consideração o entendimento manifestado nos itens 16 a 27 da Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, acima transcrita, a aquisição de participação societária em sociedade empresária, por parte de instituição imune ou isenta, contraria o requisito que exige a aplicação de todas as rendas, recursos e superávit na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

37. Tendo em vista que o questionamento formulado pelo consulente pode ter sua resposta extraída da Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, e que inexistem fundamentos para a modificação do entendimento ali proferido, deve ser dada, *mutatis mutandis* a solução nela contida.

## **Conclusão**

38. Diante do exposto, soluciono a consulta respondendo ao consulente que a participação societária de Organização da Sociedade Civil, sem fins lucrativos, em pessoa jurídica empresária, afasta a imunidade e impede a fruição de isenção tributária, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social.

À consideração do Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*(assinado digitalmente)*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

*(assinado digitalmente)*

FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir