



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	206 – COSIT
<b>DATA</b>	5 de setembro de 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

SINDICATO PATRONAL. PERMUTA SEM TORNA.

A permuta de imóvel por unidades imobiliárias a construir, sem o recebimento de parcela complementar, realizada por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que não atua com atividades imobiliárias, não origina ganho de capital, não havendo a ocorrência do fato gerador do IRPJ, se forem observadas as disposições da Instrução Normativa nº 107, de 1988.

A imunidade de impostos do art. 150 da CF, de 1988, é restrita quanto ao patrimônio, renda ou serviços dos sindicatos das entidades sindicais dos trabalhadores, não englobando as entidades sindicais patronais.

O ganho de capital decorrente da alienação de patrimônio por entidade enquadrada no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pode vir a se enquadrar na referida isenção do IRPJ, caso se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, e desde que os demais requisitos legais sejam cumpridos.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, de 1988, art. 150, VI, “c”; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a” a “e” e § 3º, art. 15; PN CST nº 162, de 1974.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

SINDICATO PATRONAL. PERMUTA SEM TORNA.

A permuta de imóvel por unidades imobiliárias a construir, sem o recebimento de parcela complementar, realizada por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que não atua com atividades imobiliárias, não origina ganho de capital, não havendo a ocorrência do fato gerador da CSLL, se forem observadas as disposições da Instrução Normativa nº 107, de 1988.

O ganho de capital decorrente da alienação de patrimônio por entidade enquadrada no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pode vir a se enquadrar na referida isenção da CSLL, caso se trate de situação eventual e não configure ato

de natureza econômico-financeira, e desde que os demais requisitos legais sejam cumpridos.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a” a “e” e § 3º, art. 15; PN CST nº 162, de 1974.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

SINDICATO PATRONAL. PIS/PASEP SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS.

A entidade sindical deve recolher a Contribuição para o PIS/Pasep sobre sua folha de pagamentos.

**Dispositivos Legais:** Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, V; IN SRF nº 247, de 2002, art. 9º, V.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

SINDICATO PATRONAL. RECEITAS NÃO DERIVADAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PERMUTA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O sindicato patronal deve tributar no regime de apuração não cumulativa as receitas não derivadas de atividades próprias desse tipo de entidade. Não haverá receita tributável em decorrência da permuta de imóvel se forem obedecidas as disposições da Instrução Normativa nº 107, de 1988.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II, e art. 10; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, X; IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, I, II e § 2º; Parecer Normativo Cosit nº 9, de 2014; Lei nº 10.406, de 2002, art. 533.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 70, DE 2017**

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima qualificada, pessoa jurídica de direito privado, informa que exerce a atividade de entidade sindical rural, e formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

2. Declara possuir um imóvel, tendo celebrado com uma cooperativa um contrato de permuta de terreno por área a ser construída, onde *“entregará à XXXX um imóvel onde será edificado um prédio comercial e, em contrapartida o SEGUNDO CONTRATANTE irá edificar um edifício”*, na conclusão deste contrato, a consulente receberá parte do edifício comercial construído, enquanto a parte restante ficará com a entidade que celebrou a permuta.

3. Discorre acerca do conceito de renda como sendo relativo a um acréscimo patrimonial e afirma que *“o que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio ao ponto de ser posto em disponibilidade, implicando incremento do valor líquido desse.”*

Entende que não exerceu atividade econômica ou comercial e que não teria existido, dessa forma, variação patrimonial.

4. Afirma ser uma entidade sem fins lucrativos, que emprega o seu patrimônio exclusivamente para seus objetivos sociais, nos termos do art. 12 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e desse modo, acredita gozar de imunidade e isenção tributárias típicas das entidades sem fins lucrativos.

5. Faz referência à Solução de Consulta Cosit nº 70, de 23 de janeiro de 2014, que tratou de isenção do IRPJ e da CSLL quanto ao ganho de capital auferido por sindicato patronal.

6. Cita como fundamentação legal o art. 43, incisos I e II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (o Código Tributário Nacional – CTN), art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, art. 181, § 3º, incisos I a V e art. 184 do Anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR), o Parecer Normativo CST nº 162, de 1974 e a SC Cosit nº 70, de 2017.

7. Por fim, apresenta os questionamentos a seguir:

*1) Ao outorgar as escrituras públicas para transferência da propriedade dos imóveis aos cooperados haverá ou não incidência de tributos e contribuições sociais para o consulente Sindicato Rural, uma vez que não haverá ocorrência do fato gerador de variação de patrimônio do consulente com a outorga das escrituras públicas para transferência de propriedade aos cooperados por terem sido as obras construídas com recursos econômicos dos cooperados e integralizados na Cooperativa com esse objetivo (de construir o edifício) e, não haver para o consulente Sindicato Rural acréscimo patrimonial que seja considerado como disponibilidade econômica ou jurídica, também porque não há para o Sindicato Rural habitualidade e sim a eventualidade nessa transferência? Tudo especificadamente quando da obrigatoriedade ou não do recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), pois é entidade imune/isenta, dar-se-á legislação federal a interpretação da imunidade/isenção na operação acima relatada?*

*2) O patrimônio que lhe cabe após a conclusão das obras (7 salas e o auditório) no contrato firmado com a Cooperativa XXXXXXXX, que de fato já está no patrimônio do consulente segundo a descrição detalhada acima, está imune à tributação federal?*

## FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente à análise da matéria, cabe esclarecer que o objetivo do processo de consulta de que tratam os artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro, tendo como premissa que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade, nesse sentido, não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta. Além disso, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, procedidas pela consultante e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

9. O instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, nem se presta ao reconhecimento da isenção de tributo, o que implica dizer que compete ao consultante analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Desse modo, não será analisada, na presente Solução de Consulta (SC), a veracidade e correção dos dados e informações que instruem a consulta, nem será analisado o contrato de permuta imobiliária.

10. Em consulta ao Estatuto da consultante, identificou-se que se trata de entidade sindical dos empregadores vinculados à categoria econômica das atividades rurais, caracterizando-se, assim, como um sindicato patronal.

11. A consultante questiona, em síntese, se uma permuta de terreno por parte de uma edificação a ser construída, sem recebimento de torna, ocasionaria a incidência ou não dos tributos Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) para uma entidade sindical patronal e se esse imóvel adquirido pela permuta estaria imune ou isento quanto à tributação federal.

12. Os fatos relativos à 1ª questão se referem a uma permuta sem parcela complementar de um terreno por um imóvel a ser construído. Como o caso trata de entidade sindical patronal rural, ou seja, pessoa jurídica que não atua no ramo de atividade imobiliária, caberia analisar, inicialmente, a existência ou não de ganho de capital em situações como estas.

13. A Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, apesar de tratar sobre procedimentos a serem adotados nas permutas de imóveis, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, o que a princípio não englobaria a situação da consultante, traz algumas considerações importantes mesmo para entidades sujeitas à isenção do IRPJ e da CSLL.

*1.1 Para fins desta instrução normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes o pagamento de parcela complementar em dinheiro aqui denominada torna.*

*1.2 As operações de permuta a preço de mercado deverão estar apoiadas em laudo de avaliação dos imóveis permutados, feito por três peritos, ou por entidade ou empresa especializada, desvinculados dos interesses dos contratantes, com a indicação dos*

*critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados.*

*1.3 As operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, sob controle comum ou associadas por qualquer forma, ou entre a pessoa jurídica e seu sócio, administrador ou titular, ou com o cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim dessas pessoas físicas, serão sempre realizadas tomando-se por base o valor de mercado das unidades permutadas e exigindo-se laudo de avaliação, nas condições estabelecidas no subitem anterior sob pena de arbitramento do valor dos bens pela autoridade fiscal.*

*(...)*

*2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.*

*(...)*

*2.2 Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.*

*2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.*

*(...)*

14. Percebe-se, assim, que a permuta de terreno por unidades imobiliárias a construir, sem o recebimento de parcela complementar, realizada por sindicato de empregadores rurais, que não atua com atividades imobiliárias, pode não originar ganho de capital, não havendo a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL caso observe as disposições constantes no item 2.1.1 do excerto acima.

15.. Cumpre ressaltar que as operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, sob controle comum ou associadas por qualquer forma, ou entre a pessoa jurídica e seu sócio, administrador ou titular, ou com o cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim dessas pessoas físicas, serão sempre realizadas tomando-se por base o valor de mercado das unidades permutadas e exigindo-se laudo de avaliação, nas condições estabelecidas na IN SRF nº 107, de 1988.

16. Em relação à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, cabe consignar que, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 9, de 4 de setembro de 2014, não há dúvidas quanto ao fato de que as operações de permuta estão adstritas às mesmas disposições relativas à compra e venda, de acordo com o art. 533 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), a seguir transcrito:

*Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:*

16. O tratamento tributário na alienação de imóveis de sindicatos de empregadores foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 70, de 23 de janeiro de 2017, reproduzida, em parte, a seguir. Na referida SC a RFB explanou acerca da diferença entre os institutos da imunidade e isenção e manifestou seu entendimento de que o sindicato patronal poderá excluir da base de cálculo da Cofins a receita decorrente da permuta de bens imóveis, enquanto a Contribuição para o PIS/Pasep incidirá, nesse caso, sobre sua folha de pagamentos.

5. Preliminarmente, cumpre diferenciar os institutos da imunidade tributária e da isenção tributária, utilizados, equivocadamente, pelo consulente, como sinônimos.

6. A imunidade tributária se refere a uma limitação ao poder de tributar das entidades políticas, instituída pela própria Constituição. O art. 150 da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, que trata da imunidade, restringe-a, quanto ao patrimônio, renda ou serviços dos sindicatos, apenas às entidades sindicais dos trabalhadores, conforme inciso IV, alínea “c” do referido artigo, não abarcando, desse modo, os sindicatos patronais, que é o caso do consulente.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) **patrimônio, renda ou serviços** dos partidos políticos, inclusive suas fundações, **das entidades sindicais dos trabalhadores**, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)”

7. Já a isenção tributária configura uma forma de exclusão do crédito tributário, que deve ser prevista em Lei, nos termos do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

8. As entidades sindicais, de modo geral, podem estar abrangidas pela isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que considerou isentas destes tributos 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. No entanto, a referida Lei, exclui expressamente da abrangência desta norma isentiva os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, conforme § 2º do art. 15.

“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)*

*§ 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."*

9. *Consta no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que as citadas instituições isentas devem seguir, dentre outras, as disposições constantes do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º da Lei em questão.*

*"Art. 12. (...)*

*(...)*

*§ 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; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)<sup>1</sup>*

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

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

*d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*

*e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

*(...)*

*§ 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)*

*(...)"*

10. *Da leitura dos referidos dispositivos legais, pode-se perceber a relevância dada ao destino dos recursos dessas instituições para que elas possam fruir*

---

<sup>1</sup> Redação atual:

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)

a isenção. Enquanto a alínea “b” do § 2º determina que os recursos sejam integralmente aplicados na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, o § 3º define instituição sem fins lucrativos como aquela que não apresente superávit ou, caso venha a apresentar em algum exercício, destine-o integralmente aos seus objetivos sociais.

11. O Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) disciplinou a referida isenção nos seguintes termos:

*“Sociedades Benéficas, Fundações, Associações e Sindicatos*

Art. 174. ***Estão isentas do imposto 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, arts. 15 e 18).***

§ 1º A isenção é restrita ao imposto da pessoa jurídica, observado o disposto no parágrafo subsequente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 1º).

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

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições dos §§ 2º e 3º, incisos I a V, do art. 170 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º).

(...)

§ 5º As instituições que deixarem de satisfazer as condições previstas neste artigo perderão o direito à isenção, observado o disposto no art. 172 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10).”

“Art. 170. (...)

(...)

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

***I - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;***

***II - aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;***

***III - manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;***

***IV - 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;***

***V - apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;***

(...)”

12. O Parecer Normativo CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, emitido quando vigorava o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 1966, tratou de dúvida relativa à isenção prevista no art. 25 do referido RIR, o qual possuía redação semelhante à redação do art. 174 do atual RIR, objeto desta Solução de Consulta.

*“1. Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 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 (Regulamento do Imposto de Renda/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 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.***

*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 tomados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal.”*

13. Referido Parecer Normativo esclarece que para a fruição da citada 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 referida 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, conseqüentemente não beneficiadas pelo mesmo tratamento fiscal.

14. No site da Receita Federal do Brasil<sup>2</sup>, constam esclarecimentos sobre essa questão, conforme item 30, do capítulo I do Perguntas e Respostas – DIPJ 2014:

*“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*

<sup>2</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2014/PergResp/default.htm>

*rendimentos são isentos, se cumpridos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos.*

*Normativo: Lei nº 9.532, de 1997; e 27 PN CST nº 162, de 1974”*

15. *No caso sob análise, a dúvida se refere ao tratamento tributário dado a um ganho de capital auferido na venda de parte de um terreno de entidade sindical, caso esse ganho seja totalmente revertido para as atividades da entidade.*

16. *A venda de um imóvel pode ou não configurar ato com fim econômico, a depender da forma como é realizada e da intenção da entidade ao efetuar-la. A compra e venda habitual de imóveis ou a prática de loteamento ou desmembramento de terreno em diversas partes para venda, com intenção de lucro, desvirtua a condição de entidade sem fins lucrativos, já que configura exploração de atividade claramente econômica, típica de sociedade imobiliária. No entanto, a venda de um único imóvel, sendo todo o resultado obtido com a operação revertido para os objetivos sociais da entidade, não caracteriza ato de natureza econômica.*

17. *A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se pronunciou acerca desse tema conforme se observa pelas ementas dos Pareceres CST citados a seguir:*

*“Parecer Nº: 2032-1 de 01/01/1981*

*Ementa: SIMPLES ALIENACAO DE PARTE DE SEU IMOVEL NAO CONSTITUI CAUSA PERDA ISENCAO. HAVERA PERDA ISENCAO SE A ENTIDADE DESVIRTUAR NATUREZA ATIVIDADES OU TORNAR DIVERSO O CARATER DOS RECURSOS.”*

*“Parecer Nº: 446-1 de 02/05/1990*

*Ementa: A PRATICA DE OPERACAO DE LOTEAMENTO PROVOCA A PERDA DA ISENCAO DO IMPOSTO DE RENDA, POR PARTE DE SOCIEDADES CULTURAIS, RELIGIOSAS, ASSISTENCIAIS OU EDUCACIONAIS, POR NAO SE ENQUADRAR, AQUELA ATIVIDADE, EM SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.”*

18. *Percebe-se, assim, que o ganho de capital auferido pela venda de parte de um terreno, por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, quando se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, sendo todo o resultado obtido com a operação revertido para os objetivos sociais da entidade, não prejudica a isenção do IRPJ e da CSLL, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos.*

19. *Cabe agora analisar a questão sob o foco da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

20. *A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, dispõe em seu art. 13 que a Contribuição para o PIS/Pasep incide sobre a folha de salários para certas entidades, dentre elas os sindicatos, enquanto o art. 14, inciso X, estabelece a isenção da Cofins para as receitas relativas às atividades próprias destas entidades:*

*“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:*

*(...)*

*V - **sindicatos**, federações e confederações;*

*(...)*

*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.*

*(...)”*

21. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, esclarece a expressão “receitas derivadas de suas atividades próprias” em seu art. 47, § 2º, definindo tais receitas como aquelas decorrentes 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.

*“Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades:*

*(...)*

*IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preenchem as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;*

*V – sindicatos, federações e confederações;*

*(...)*

*Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:*

*I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e*

*II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.*

*(...)*

*§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes 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.”*

22. Como a receita relativa à venda de imóveis não pode ser considerada receita de atividade própria de entidade sindical, não recai sobre ela a isenção da Cofins prevista no inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001.

23. A regra geral é a incidência da Cofins pelo regime de apuração não cumulativa, excetuando-se apenas algumas pessoas jurídicas ou receitas especificadas na legislação. Tratando-se de sindicato patronal, este não está sujeito ao regime cumulativo, pois não se aproveita da imunidade de impostos dirigida aos sindicatos dos trabalhadores, conforme art. 150 da CF, de 1988, especificamente por não se enquadrar art. 10, inciso IV da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Assim, por também não se enquadrar nos demais incisos do art. 10, da Lei nº 10.833, de 2003, o sindicato patronal está sujeito a apurar a Cofins pelo regime aplicável ao regime de apuração não cumulativa.

24. Cabe agora analisarmos se a receita auferida pela consulente possui alguma previsão legal específica de tributação no regime de apuração não cumulativa. Da leitura do art. 1º, § 3º, II da Lei nº 10.833, de 2003, resta claro que, apesar de a consulente se sujeitar ao regime de apuração não cumulativa para as suas receitas não

*próprias, a receita da venda de bens do ativo imobilizado não integra a base de cálculo da Cofins.*

*Art. 1º (...)*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*~~II – não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;~~*

*II – de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível (redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014);*

*(...)*

25. *Assim, o sindicato patronal poderá excluir da base de cálculo da Cofins a receita decorrente da venda de bens imóveis. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, os sindicatos não são contribuintes da referida contribuição quando incidente sobre a receita ou o faturamento, mas devem recolher a referida contribuição incidente sobre a folha de salários.*

*(...)*

### **Conclusão**

*(...)*

*31.1 - O ganho de capital auferido pela venda de parte de um terreno, por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, quando se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, não prejudica a isenção do IRPJ e da CSLL, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos;*

*31.2 - O sindicato patronal poderá excluir da base de cálculo da Cofins a receita decorrente da venda de bens imóveis, enquanto a Contribuição para o PIS/Pasep incidirá, nesse caso, sobre sua folha de pagamentos.*

17. Constata-se, assim, que, uma vez que as operações de permuta estão submetidas às mesmas disposições relativas à compra e venda, a presente Solução de Consulta vincula-se ao entendimento proferido na SC Cosit nº 70, de 2017, esclarecendo à consulente que o sindicato patronal, se forem obedecidas as disposições descritas nos itens 13 e 14, não terá, na base de cálculo da Cofins, receita tributável em decorrência da permuta de bens imóveis, enquanto a Contribuição para o PIS/Pasep incidirá sobre sua folha de pagamentos, não acarretando a operação em questão em modificação de sua apuração.

18. Em relação à 2ª questão - “O patrimônio que lhe cabe após a conclusão das obras (7 salas e o auditório) no contrato firmado com a Cooperativa XXXXXXX, que de fato já está no patrimônio do consulente segundo a descrição detalhada acima, está imune à tributação federal?”- cabe esclarecer à consulente que a imunidade de impostos do art. 150 da Constituição Federal, de 1988, é restrita quanto ao patrimônio, renda ou serviços dos sindicatos, apenas às entidades sindicais dos trabalhadores, conforme inciso IV, alínea “c” do citado artigo, não englobando os sindicatos de empregadores rurais, que é o caso da consulente.

*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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

*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;*

19. Quanto à isenção do IRPJ e da CSLL estabelecida pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, cabe esclarecer que não se trata de uma isenção direcionada ao patrimônio das entidades listadas, mas uma isenção relativa à renda das entidades especificadas, com exceção para os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Assim, cabe informar que o ganho de capital decorrente de uma futura alienação do referido patrimônio, por entidade enquadrada no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pode vir a se enquadrar na referida isenção do IRPJ e da CSLL, caso se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, e desde que os demais requisitos legais sejam cumpridos.

## CONCLUSÃO

21. Diante dos fundamentos expostos, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a em parte à SC Cosit nº 70, de 2017, e respondendo à consulente que:

21.1. A permuta de imóvel por unidades imobiliárias a construir, sem o recebimento de parcela complementar, realizada por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que não atua com atividades imobiliárias, não origina ganho de capital, não havendo a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, se forem observadas as disposições da Instrução Normativa nº 107, de 1988;

21.2. O sindicato patronal não terá, na base de cálculo da Cofins, receita tributável em decorrência da permuta de bens imóveis se forem obedecidas as disposições da Instrução Normativa nº 107, de 1988;

21.3. A Contribuição para o PIS/Pasep sobre sua folha de pagamentos não é impactada por eventual receita em operação de permuta imobiliária;

21.4. A imunidade de impostos do art. 150 da CF, de 1988, é restrita quanto ao patrimônio, renda ou serviços dos sindicatos das entidades sindicais dos trabalhadores, não englobando as entidades sindicais patronais;

21.5. O art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não se refere a uma isenção direcionada ao patrimônio das entidades listadas. O ganho de capital decorrente da alienação de patrimônio por entidade enquadrada no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pode vir a se enquadrar na referida isenção do IRPJ e da CSLL, caso se trate de situação eventual e não configure ato de natureza econômico-financeira, e desde que os demais requisitos legais sejam cumpridos.

*Assinatura digital*

MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

*Assinatura digital*

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir.

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

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

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit