



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	120 – COSIT
DATA	22 de junho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. PROMOÇÃO DE CURSOS PARA ASSOCIADOS E NÃO ASSOCIADOS. ALUGUEL DE IMÓVEL DO ATIVO IMOBILIZADO.

A promoção de cursos por parte de associação civil sem fins lucrativos para associados e não associados, com ônus financeiro para o participante, não afasta a isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde que os cursos atendam as finalidades constantes do estatuto; que não implique concorrência com organizações que não gozem da isenção; e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos nas alíneas "a" a "e" do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

O auferimento de rendimentos de aluguel de imóvel pertencente à associação sem fins lucrativos, por si só, não é causa da perda do benefício da isenção, desde que se destinem a complementar as demais fontes de custeio; que os recursos sejam integralmente aplicados nas finalidades estatutárias da entidade; que não implique concorrência com organizações que não gozem da isenção; e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos nas alíneas "a" a "e" do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), artigo 111, inciso II; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, "a" a "e", e § 3º, e arts. 13, 15 e 18; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 181, incisos I a V do § 3, e 184.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. PROMOÇÃO DE CURSOS PARA ASSOCIADOS E NÃO ASSOCIADOS. ALUGUEL DE IMÓVEL DO ATIVO IMOBILIZADO.

A promoção de cursos por parte de associação civil sem fins lucrativos para associados e não associados, com ônus financeiro para o participante, não afasta a isenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde que os cursos atendam as finalidades constantes do estatuto; que não implique concorrência com organizações que não gozem da isenção; e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos no § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

O auferimento de rendimentos de aluguel de imóvel pertencente à associação sem fins lucrativos, por si só, não é causa da perda do benefício da isenção, desde que se destinem a complementar as demais fontes de custeio; que os recursos sejam integralmente aplicados nas finalidades estatutárias da entidade; que não implique concorrência com organizações que não gozem da isenção; e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos nas alíneas "a" a "e" do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), artigo 111, inciso II; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, "a" a "e", e § 3º, e arts. 13, 15 e 18; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 181, incisos I a V do § 3º, e 184.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES PRÓPRIAS. ATIVIDADES ECONÔMICAS. PROMOÇÃO DE CURSOS PARA ASSOCIADOS E NÃO ASSOCIADOS. ALUGUEL DE IMÓVEL DO ATIVO IMOBILIZADO.

Desde que atendidos os requisitos legais para gozo da isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na hipótese de realização de cursos para associados e não associados com ônus financeiro para o participante, e também na hipótese de recebimento de aluguel, a associação civil sem fins lucrativos não é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou faturamento, sujeitando-se, entretanto, à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários à alíquota de 1% (um por cento).

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13; e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, arts. 8º, IV, parágrafo único.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ATIVIDADES PRÓPRIAS. ATIVIDADES ECONÔMICAS. PROMOÇÃO DE CURSOS PARA ASSOCIADOS E NÃO ASSOCIADOS. ALUGUEL DE IMÓVEL DO ATIVO IMOBILIZADO.

Há isenção da Cofins sobre receitas decorrentes das atividades próprias da associação, assim entendidas as decorrentes da contribuição dos associados, conforme o estatuto, e as decorrentes do pagamento do curso feito pelos associados e não associados participantes.

Há isenção da Cofins sobre receitas decorrentes de aluguel do patrimônio, desde que o aluguel se destine à execução de atividades vinculadas às finalidades precípuas da entidade.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II, e art. 10; e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, art. 23.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima qualificada, através do representante legal, protocolou a presente consulta nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (substituída pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021), que diz respeito à interpretação do art. 174 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e dos arts. 15 e 18 da Lei nº 9.532, de 1997, em face dos seguintes fatos:

2. A consulente informa ser uma associação civil de direito privado sem fins lucrativos, com as seguintes finalidades:
 - 2.1. reunir os médicos interessados em fomentar o progresso, o aperfeiçoamento e a difusão da Anestesiologia, Terapia Intensiva, Tratamento da Dor e Reanimação e estabelecer normas para o treinamento na especialidade;
 - 2.2. representar os anestesiólogos, pugnando por seus interesses científicos, educacionais e profissionais;
 - 2.3. promover o desenvolvimento das ciências da saúde nas áreas de educação, pesquisa e apoio técnico, com a formação e capacitação de recursos humanos na área de Anestesiologia, buscando a melhoria contínua da qualidade dos serviços anestesiológicos oferecidos à população, sem qualquer forma de discriminação de raça, sexo, cor, religião ou classe social;
 - 2.4. fazer cumprir o Código de Ética Médica, o Código Profissional e Econômico da SBA e defender os interesses profissionais de seus membros;
 - 2.5. patrocinar Congressos da Especialidade, de âmbito regional;

- 2.6. publicar a Revista Regional de Anestesiologia;
- 2.7. conferir prêmios, conforme regulamentos próprios;
3. A consulente informa ainda que em seu estatuto a associação define como receita as contribuições dos associados e todas as receitas auferidas são utilizadas em proveito da entidade e de seus fins estatutários, e embasado na CNAE FISCAL.
4. Além dessas informações, a consulente vem ressaltando que a legislação tributária, posta para interpretação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 174, que tem por fundamento legal a Lei nº 9.532, de 1997, arts. 15 e 18, preceitua que as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam gozam da isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.
5. Pelo Estatuto, documento anexado as fls. 17 a 27, a consulente opina que se enquadra no disposto no art. 174 do Decreto nº 3.000, de 1999 (art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997), e que toda sua receita advinda das contribuições dos associados sempre foi utilizada para fins do cumprimento do Estatuto; e que, assim sendo sempre gozou da isenção do IRPJ e da CSLL;
6. Informa que estuda:
- 6.1. implantar cursos para associados e médicos de outras especialidades e acadêmicos não associados. E ainda o CRM (conselho regional de medicina) tem interesse em oferecer esses cursos para comunidade médica através da consulente;
- 6.2. alugar espaço de seu patrimônio para realização de cursos, palestras etc. para outras entidades.
7. Tendo em vista a isenção de que goza, prevista no art. 174 do Decreto nº 3.000, de 1999 (art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997), e por conta do estudo de implantar cursos para associados e não associados e de alugar espaço de seu patrimônio, a consulente vem destacando os fundamentos da Solução de Consulta nº 175, de 27 de setembro de 2018, Cosit, pela qual entende que não perderá a isenção, se os recursos arrecadados foram revertidos para si em prol do Estatuto.
- 7.1. Embora não esteja claro na consulta, pelo teor do questionamento adota-se a interpretação que na realização dos cursos haverá ônus financeiro para os participantes.
8. A consulente com base no art. 174 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, nos arts. 15 e 18 da Lei nº 9.532, de 1997, e na Solução de Consulta nº 175, de 27 de setembro de 2018, Cosit, vem formulando seis questionamentos, que, abaixo, se transcrevem:
- 1) Caberá isenção tributária de IRPJ e CSSL na ministração de cursos para associados;
 - 2) Caberá isenção tributária de IRPJ e CSSL na ministração de cursos a não associados;
 - 3) Caberá isenção tributária de IRPJ e CSSL sobre locação do espaço a terceiros;
 - 4) Quais serão os critérios a serem observados para que a isenção ocorra?

5) Ocorrerá tributação de PIS e COFINS se o curso for oferecido a não associados?

6) Posso oferecer estes cursos e alugar o espaço não perdendo o benefício da isenção, uma vez, que as receitas auferidas serão utilizadas em proveito da entidade e de seus fins estatutários, independentes de serem ministrados a associados ou não ou alugado para terceiros?

FUNDAMENTOS

9. Importa, inicialmente, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e regulamentado pela Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 9 de dezembro de 2021, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

10. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica no artigo 1º da IN RFB n.º 2.058, de 2021, o que implica dizer, compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consulente, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

11. Há de se esclarecer que por conta da revogação do Decreto nº 3.000, de 1999, pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, novo Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, a matéria objeto do art. 174 do Decreto nº 3.000, de 1999, passou a ser tratada no art. 184 do Decreto nº 9.580, de 2018, com a seguinte redação:

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

Art. 184. Ficam isentas do imposto sobre a renda 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15 e art. 18). (grifou-se)

§ 1º Não estão abrangidos pela isenção do imposto sobre a renda os rendimentos e os ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º).

§ 2º Às instituições isentas aplica-se o disposto nos § 2º e § 3º, inciso I ao inciso V, do art. 181, ressalvado o disposto no § 4º do referido artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º). (grifou-se)

§ 3º A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, na hipótese de doação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 16, parágrafo único).

§ 4º As instituições que deixarem de satisfazer as condições previstas neste artigo perderão o direito à isenção, observado o disposto no art. 183 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10).

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos rendimentos e aos ganhos de capital auferidos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 5º):

I - pela Academia Brasileira de Letras;

II - pela Associação Brasileira de Imprensa; e

III - pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

12. Por conta do disposto no § 2º é oportuno que se transcreva o conteúdo do art. 181 do Decreto nº 9.580, de 2018, destacando-se o conteúdo dos §§ 2º, 3º e 4º:

Art. 181. Não ficam sujeitas ao imposto sobre a renda as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (Constituição, art. 150, caput, inciso VI, alínea “c”; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, caput, inciso IV, alínea “c”).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, caput).

§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos aquela que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 3º). (grifou-se)

§ 3º Para o gozo da imunidade de que trata o caput, as instituições a que se refere este artigo ficam obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º): (grifou-se)

I - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (grifou-se)

II - aplicar integralmente seus recursos na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos sociais; (grifou-se)

III - manter escrituração completa de suas receitas e suas despesas em livros revestidos das formalidades capazes de assegurar sua exatidão; (grifou-se)

IV - conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data de sua emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, além da realização de outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; (grifou-se)

V - apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda; (grifou-se)

VI - assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, na hipótese de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; e

VII - outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 4º A vedação de que trata o inciso I do § 3º não se aplica à hipótese de remuneração de dirigente 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 art. 3º e art. 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, e o seu valor deverá ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, quando se tratar de fundações (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º)

13. Observa-se pela leitura da legislação acima transcrita que os artigos 181 e 184 têm como matriz legal os arts 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que abaixo se transcrevem:

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. (Vide ADIN Nº 1802)

§ 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) (grifou-se)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; (grifou-se)

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; (grifou-se)

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; (grifou-se)

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; (grifou-se)

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; (Vide ADIN Nº 1802)

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)

(...)

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (grifou-se)

§ 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. (grifou-se)

§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo. (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. (Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016)

14. O assunto da isenção do IRPJ e da CSLL concedida a determinadas instituições sem fins lucrativos pela natureza da atividade desenvolvida, de caráter subjetivo, é bastante antigo. Nesse ponto, há de se ressaltar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, publicado no Diário Oficial da União de 17 de outubro de 1974, que tratou da isenção prevista no art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda de 1966, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966. A essência da isenção prevista no art. 25 do RIR/1966, isenção concedida por conta da natureza da atividade desenvolvida, encontra-se, ressalvada algumas alterações, contida no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, matriz do art. 184 do Decreto nº 9.580, de 2018, objeto da presente consulta.

15. Por estar o PN da CST nº 162, de 1974, em vigor e pelo fato do assunto nele tratado estar correlacionado com a presente consulta, é oportuno que se transcrevam excertos desse parecer normativo. Vejamos:

EMENTA - As isenções do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66) referem-se a eventual lucro em atividades que se integrem nos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente consideradas.

“Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25. do R. I. R. (Decreto número 58.400/66) com relação aos ganhos provenientes de certas atividades por elas exercidas.

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 eles elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece a isenção (RIR/66, art. 31, c, III 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. (grifou-se)

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 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” (grifou-se).

(...)

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 proporciona melhores condições de 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. (grifou-se).

7. Sociedade religiosa que mantém, anexa 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 tributado. 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. (grifou-se).

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 . (grifou-se).

(...).

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

16. Para o presente caso, a consulente se diz ser uma associação civil sem fins lucrativos, conforme o seu estatuto social, e que teria o direito a gozar da isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, sobre o montante da receita das contribuições pagas pelos associados.

17. Em função disso, a consulente também:

17.1. não seria contribuinte da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre o montante de suas receitas, mas é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salário, nos termos do disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, atualmente, regulamentado no parágrafo único do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022; e

17.2. teria a isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, sobre a receita decorrente das atividades próprias, nos termos do disposto no art. 14, inciso X da

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, atualmente regulamentado no art. 23, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

18. Assim dispõe a Medida Provisória nº 2.158, 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;

(...)

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.

19. A Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, regulamenta o texto legal da seguinte forma:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.121, de 2022

Art. 8º Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

(...)

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; (grifei)

(...)

Parágrafo único. As entidades relacionadas no caput são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, na forma disciplinada pelos arts. 300 a 305. (grifei)

(...)

Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 8º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X). (grifei)

§ 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. (grifei)

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

(...)

Art. 145. São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa as pessoas jurídicas e equiparadas de que trata o art. 7º quando não enquadradas em nenhuma das hipóteses de que tratam os arts. 122, 123 e 125 (Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º a 6º; e Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º a 8º).

Art. 146. São também contribuintes da Cofins incidente sobre as receitas que não sejam decorrentes de atividades próprias, no regime de apuração não cumulativa (Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput, c/c o art. 10, inciso IV; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X):

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

(...)

Art. 150. Ressalvadas as disposições específicas, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas no regime de apuração não cumulativa serão calculadas mediante aplicação das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente (Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, caput).

(...)

Art. 301. São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, incisos I a X):

(...)

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, 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; (grifei)

(...).

Art. 304. A Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários será calculada sobre a base de cálculo de que trata o art. 303 mediante aplicação da alíquota de 1% (um por cento) (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, caput). (grifei)

20. Em sendo a consulente uma associação civil sem fins lucrativos nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e cumprindo com os requisitos dispostos no § 2º, alíneas “a” a “e” do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, pode ela usufruir da isenção do IRPJ e da CSLL, relativamente ao auferimento das anuidades pagas pelos associados, até então a única fonte para realização das finalidades estatutárias. Ademais, é contribuinte para a Contribuição para o PIS/Pasep somente sobre a folha de

salário, gozando da isenção sobre o auferimento das anuidades recebidas dos associados, e goza, também, da isenção da Cofins, sobre o auferimento das anuidades recebidas dos associados, por se constituir em receita decorrente da atividade própria.

21. Em sua consulta a consulente informa que estuda:

21.1. implantar cursos para associados e médicos de outras especialidades e acadêmicos não associados, com ônus financeiro para o participante. E ainda, o CRM (conselho regional de medicina) tem interesse em oferecer esses cursos para comunidade médica através da consulente;

21.2. alugar espaço de seu patrimônio para realização de cursos, palestras e outros eventos para outras entidades.

22. Nessa expectativa, consulta sobre a isenção do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

23. Não obstante ser objeto de solução de consulta, analisar-se-á o Estatuto da Associação, documento anexado às fls.17/27. Entre as finalidades da consulente, conforme o estatuto, verifica-se a de *“promover o desenvolvimento das ciências da saúde nas áreas de educação, pesquisa e apoio técnico, com a formação e capacitação de recursos humanos na área de Anestesiologia, buscando a melhoria contínua da qualidade dos serviços anestesiológicos oferecidos à população, sem qualquer forma de discriminação de raça, sexo, cor, religião ou classe social”*.

24. Assim, os cursos promovidos pela entidade e ofertados para os associados e para as demais pessoas ligadas aos objetivos institucionais da entidade devem atender as finalidades dispostas no seu estatuto. Nessa situação, é perfeitamente concebível que poderá haver ônus financeiro para os interessados em participar do curso.

25. A isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, conforme a literalidade do texto, é direcionado para as entidades sem fins lucrativos nele mencionadas, entre as quais 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.

26. Nesse ponto, deve-se observar o disposto nas alíneas “a” a “e” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, notadamente o disposto na alínea “b”, retro transcrito, pelos quais a consulente deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

27. O PN CST nº 162, de 1974, alhures transcrito, assenta que, revestindo-se a isenção em pauta de caráter subjetivo, não pode ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. A isenção, conforme dispõe o **caput** do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, incide sobre as entidades nele referidas e não sobre determinadas espécies de receitas por elas auferidas. Em outras palavras, o não-cumprimento de qualquer dos requisitos estipulados para seu gozo, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, implicará a perda da isenção na sua totalidade; ou seja, a tributação pelo IRPJ e pela CSLL abrangerá toda a receita obtida pela instituição e não apenas parte dela.

28. Ainda conforme o mesmo PN CST nº 162, de 1974, a exploração de atividades econômicas complementares ao objeto social dessas instituições, por si só, não descaracteriza o

benefício fiscal da isenção do IRPJ e CSLL, desde que os resultados desta exploração sejam aplicados integralmente na consecução de seus objetivos e não haja superávit nas contas, e caso houver ele seja igualmente integralmente destinado às finalidades essenciais da entidade. Ademais, a isenção fica afastada quando a instituição explora determinada atividade em concorrência com outras pessoas jurídicas que não gozam da isenção.

29. Nesta mesma linha concluiu a Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2009, *in verbis*:

Parecer PGFN/CAT nº 768/2009

(...)

47. Diante de todo o exposto é de se concluir:

a) Conforme a jurisprudência majoritária do STF a imunidade é interpretada de modo a maximizar o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar. 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; (...) (grifou-se)

30. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil segue o entendimento acima exposto também para a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, como podemos constatar do Manual de Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica/2022:

030 A prática de atos comuns às pessoas jurídicas com fins lucrativos descaracteriza a isenção?

Não, pode haver a convivência entre rendimentos decorrentes de atividade essencial, portanto imunes, com os rendimentos que não estejam de acordo com a finalidade essencial da entidade, rendimentos não imunes, sem descaracterizar a imunidade.

Da mesma forma, não é possível a convivência de rendimentos isentos com não isentos, tendo em vista não ser possível o gozo de isenção pela metade, ou todos os rendimentos são isentos, se cumpridos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos.

Em relação a entidade imune:

O Supremo Tribunal Federal (STF) vem pacificando o seu entendimento na linha de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas finalisticamente. Segundo esse tribunal, a imunidade prevista no art. 150, VI, alínea "c", abrange inclusive os serviços que não se enquadrem nas finalidades essenciais da entidade de assistência social. Nessa esteira de entendimento, foi editada a Súmula 724 do STF:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

A opção por uma interpretação teleológica da imunidade, todavia, não afasta, antes exige, a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares de cada entidade, sob pena de se admitir a ocorrência de abusos no exercício do aludido benefício constitucional. Mesmo aceitando a orientação finalista, não se pode chegar ao extremo de acatar que toda e qualquer renda, advinda de outras atividades não relacionadas com aquelas essenciais da entidade, estejam, indistintamente, acobertadas pela imunidade apenas porque o seu produto é destinado à própria instituição. Não se concebe que da imunidade resulte um favorecimento excessivo à entidade, a ponto de ferir o princípio constitucional da livre concorrência em relação às empresas que operam no mesmo ramo de atividade sem o benefício tributário. Em outras palavras, deve-se analisar as peculiaridades de cada caso à luz do princípio estatuído no art. 173, § 4º, da Constituição Federal.

Em relação a entidade isenta:

Por meio do Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, a RFB esclarece que para a fruição da isenção é necessária a observância dos requisitos legais em sua totalidade, já que o descumprimento parcial das condições é suficiente para a inaplicabilidade total da isenção, além disso, ressalta que a isenção não pode ser reconhecida quando a entidade extrapola seus objetivos sociais e exerce atividades de natureza econômico-financeira, já que, desse modo, concorreria de forma desigual com organizações não alcançadas pela situação beneficiada.

No entanto, o exercício de atividades não relacionadas com as finalidades institucionais da entidade não prejudicaria o aproveitamento do benefício tributário desde que esta prática consistisse apenas em um acessório para otimizar suas atividades.

Considerar, porém, que essa interpretação por assim dizer "extensiva" da regra instituidora do benefício em acatamento das finalidades da entidade, não tem o condão de permitir a exploração de atividades econômicas pela entidade, as quais se transformem em importantes fonte de receitas, de forma a desvirtuá-la dos seus objetivos sociais. Também, não afasta, antes exige a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares das atividades por ela exploradas.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997; e PN CST nº 162, de 1974.

(Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/PeRPJ2022v1.pdf>)

31. Havendo a transferência de parte do custo de implantação do curso para os associados participantes e demais interessados, estabelece-se uma nova fonte de recurso, além das contribuições dos associados.

32. Nessa hipótese, os recursos arrecadados no curso relacionado às finalidades estatutárias e utilizados na cobertura dos seus custos de implantação e manutenção não comprometem a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

33. Resumidamente, a promoção de cursos por parte de associação civil sem fins lucrativos para associados e não associados, com ônus financeiro para o participante, não afasta a isenção do IRPJ e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde que os cursos atendam as finalidades constantes do estatuto, que eles não impliquem concorrência com organizações que não gozem da isenção, e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos no § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

34. Vejamos, agora a hipótese de recebimento de aluguel. Caso a consulente gozando da isenção do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, viesse a receber recursos de aluguel de um imóvel pertencente ao imobilizado perderia a isenção?

35. Advirta-se que a perspectiva de alugar um imóvel pertencente ao imobilizado da consulente deve decorrer do fato de haver necessidade de obtenção de recurso para cumprimento das finalidades estatutárias, inclusive a implantação e manutenção dos cursos, face eventual insuficiência das fontes de recursos, haja vista a vedação por conta da isenção de não haver superávit nas contas, prevista no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, ou, caso o apresente em determinado exercício, seja o resultado destinado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

36. Entende-se, então, que o auferimento de rendimentos de aluguel por parte da consulente por si só não é causa da perda do benefício da isenção do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde que se constitua em recurso complementar às demais fontes de custeio, que os recursos sejam integralmente aplicados nas finalidades estatutárias da entidade, que não implique concorrência com organizações que não gozem da isenção, e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos nas alíneas "a" a "e" do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

37. Por fim, vejamos a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na hipótese de a consulente vir a implantar cursos, cobrar dos associados e dos não associados alguma contrapartida financeira para o custeio de implantação e manutenção dos cursos e de vir a receber rendimentos de aluguel.

38. Quanto à Cofins, cabe traçar uma diferenciação entre o tipo de isenção que alcança esta Contribuição e aquele disciplinado pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, referenciado anteriormente, que abrange o IRPJ e a CSLL. A isenção do IRPJ e da CSLL é subjetiva, ou seja, isenção decorrente da natureza do contribuinte atingindo a totalidade das receitas auferidas pela beneficiária, com já esclarecido. Já a isenção da Cofins prevista no **caput** do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, atualmente regulamentada no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, é uma isenção objetiva; quer

dizer, estão isentas da Cofins somente a receita bruta decorrentes das atividades próprias, assim definidas nos §§ 1º e 2º do art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

39. De início, afirme-se que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil está vinculada ao entendimento que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Especial Repetitivo, deu ao termo “atividades próprias” (art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 2001) no REsp nº 1.353.111. Por força do art. 19-A da Lei nº 10.522, de 2002, o tema 1.31, “m” da Lista de dispensa de contestação e recurso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é de observância obrigatória pela RFB:

m) COFINS - Isenção do art. 14, X, da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 (atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) - Mensalidades pagas às instituições de ensino sem fins lucrativos.

REsp nº 1.353.111/RS (tema nº 624 de recursos repetitivos)

Resumo: *As receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 (atual MP nº 2.158-35, de 2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF nº 247/2002, nessa extensão.*

Referência: Nota PGFN/CRJ nº 333/2016

40. Nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, alhures transcritos, são receitas das atividades próprias:

40.1. as decorrentes dos pagamentos das contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

40.2. as decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

41. Para o caso, podem ser enquadradas como receitas das atividades próprias, além das contribuições dos associados, as decorrentes dos pagamentos do curso feitos pelos associados e não associados matriculados, já que pelo estatuto, a promoção de cursos é atividade para atender umas das finalidades do estatuto.

42. Contudo, assinala-se que a receita derivada de aluguéis só pode ser enquadrada como atividade própria da entidade para fins do gozo da isenção da Cofins se o aluguel for destinado à execução de atividade vinculada às finalidades precípua da entidade. **Se o aluguel afetar o patrimônio a atividades estranhas às finalidades da entidade, não haverá isenção da Cofins.** Tal conclusão é corroborada pela decisão do STJ no REsp nº 1.353.111/RS, cuja ementa reproduzimos a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER

*CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS. 1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. **O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.** 2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos. 3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão. 4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012. 5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em*

28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997". 6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1353111/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2015, DJe 18/12/2015)

(grifos nossos)

43. A regra geral é a incidência da Cofins pelo regime de apuração não cumulativa, nos termos do art. 145 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º a 8º), excetuando-se apenas algumas pessoas jurídicas ou receitas especificadas na legislação, citadas nos arts. 122, 123 e 125 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).

44. Na hipótese dos parágrafos anteriores e atendidos os requisitos legais para gozo da isenção do IRPJ e da CSLL, cabem as seguintes orientações quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins:

44.1. a consulente não é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou faturamento, entretanto, sujeita-se à Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salário, à alíquota de 1% (um por cento), nos termos do inciso IV e parágrafo único do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (inciso IV do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), alhures transcrito;

44.2. a consulente continuará gozando da isenção da Cofins, nos termos do art. 23, inclusive os §§ 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001), relativamente às receitas decorrentes das atividades próprias, assim entendidas as decorrentes da contribuição dos associados, conforme o estatuto, e as decorrentes do pagamento do curso feito pelos associados e não associados participantes.

44.3 a consulente faz jus à isenção da Cofins sobre as receitas de aluguéis, desde que o aluguel se destine a atividades vinculadas às finalidades precípua da entidade.

CONCLUSÃO

45. Ante o acima exposto, soluciona-se a presente consulta com as seguintes conclusões:

45.1. A promoção de cursos por parte de associação civil sem fins lucrativos para associados e não associados, com ônus financeiro para o participante, não afasta a isenção do IRPJ e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde que os cursos atendam às finalidades constantes do estatuto; que não implique concorrência com organizações que não gozem da isenção; e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos nas alíneas "a" a "e" do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

45.2. O auferimento de rendimentos de aluguel de imóvel pertencente à associação sem fins lucrativos, por si só, não é causa da perda do benefício da isenção, desde que se constitua em recurso complementar as demais fontes de custeio, que os recursos sejam integralmente aplicados nas finalidades estatutárias da entidade, que não implique concorrência com organizações que não gozem da isenção e que sejam atendidos todos os requisitos legais dispostos nas alíneas "a" a "e" do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997

45.3. Desde que atendidos os requisitos legais para gozo da isenção IRPJ e da CSLL, a associação civil sem fins lucrativos:

45.3.1. não é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento, sujeitando-se, entretanto, à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários à alíquota de 1% (um por cento);

45.3.2. continuará gozando da isenção da Cofins, relativamente às receitas decorrentes das atividades próprias, assim entendidas as decorrentes da contribuição dos associados, conforme o estatuto, e as decorrentes dos pagamentos dos cursos feitos pelos associados e não associados participantes

45.3.3 gozará da isenção da Cofins sobre receitas decorrentes de aluguel de seu patrimônio, desde que para a execução de atividades vinculadas às suas finalidades precípuas.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

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 IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação