



Solução de Consulta nº 159 - Cosit

Data 24 de junho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ASSOCIAÇÃO. SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. ATIVIDADES ECONÔMICAS. LIVRARIA. GRÁFICA. REQUISITOS.

Para efeitos da isenção da CSLL - outorgada às organizações religiosas de caráter educativo, cultural e de assistência social, constituídas na forma de associação sem fins lucrativos – são admissíveis as atividades de livraria e de gráfica, desde que, sem prejuízo dos demais requisitos legais, tais atividades se identifiquem com aquelas para as quais foi criada a entidade, e que os resultados obtidos se apliquem integralmente nos fins institucionais.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111, II; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15; e Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ASSOCIAÇÃO. SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. ATIVIDADES ECONÔMICAS. LIVRARIA. GRÁFICA. REQUISITOS.

Para efeitos da isenção do IRPJ - outorgada às organizações religiosas de caráter educativo, cultural e de assistência social, constituídas na forma de associação sem fins lucrativos – são admissíveis as atividades de livraria e de gráfica, desde que, sem prejuízo dos demais requisitos legais, tais atividades se identifiquem com aquelas para as quais foi criada a entidade, e que os resultados obtidos se apliquem integralmente nos fins institucionais.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111, II; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15; e Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 740, de 2007 (revogada), art. 15, inc. II; e IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inc. II.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, por meio de procurador constituído nos autos, formula consulta, protocolada em 22/6/2012, acerca da interpretação da legislação tributária relativa a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita federal do Brasil (RFB), como segue.

2. Declara-se, inicialmente, uma organização religiosa, constituída na forma de associação sem fins lucrativos, de caráter educativo, cultural e de assistência social, e que goza de isenção do imposto de renda, conforme dispõe o § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

3. Afirma, com fundamento no item 7 do Parecer Normativo (PN) CST nº 162, de 11 de setembro de 1974, que a sociedade religiosa que mantém, anexo ao templo, livraria para venda de livros religiosos e 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 de dádivas e donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes para referenciar o alvo de sua crença.

4. Registra que, a seu ver, tal benefício fiscal é extensível apenas ao estabelecimento matriz, no caso a igreja., de modo que o fato de possuir estabelecimentos filiais, dedicados a atividades econômicas, mais especificamente 3 (três) livrarias e 1 (uma) gráfica, acarreta-lhe dúvidas sobre a tributação aplicável aos resultados alcançados, ainda que as receitas geradas nesses estabelecimentos sejam revertidas para sustento e benefício da própria associação.

5. Sobre o tema, ao pesquisar a legislação com a intenção de saber qual o entendimento da RFB sobre o assunto, localizou as Decisões nº 13/2000 e 14/2000, da 6ª Região Fiscal, e as de nºs 79/2001, 142/2002 e 143/2002, da 9ª Região Fiscal.

6. Ainda sobre as filiais, menciona acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamento de salários, na alíquota de 1% (um por cento), e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre as receitas não derivadas das atividades próprias, conforme definição do § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, na alíquota de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos de por cento).

7. Assim questiona:

a) sobre os resultados das filiais incidem Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)?

b) qual o código de receita para o recolhimento da Cofins incidente sobre as receitas não derivadas de atividades próprias?

c) as receitas decorrentes da venda dos livros, sujeitos à alíquota 0 (zero), em virtude do art. 2º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, devem ser excluídas do total das receitas para fins de tributação pela Cofins?

d) as receitas decorrentes do recebimento de aluguéis de suas casas sofrem incidência da Cofins à alíquota de 7,6%?

Fundamentos

Juízo de Admissibilidade

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

9. No âmbito da RFB, até havia pouco dispunha sobre a matéria a Instrução Normativa (IN) RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, a que veio substituir a IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Manteve-se, porém, sem alteração relevante, a disciplina dos requisitos de eficácia da consulta.

10. Para o exame dessa admissibilidade, convém ressaltar que o processo de consulta constitui uma via bastante especial de orientação administrativa, em relação aos demais instrumentos de assistência que este órgão fazendário oferece ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações tributárias.

11. O instituto da consulta tem por escopo assegurar ao sujeito passivo o esclarecimento de suas dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária. Por esse motivo, um dos requisitos indispensáveis à consulta versando matéria tributária é que as questões nela formuladas guardem natureza interpretativa.

12. A consulta eficaz requer, assim, que o consulente especifique o dispositivo ou dispositivos legais cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura, contraditória - inapropriada, enfim, a oferecer a desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto. É em presença de dificuldades dessa ordem que tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária encarrega-se de por termo às dúvidas, expedindo a interpretação oficial do ponto questionado.

13. Por outras palavras, o processo de consulta não constitui meio hábil para obtenção de resposta àquelas indagações lançadas sem menção da dificuldade de compreensão que as suscitou, indagações nas quais o consulente, ainda que cite dispositivos da legislação tributária, em nenhum deles aponta algum termo ou passagem de mais difícil leitura, a demandar interpretação administrativa para uma mais segura adequação do “conceito do fato” ao “conceito da norma”.

14. Ademais, para esclarecimento de questões levantadas de modo livre e geral, sem as formalidades do processo de consulta, a RFB disponibiliza instrumentos mais ágeis e mais simples, seja por meio das orientações veiculadas no sítio oficial da instituição na rede mundial de computadores, seja mediante os serviços de plantão fiscal e aduaneiro dispostos nas unidades descentralizadas de todo o país.

15. Posta a questão preliminar nestes termos, forçoso é concluir que a presente consulta, em relação aos questionamentos das alíneas “b”, “c” e “d” do item “7”, acima reproduzidos, deve ser declarada ineficaz, tal como o determina o inciso II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013 (inc. II do 15 da IN RFB nº 740, de 2007):

Art. 18 Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...) (grifou-se)

16. Com efeito, pelo que se depreende da petição inicial, a consulente – sem especificar nenhuma palavra ou sentença da legislação que lhe tenha oferecido dificuldade interpretativa – limita-se a formular suas indagações sem qualquer contextualização, ainda que mínima, com a dificuldade interpretativa da legislação tributária.

17. Tal como estão formuladas, essas questões objeto da petição inicial não apresentam condições para uma resposta em sede de processo de consulta. Falta-lhes a identificação dos dispositivos da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, o que vale dizer que a consulente não chegou a indicar pontos duvidosos da legislação sobre os quais deseja obter a manifestação da Administração Tributária (art. 3º, § 2º, IV, da IN RFB nº 1.396, de 2013).

18. Por outro lado, distinta é a situação do primeiro questionamento, reproduzido na alínea “a” do item “7”.

19. Nesse caso, verifica-se que a dúvida da consulente reside na aplicação do PN CST nº 162, de 1974 - norma complementar da legislação tributária, introduzida por meio de ato normativo expedido pela autoridade administrativa -, com relação à renda obtida pela consulente, na condição de entidade isenta, tendo em conta a natureza das receitas auferidas pelos seus estabelecimentos.

20. Admite-se, portanto, que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade da consulta, nessa questão, de modo que deve ser solucionada, conforme a seguir exposto.

Incidência do IRPJ e CSLL sobre os resultados das filiais (livrarias e gráfica)

21. Pois bem. Com base nas informações trazidas pela consulente, vislumbra-se a realização de atividades relacionadas à existência de um templo, pertencente à inscrição de estabelecimento matriz, de uma gráfica e livrarias inscritas como filiais. Desse modo, faz-se necessária análise das regras tributárias aplicáveis a esses aspectos, tendo em vista a sua

condição, conforme afirma, de entidade amparada pela isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

22. A Constituição da República Federativa do Brasil, organizando o Sistema Tributário Nacional, dispõe:

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:

(...)

b) templos de qualquer culto;

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

(...).

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais da entidade nelas mencionadas.(grifou-se).

(...)

23. Por sua vez, o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece os requisitos legais previstos no texto constitucional:

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.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

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.

24. Os dispositivos citados conferem imunidade quanto ao Imposto sobre a Renda, contemplando as instituições de educação e assistência social que atendam aos requisitos da lei, bem como os templos.

25. A par da imunidade exposta, o ordenamento jurídico prevê a isenção relativamente a entidades sem fins lucrativos, conforme o art. 15 da mesma Lei nº 9.532, de 1997:

Art. 15. *Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

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

(...)

§ 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)

26. Dessa leitura do perceptivo transcrito, verifica-se como requisito inicial à fruição da isenção que as instituições beneficiadas prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas, e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

27. É bom ressaltar que a isenção é criação infraconstitucional e, como norma legal excepcional, a interpretação deve obedecer ao disposto no inciso II art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Consoante norma geral de hermenêutica, disposições legais que concedem favores fiscais, exceções à regra de tributação que são, não comportam ampliações ou analogias.¹

28. Respeitada essa diretriz exegética, é admissível que a entidade obtenha receitas no intuito de complementar os recursos necessários à consecução de seus fins institucionais, sem que isto lhe acarrete a perda do direito à isenção. Para tanto, porém, é impositivo que a atividade desenvolvida na obtenção de tais recursos não configure desvirtuamento de suas

¹ Já a imunidade está inserida no plano constitucional e corporifica princípio superior dentro da ordem jurídica. Em sua interpretação, segundo pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, deve-se atentar para o sentido e o alcance da norma imunizante que lhe dê maior efetividade. Os requisitos para fruição, portanto, não são idênticos.

atividades-fim e tampouco acarrete prejuízo ao mercado, mediante concorrência privilegiada em segmento empresarial não beneficiado com o mesmo favor fiscal.

29. Tal linha de entendimento já foi assinalada no PN CST nº 162, de 1974, publicado no Diário Oficial da União de 17/10/1974, cujos fundamentos e conclusões, não obstante a referência à legislação vigente à época da sua confecção, continuam válidos:

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.

(...).

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

3. Decorre daí que, por serem as isenções do art. 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.

(...)

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.

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.

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 .

(...).

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)

30. A isenção reclama que as rendas das atividades da pessoa jurídica se integrem aos objetivos ou finalidades da entidade, estritamente considerados. Significa afirmar, no caso da consulente, que a manutenção da isenção está condicionada a que suas filiais, no desempenho das funções de livraria e de gráfica, realizem atividades que, por si mesmas, e não apenas pelos recursos que gerem, identifiquem-se com os propósitos para os quais a associação foi instituída, conforme estabelecido no respectivo estatuto.

31. Vê-se, portanto, que eventual comércio varejista de artigos de papelaria, tais como cadernos, borrachas, lápis, canetas, cartolinas e similares, ou a edição, impressão e venda de livros, não relacionados com os fins institucionais da consulente, ainda que os resultados dessa exploração sejam integralmente revertidos para o sustento da associação, implicará o desatendimento dos requisitos legais para a fruição da isenção.

32. Por outro lado, também a título de exemplo, a edição, impressão e venda de livros, ou o comércio de artigos de papelaria, destinados a divulgação do evangelho e educação dos jovens vocacionados, amolda-se, perfeitamente, às finalidades para as quais a associação foi instituída, segundo constata-se no art. 4º do seu estatuto, de modo que tais resultados, observados os demais requisitos legais, escapam à tributação do IRPJ e CSLL (fls. 4/9).

33. Além disso, é importante frisar, conforme bem destacado no item “3” do PN CST nº 162, de 1974, que a isenção é aplicável a pessoa jurídica, e não a um ou outro estabelecimento, considerado isoladamente. Vale dizer: ou as rendas da entidade são isentas, na forma da lei, ou estarão submetidas à tributação.

34. Diferentemente do entendimento da consulente, para fins do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não é possível a convivência, como regra, de rendimentos isentos com não isentos. Se descumpridos os requisitos da isenção por uma das filiais da consulente, haverá a perda do direito à isenção para a associação como um todo.

35. Conclui-se, assim, e sem prejuízo dos demais requisitos estabelecidos em lei, que a isenção, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, destinada à organização de cunho religioso, constituída na forma de associação sem fins lucrativos, de caráter educativo, cultural e de assistência social, é compatível com as atividades de livraria e gráfica, desde que tais atividades se identifiquem com os objetivos ou finalidades da entidade para os quais foi criada, estritamente considerados, e os resultados obtidos sejam aplicados integralmente nos fins institucionais.

Conclusão

36. Com base no exposto, concluiu-se que:

a) a isenção, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, é aplicável aos resultados da pessoa jurídica, e não a um ou outro estabelecimento, considerado isoladamente. Vale dizer: se descumpridos os requisitos da isenção por uma das filiais da consulente, haverá a perda do direito à isenção para a associação como um todo;

b) sem prejuízo dos demais requisitos estabelecidos em lei, a isenção do IRPJ e da CSLL, nos termos do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, destinada à organização de cunho religioso, constituída na forma de associação sem fins lucrativos, de caráter educativo, cultural e de assistência social, é compatível com as atividades de livraria e gráfica, desde que tais atividades se identifiquem com os objetivos ou finalidades da entidade para os quais foi criada, estritamente considerados, e os resultados obtidos sejam aplicados integralmente nos fins institucionais; e

c) é ineficaz a parte da consulta relativa aos demais questionamentos, dada a ausência de identificação do dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida (cf. itens 8 a 17, *supra*).

À consideração superior.

Assinado digitalmente

JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

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

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit