



---

## Solução de Consulta nº 19 - Cosit

**Data** 20 de abril de 2022

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

ASSOCIAÇÃO CIVIL. VENDA DE MEDICAMENTOS AOS SEUS ASSOCIADOS SEM CARÁTER ECONÔMICO. ISENÇÃO.

A associação civil que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, é isenta do IRPJ se não extrapolar a órbita de seus objetivos, não exercer atividade econômica e não concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício, observados os demais requisitos e condições estabelecidos pela legislação.

A venda de medicamentos sem caráter econômico e destinados exclusivamente para os seus associados não é causa suficiente para afastar a isenção do IRPJ da associação civil de assistência a trabalhadores.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 12 a 15; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

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

ASSOCIAÇÃO CIVIL. VENDA DE MEDICAMENTOS AOS SEUS ASSOCIADOS SEM CARÁTER ECONÔMICO. ISENÇÃO.

A associação civil que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, é isenta da CSLL se não extrapolar a órbita de seus objetivos, não exercer atividade econômica e não concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício, observados os demais requisitos e condições estabelecidos pela legislação.

A venda de medicamentos sem caráter econômico e destinados exclusivamente para os seus associados não é causa suficiente para afastar a isenção da CSLL da associação civil de assistência a trabalhadores.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 12 a 15; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

CNPJ. ASSOCIAÇÃO CIVIL. ESTABELECIMENTOS. NATUREZA JURÍDICA.

A natureza jurídica é conferida à pessoa jurídica, logo, os seus estabelecimentos devem possuir a mesma natureza jurídica.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 44; Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, Art. 17

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

ASSOCIAÇÃO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA.

Se a pessoa jurídica da associação civil como um todo for isenta de IRPJ e CSLL, contribuirá para o PIS/Pasep à alíquota de 1% sobre a folha de salários.

**Dispositivos Legais:** Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13, IV.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

ASSOCIAÇÃO CIVIL. ISENÇÃO.

Se a pessoa jurídica da associação civil como um todo for isenta de IRPJ e CSLL, as receitas relativas às atividades próprias são isentas de Cofins e as demais não. No caso, não é isenta de Cofins a venda de medicamentos por associação civil de assistência a trabalhadores, ainda que a preço de custo para os associados.

**Dispositivos Legais:** Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, X; Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, art. 23.

## Relatório

A interessada formula consulta sobre isenção de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS/Pasep.

2. Afirma ser uma associação civil sem fins lucrativos, cuja finalidade é gerir benefícios sociais, de caráter assistencial, para trabalhadores do setor de serviços. Nessa condição, pretende abrir uma farmácia, apenas para os beneficiários, como mais um benefício social, sem intenção de obter lucro.

3. Pergunta o seguinte:
- a) se a venda sem lucro de medicamentos aos beneficiários é isenta;
  - b) qual a natureza jurídica da filial que venderá medicamentos;
  - c) se essa filial é isenta de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep; e
  - d) se essa atividade maculará a isenção da associação.

## Fundamentos

4. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta não se presta ao exame de fatos e documentos relacionados à figura da isenção tributária, pelo que esta decisão não constitui, em absoluto, instrumento declaratório do reconhecimento do suposto direito da consulente ao gozo dessa forma de exoneração fiscal. Assim, o presente decisório limita-se a anunciar a interpretação desta Coordenação-Geral no que toca à legislação aplicável ao caso. Feitos esses esclarecimentos, passa-se ao exame das questões postas.

### DO IRPJ E DA CSLL

5. Em relação ao IRPJ e à CSLL, o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, prevê isenção respeitadas as seguintes condições:

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 constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

...

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

...

6. Como se vê, um dos requisitos é a instituição prestar os serviços para os quais foi constituída e os colocar à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Outros requisitos que cumpre destacar, por remissão do § 3º, são: (i) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais (art. 12, § 2º, "b") e (ii) não apresentar superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destinar referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (art. 12, § 3º). Lembrando que esses requisitos exigem interpretação literal, cf. art. 111, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

7. Isso posto, deduz a Solução de Consulta Cosit nº 159, de 24 de junho de 2014, que *“é admissível que a entidade obtenha receitas no intuito de complementar os recursos necessários à consecução de seus fins institucionais, sem que isto lhe acarrete a perda do direito à isenção. Para tanto, porém, é impositivo que a atividade desenvolvida na obtenção de tais recursos não configure desvirtuamento de suas atividades-fim e tampouco acarrete prejuízo ao mercado, mediante concorrência privilegiada em segmento empresarial não beneficiado com o mesmo favor fiscal”* (item 28).

8. Essa Solução de Consulta chega a essa conclusão ao amparo do Parecer Normativo (PN) CST nº 162, de 1974, onde se lê:

2. (...) Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao estado interessa proteger e que, no caso em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

(...)

4. Algumas das dúvidas suscitadas podem ser resolvidas conforme segue.

5. Eventual lucro de entidades recreativas ou esportivas, originado de exploração de bar ou restaurante no âmbito de suas dependências e para seus usuários, não se sujeita ao imposto de renda, dado que essa atividade proporcionar melhores condições do desfrute e utilização das dependências da organização, integrando-se, pois, nos seus objetivos.

6. De modo contrário, se uma entidade esportiva explorar linha de ônibus para transporte de associados cobrando pelo serviço prestado, deixará de merecer a dispensa legal, pois tal operação é totalmente estranha a seus fins, além de se caracterizar como atividade de natureza essencialmente econômica.

7. Sociedade religiosa que mantém anexo ao Templo, livraria para a venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria, visando a divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributário. Da mesma forma o resultado da venda de dádivas ou donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos Santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes, para reverenciarem o alvo de sua crença.

8. O mesmo não ocorre, porém, se a associação religiosa exercer atividade de compra e venda de bens não relacionados à sua finalidade, quando então deixará de fazer jus à isenção, devendo efetuar a escrituração do modo usual como procedem os comerciantes, cumpridas as disposições do Decreto nº 64.567 de 22/05/69.

9. Instituições filantrópicas que mantêm creche, com serviços cobrados a uma parte dos usuários e atendimento gratuito aos demais mantida a igualdade de tratamento, não serão tributadas por superávit ocorrido.

10. Fundação cultural que mantém livraria para a venda de livros e alunos dos cursos por ela mantidos, ou a terceiros, não perde direito à isenção, eis que essa atividade se identifica como meios de realização de seus fins.

9. Em resumo, a entidade isenta não pode extrapolar a órbita de seus objetivos (ainda que os recursos gerados sejam neles aplicados – Solução de Consulta Cosit nº 159, de 2014, itens 30 e 31), tampouco pode concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício.

10. Outro item a destacar no PN CST nº 162, de 1974, é o seguinte:

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

11. Sendo assim, a isenção em tela só pode ser aplicada à pessoa jurídica como um todo, não a apenas algumas atividades (Solução de Consulta Cosit nº 171, de 2015) ou a alguns estabelecimentos (Solução de Consulta Cosit nº 159, de 2014). O exercício de uma atividade econômica com fins lucrativos por qualquer um de seus estabelecimentos, acarreta a perda da finalidade não econômica para a entidade como um todo.

12. Desse modo, é imperativo que, no caso de exercício exclusivo de atividades isentas, os estabelecimentos atuem na consecução das mesmas finalidades da entidade como um todo. Salienta-se, ainda, que o destaque de parcela do patrimônio para especialização de tarefas na consecução de seus objetivos, não é criação de nova personalidade jurídica à luz do disposto no art. 44 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

13. Assim, o destaque do patrimônio em um novo estabelecimento dependente do original não cria nova entidade. Portanto, o estabelecimento dependente deve ter a mesma natureza da pessoa jurídica principal, qual seja no presente caso, de associação privada.

13.1. Reforça esta informação o conteúdo da Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, que dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) cujo art. 17 determina que é ato privativo do estabelecimento matriz o relativo à natureza jurídica, **in verbis**:

Art. 17. São privativos do estabelecimento matriz os atos cadastrais relativos:

I - ao nome empresarial;

II - à natureza jurídica;

(...)

14. No caso, trata-se de associação civil de assistência a trabalhadores que pretende destacar parcela de seu patrimônio para atuação como farmácia, apenas para os

beneficiários, sem finalidade lucrativa. De fato, se essa nova atividade for realizada sem finalidade econômica e não extrapolar a órbita de seus objetivos, não estará afastada a isenção da pessoa jurídica, desde que observados os demais requisitos legais.

#### **DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

15. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, a matéria está regulada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 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:...

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;

...

16. Considerando esse dispositivo, se a pessoa jurídica como um todo for isenta de IRPJ e CSLL (requisito subjetivo: item 11, acima), contribuirá para o PIS/Pasep à alíquota de 1% sobre a folha de salários.

#### **DA COFINS**

17. Quanto à Cofins, trata-se do art. 14 do mesmo diploma legal:

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.

...

18. Esse dispositivo permite perceber que, ao contrário da Contribuição para o PIS/Pasep sobre folha, que depende da condição subjetiva da entidade como um todo, a isenção da Cofins possui um requisito subjetivo e outro objetivo, cumulativos. De sorte que:

18.1. se a entidade como um todo não for isenta (isenção subjetiva) de IRPJ e CSLL, não pode ser isenta de Cofins;

18.2. se a entidade como um todo for isenta (isenção subjetiva) de IRPJ e CSLL, as receitas relativas às atividades próprias são isentas (isenção objetiva) de Cofins e as demais não.

19. Assim, o reconhecimento dessa isenção exige definir do que são “atividades próprias” da entidade. Essa definição encontra-se no art. 23 da IN RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019:

Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 7º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social, as quais deverão observar o disposto no

art. 24 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; e Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29).

§ 1º Consideram-se receitas decorrentes das atividades próprias somente aquelas provenientes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

20. O § 1º revela que a isenção da Cofins é mais restritiva que a de IPRJ e CSLL. Porque, para esta, a entidade não pode extrapolar seus objetivos (item 8, acima). Todavia, uma entidade pode, sem extrapolar seus objetivos, auferir renda de atividade não própria. Nesse caso, essa receita não seria isenta da Cofins (isenção objetiva).

21. No presente caso, a venda de medicamentos a preço de custo para os associados certamente não é atividade própria de uma associação civil, que não tem fins econômicos – art. 53 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC). De sorte que não está acobertada pela isenção objetiva à Cofins.

22. É verdade que o § 2º, acima transcrito, mitiga o rigor do § 1º. Ele foi introduzido em razão da jurisprudência do STJ (REsp 1.353.111-RS, 1ª S., recursos repetitivos) que reconheceu a isenção das mensalidades pagas por alunos de instituição de educação. A matéria deixou de ser contestada (Nota PGFN/CRJ nº 333, de 22 de abril de 2016) e ganhou efeito vinculante para consultas (Solução de Consulta Cosit nº 206, de 16 de novembro de 2018) até ser incorporada à atual IN.

23. O que esse § 2º faz é dizer que o caráter contraprestacional não afasta a isenção, desde que a receita gerada decorra de finalidade precípua da entidade. É o caso justamente das instituições de ensino que cobram mensalidades de seus alunos, porque a mensalidade é a contraprestação pelo exercício de sua finalidade precípua, que é a educação.

24. No entanto, o caso vertente não se enquadra nisso porque a associação não tem por finalidade precípua o abastecimento de medicamentos, de sorte que o caráter contraprestacional de seu comércio não pode ser considerado isento da Cofins. Assim como não seria, p.ex.: explorar bar e restaurante (Solução de Consulta Cosit nº 99011, de 2016), fazer aplicações financeiras (Solução de Consulta Cosit nº 197, de 5 de novembro de 2018), vender livros e CDs (Solução de Consulta Cosit nº 25, de 18 de janeiro de 2019), locar quadras e salões (Solução de Consulta Cosit nº 320, de 2018), prestar serviços de consultoria (Solução de Consulta Cosit nº 39, de 2019) e vender mercadorias (Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2019) – inclusive medicamentos (Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 157, de 2008)

## Conclusão

25. À vista do exposto, conclui-se que:

25.1. A associação civil que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, é isenta do IRPJ e da CSLL se não extrapolar a órbita de seus objetivos, não exercer atividade econômica e não concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício, observados os demais requisitos e condições estabelecidos pela legislação;

25.2. A venda de medicamentos sem fins lucrativos e destinados exclusivamente para os seus associados não é causa suficiente para afastar a isenção do IRPJ e da CSLL da associação civil de assistência a trabalhadores;

25.3. A natureza jurídica é conferida à pessoa jurídica, logo, os seus estabelecimentos devem possuir a mesma natureza jurídica;

25.4. Se a pessoa jurídica da associação civil como um todo for isenta de IRPJ e CSLL, contribuirá para o PIS/Pasep à alíquota de 1% sobre a folha de salários.

25.5. Se a pessoa jurídica da associação civil como um todo for isenta de IRPJ e CSLL, as receitas relativas às atividades próprias são isentas de Cofins e as demais não. No caso, não é isenta de Cofins a venda de medicamentos por associação civil de assistência a trabalhadores, ainda que a preço de custo para os associados.

À consideração superior.

*Assinatura digital*

Laércio Alexandre Becker

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir, à Copen e à Cotri.

*Assinatura digital*

MARCO ANTONIO F. POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit09

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

*Assinatura digital*

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Copen

*Assinatura digital*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinatura digital*  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit