



Solução de Consulta nº 12 - Cosit

Data 6 de janeiro de 2023

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DESVIRTUAMENTO.

A participação societária de instituição imune em sociedade empresária afasta as imunidades previstas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 e no §7º do art. 195, ambos da CF/88, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social, em afronta ao inciso II do art. 14 do CTN e ao inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 187, de 2021.

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, arts. 150, VI, c, e 195, § 7º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; Lei Complementar nº 187, de 2021, arts. 1º a 3º; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974; Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2010.

Relatório

A consulente, pessoa jurídica de direito privado informa ser entidade de representação nacional de terceiro grau de hospitais, clínicas, laboratórios e demais estabelecimentos assistenciais de saúde (congrega oito federações e noventa e um sindicatos do setor), e que parte de seus representados são entidades filantrópicas qualificadas como entidades de assistência social sem fins lucrativos, se revestindo das imunidades subjetivas previstas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 e no §7º do art. 195, ambos da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

2. Afirma que, considerando as individualidades do setor, para desenvolver atividades assistenciais de saúde, as entidades imunes representadas por ela (consulente)

muitas vezes se deparam com a necessidade de desenvolver parcerias com outras entidades que atuam no setor de saúde, visando à sinergia e à união de esforços que propiciem iniciativas de pesquisa e desenvolvimento assim como avanços tecnológicos, para aprimorar o sistema de saúde brasileiro.

3. Cita que as entidades por ela representadas apresentam dúvidas quanto à possibilidade de participarem como sócias ou acionistas de pessoa jurídica de direito privado sem que essa participação afete a sua condição de imunidade tributária em relação aos impostos e contribuições sociais, isto é, à possibilidade de entidades imunes figurarem como sócias ou acionistas de sociedade empresária, que também desenvolvam atividades de interesse social na área da saúde, constituída com o objetivo de alocar recursos financeiros e técnicos para o desenvolvimento de projetos de interesse social na área da saúde, que não poderiam ser desenvolvidos individualmente pelas entidades, sem que isso represente ameaça à livre concorrência no mercado.

4. Frisa que todo o resultado das atividades desenvolvidas pela referida sociedade empresária retornaria às entidades imunes na qualidade de sócias ou acionistas, sendo integralmente revertido em prol de seus objetivos institucionais, sem qualquer distribuição ou desvio de finalidade.

5. Transcreve a alínea “c” do inciso VI do art. 150 e o §7º do art. 195, ambos da CF/88, apontando que os requisitos que devem ser observados para o gozo das referidas imunidades devem ser previstos em Lei Complementar e que, esta lei corresponderia ao Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, mais precisamente as condições previstas em seus arts. 9º e 14.

6. Entende que não há vedação legal para que entidades de assistência social imunes possam figurar como sócias ou acionistas de sociedades empresárias, desde que os recursos obtidos sejam integralmente revertidos a favor dos objetivos sociais da entidade imune, o investimento não desvirtue o caráter não lucrativo da entidade, haja aplicação integral dos frutos desses recursos no País e não haja prejuízo ao equilíbrio concorrencial.

7. Destaca que o objeto da presente consulta é a possibilidade de realização de investimentos em sociedades empresárias com identidade de objeto entre as atividades desenvolvidas pela entidade imune e a investida, de modo que a sociedade empresária também se dedicaria à atividade de “interesse social” na área da saúde (mas com finalidade lucrativa), de modo que, no entendimento da consulente, continuaria caracterizada a manutenção dos objetivos institucionais das entidades imunes investidoras.

8. Ressalta que a participação ou criação de sociedade empresária para o desenvolvimento de projetos na área da saúde se amolda perfeitamente ao inciso II do art. 14 do CTN, na medida em que os recursos da entidade estariam sendo aplicados integralmente no país e na manutenção de seus objetivos institucionais, isto é, o investimento, nesse cenário, equivaleria a qualquer destinação de recursos em áreas de interesse social feitos diretamente e internamente pela entidade imune.

9. Translada o art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que regulamentaria a imunidade aplicável às contribuições sociais.

10. Cópia parte do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, apontando entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), proferido por meio da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1.802, no sentido de que entidades imunes podem auferir renda decorrente de aplicações financeiras ao abrigo da imunidade sem que isso desnature sua qualidade de entidade sem fins lucrativos, desde que a destinação dada aos recursos seja para consecução de suas finalidades essenciais.

11. No que tange à RFB, aponta a Solução de Consulta Cosit nº 558, de 20 de dezembro de 2017, compreendendo que esta segue o mesmo entendimento do STF em relação à possibilidade de as entidades imunes promoverem aplicações financeiras sem prejuízo ao seu status de imunidade e que não havendo ofensa à livre concorrência, a imunidade se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais, importando, contudo, saber se os recursos decorrentes dessa exploração estão sendo destinados para os objetivos da entidade.

12. Indica outro entendimento desta Coordenação, contido na Solução de Consulta Cosit nº 199, de 5 de novembro de 2018, em que teria sido permitido o investimento de recursos em cooperativas de crédito, sem que isso acarretasse perda da condição de entidade de assistência social, e de que apenas a participação societária de entidade sem fins lucrativos em pessoa jurídica de fins econômicos sem qualquer relação com as atividades originalmente prestadas pela entidade é que estaria impedida.

13. Também noticia a existência das Soluções de Consulta Cosit nº 278, de 26 de setembro de 2019, e nº 159, de 24 de junho de 2014, concluindo que as autoridades fiscais já admitem que entidades imunes realizem investimentos com o objetivo de obter receitas complementares, desde que: (i) não haja desvio de finalidade em relação ao exercício da atividade-fim, ou seja, a entidade deve, precipuamente, cumprir com o seu objeto social; (ii) a entidade beneficente se mantenha sem finalidade lucrativa, não podendo, portanto, distribuir eventual superávit percebido; (iii) a atividade complementar tenha identidade com aquela exercida pela própria entidade imune; (iv) não ocorra desequilíbrio concorrencial no mercado em que inserida a atividade complementar; e (v) os recursos obtidos com a atividade complementar sejam aplicados integralmente na atividade-fim da entidade imune.

14. Por último, a consultante cita ainda a Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, em cuja ementa consta que *“Participação societária de instituição imune em sociedade empresária afasta a imunidade ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica prevista no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social”* e faz uma distinção entre a situação da presente consulta com a constante daquela, nos seguintes termos:

14.1. entende que a SC Cosit nº 524/17, a despeito de tratar de participação societária de entidade imune em sociedade empresária, não se amolda à hipótese tratada nessa consulta, tampouco naquelas que indicadas nos tópicos anteriores, explicando que aquela é anterior às Soluções de Consulta Cosit nº 558/17, nº 199/18 e nº 278/19, o que, no limite, denotaria a sua superação;

14.2. expõe que, ao contrário da consulente da SC Cosit nº 524/17, não pretende estender a imunidade das entidades beneficentes que representa à pessoa jurídica criada a partir da comunhão de ativos dessas entidades;

14.3. a sociedade empresária investida seria normalmente tributada, mas resguardada a imunidade das entidades beneficentes sócias ou acionistas, inclusive os seus superávits percebidos, desde que, obviamente, cumpridos os requisitos legais;

14.4. na presente consulta, questiona quanto à possibilidade de entidades imunes figurarem como sócias ou acionistas de sociedade empresária constituída com o objetivo de alocar recursos financeiros e técnicos para desenvolvimento de projetos de interesse social na área da saúde, ou seja, mesma área em que atua, sem que isso represente ameaça à livre concorrência no mercado, cujos frutos seriam integralmente destinados à atividade-fim dessas entidades e que na SC Cosit nº 524/17 a entidade arguiu genericamente o seu questionamento, sem explicitar como pretenderia cumprir com os requisitos necessários para a manutenção da imunidade;

14.5. adverte que os recursos das entidades imunes por ela representadas estariam sendo efetivamente aplicados na manutenção e no desenvolvimento de sua atividade-fim, na medida em que o investimento seria destinado a sociedade empresária com identidade de objeto entre as atividades desenvolvidas pela entidade imune, sendo que a possibilidade de se realizar tal investimento (em sociedade empresária com identidade de objeto) seria prevista como objetivo social no estatuto da entidade imune;

14.6. afirma que os investimentos de suas representadas não promoveriam desequilíbrio concorrencial no mercado de saúde, já que, se há desequilíbrio, ele existe justamente pelo fato de às entidades imunes não ser permitida a participação em entidade lucrativa;

14.7. ressalta que a sociedade empresária, apesar da finalidade lucrativa, também se dedicaria à atividade de “interesse social” na área de saúde e seria constituída com o objetivo de obter uma sinergia de recursos técnicos e financeiros entre dois ou mais “players”, de modo que o resultado da atividade revertido às entidades imunes investidoras seria integralmente destinado à manutenção de seus objetivos sociais (das entidades imunes), não havendo qualquer desvio de finalidade; e

14.8. conclui que, com base nessas premissas fáticas, a SC Cosit nº 524/2017 não deve ser considerada como fundamento para a emissão de Solução de Consulta Vinculada, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013.

15. Para a consulente, a possibilidade reconhecida pelo STF, bem como pela Cosit, de que entidades imunes possam fazer aplicações de renda variável, implica no reconhecimento de que tais entidades possam figurar como acionistas de sociedades de capital aberto negociadas na bolsa de valores, uma vez que o investimento em ações é modalidade de investimento em renda variável.

16. Retrata que não há, na legislação tributária, qualquer distinção que justifique uma diferenciação entre a participação direta em sociedade empresária por uma entidade de

assistência social imune, que é objeto da presente consulta, e a participação via investimento de renda variável (aquisição de ações), permitida na SC Cosit nº 558/17, a participação em cooperativa de crédito, conforme a SC Cosit nº 199/18, ou mesmo a parceria entre instituições imunes e lucrativas, tal como na SC Cosit nº 278/19.

17. Infere que o entendimento manifestado na SC Cosit nº 524/2017 encontra-se superado, de modo que há de ser reconhecida a possibilidade de as entidades de assistência social imunes figurarem como sócias ou acionistas de sociedades empresárias, desde que cumpridos os requisitos legais e constitucionais.

18. Apresenta os seguintes questionamentos:

1. Está correto o entendimento da Consulente de que os dispositivos da legislação tributária indicados na presente Consulta não impedem que recursos da entidade de assistência social imune sejam aplicados em investimentos em participação societária em entidade com finalidade lucrativa sem que haja afastamento da imunidade tributária, desde que:

a. Não haja desvio de finalidade em relação ao exercício da atividade-fim, ou seja, a entidade deve, precipuamente, cumprir com o seu objetivo social;

b. A entidade beneficente se mantenha sem finalidade lucrativa, não podendo, portanto, distribuir eventual superávit percebido;

c. A atividade complementar tenha identidade com aquela exercida pela própria entidade imune;

d. Não ocorra desequilíbrio concorrencial no mercado em que esteja inserida a atividade complementar;

e. Os recursos obtidos com a atividade complementar sejam aplicados integralmente na atividade-fim da entidade imune?

2. Está correto o entendimento da Consulente de que os dispositivos da legislação tributária indicados na presente Consulta não impedem que as entidades representadas pela Consulente possam investir diretamente em sociedades empresárias que desenvolvam a mesma atividade de relevância social na área da saúde, seguindo a mesma lógica que permite participação via investimento de renda variável (aquisição de ações), permitida na COSIT 558, e desde que os requisitos citados no questionamento 1 acima sejam atendidos?

Fundamentos

19. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto 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 foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

20. Convém salientar que o processo de consulta se destina unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, atinentes a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte, não se prestando a verificar a exatidão dos fatos narrados. O direito ao gozo da imunidade tributária está sujeito ao atendimento dos requisitos constitucionais e legais, competindo à própria consulente e/ou suas representadas verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma. Deve a RFB proceder à suspensão da imunidade no caso de ocorrer falta de observância dos requisitos legais.

21. Preliminarmente, registra-se que a consulente não prestou as declarações previstas no inciso II do § 2º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, uma vez que a consulta é apresentada em nome de suas filiadas, o que se subsume à hipótese do § 4º do artigo 3º, vigente à época da apresentação da consulta.

21.1. Além disso, a legitimidade da consulente para apresentação desta consulta em nome de suas filiadas resta comprovada no inciso I do art. 3º de seu Estatuto Social, conforme fl. 30 deste processo.

21.2. Informa-se ainda à consulente que, apesar de a consulta ter sido apresentada na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, as normas relativas ao processo de consulta agora estão contidas na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que revogou a primeira.

22. Conforme exposto pela própria consulente, sobre o assunto posto nesta consulta, qual seja, participação societária de entidade sem fins lucrativos em pessoa jurídica de fins econômicos, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 13 de dezembro de 2017, que, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a partir de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida. Nesse contexto, colaciona-se abaixo trechos da referida Solução de Consulta Cosit, à qual o presente ato está parcialmente vinculado:

Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DESVIRTUAMENTO.

Participação societária de instituição imune em sociedade empresária afasta a imunidade ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica prevista no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional- CTN), arts. 9º e 14. Lei nº 9.532, de 1997, art. Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DESVIRTUAMENTO.

Participação societária de instituição isenta em sociedade empresária afasta a isenção das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica prevista no art. 29 da nº 12.101, de 2009, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional- CTN), arts. 9º e 14. Lei nº 12.101, de 27 de 2009, art. 29. Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

(...)

Delimitação do âmbito do questionamento

14. O Consulente questiona dispositivos das Leis nº 9.532, de 1997, e nº 12.101, de 2009, que tratam respectivamente da imunidade a impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços e da isenção em relação a algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica. Como não foram questionados pelo Consulente dispositivos que versam acerca da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS/Pasep, a presente Solução de Consulta deles não tratará.

Exame do primeiro questionamento

15. O Consulente questiona, em síntese, se participar como sócio ou acionista de alguma sociedade empresária afetaria sua imunidade e isenção em relação aos tributos em discussão.

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

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

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

(...)

(Sem grifos no original)

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

(...)

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

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

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

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

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

*c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;** (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)*

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

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

(...)

Art. 14. **O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:**

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

(...)

§ 1º *Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

(Sem grifos no original)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

§ 3º **Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.** (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

(...)

(Sem grifos no original)

21. Já a isenção de contribuições sociais estabelecida no art. 195, § 7º da Constituição Federal de 1988 foi conformada, no que tange a *algumas* das

contribuições previdenciárias, pelo art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, também questionado pelo Consulente e a seguir transcrito:

CAPÍTULO IV

DA ISENÇÃO

Seção I

Dos Requisitos

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

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

(...)

(Sem grifos no original)

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

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

Lei nº 9.532, de 1997

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

(...)

(Sem grifos no original)

Lei nº 12.101, de 2009

*Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a **isenção** de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, **sem fins lucrativos**, reconhecidas*

como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

(...)

(Sem grifos no original)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

(...)

(Sem grifos no original)

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

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

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

(...)

(Sem grifos no original)

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

28. As conclusões acima estão alinhadas com o Parecer Normativo nº 162, de 11 de setembro de 1974, da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal. Referido Parecer Normativo interpretou o alcance **da isenção para entidades beneficentes**, estatuída pelo art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966 (RIR/1966). Reputo pertinente transcrever especialmente o disposto nos itens 1 a 3 do parecer:

“Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25 do RIR/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 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-financeiro, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.*

*"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.**"

(Sem grifos no original)

29. O parecer, portanto, concluiu que as isenções estabelecidas em razão das características da pessoa jurídica, possuem caráter subjetivo, como as isenções do Imposto sobre a Renda instituídas em favor das entidades beneficentes no art. 25 do RIR/1966. Concluiu igualmente que essas isenções referem-se a eventual lucro ou superávit em atividades que se integrem nos objetivos da entidade, estritamente considerados.

30. Acrescento que o conteúdo do art. 25 do RIR/1966 aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 1966, atualmente está parcialmente reproduzido no art. 170 do Regulamento do Imposto de Renda, em vigor, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), que trata de imunidade para as entidades de educação ou de assistência social:

Art. 170. Não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").

*§ 1º Para os efeitos deste 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).*

§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10).

§ 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):

(...)

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

(...)

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

Art. 171. A imunidade de que trata esta Seção é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (CF, art. 150, § 4º).

(...)

(Sem grifos no original)

31. Tanto a imunidade disposta no art. 170 do RIR, acima mencionada, quanto a isenção de algumas das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica, todas estabelecidas na Constituição Federal de 1988 em favor de entidades de educação e assistência social, possuem caráter subjetivo do mesmo modo que a isenção examinada pelo Parecer CST nº 162, de

1974. Assim, as razões do aludido parecer são igualmente aplicáveis ao presente caso.

32. Consequentemente, a fruição da imunidade ou da isenção, em exame, para entidades de educação e assistência social depende, atendidos os demais requisitos da legislação, de que elas auferam superávit em atividades que se integrem nas finalidades da entidade, **estritamente consideradas**, cabendo repisar que elas não devem ter fins lucrativos.

33. Por essa razão, a imunidade e isenção em discussão ficam afastadas na hipótese em que *a entidade sem fins lucrativos desvirtue* suas atividades para participar em sociedade empresária ou cujos recursos sejam obtidos com o lucro das atividades de sociedade empresária de que a entidade participe.

23. Dos trechos acima reproduzidos da referida Solução de Consulta, destaca-se que:

23.1. o objetivo das instituições de assistência social deve ser a prestação de serviços nesta área (finalidades sociais da instituição), sem fins lucrativos, devendo aplicar integralmente seus recursos e eventual superávit na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos sociais, estritamente considerados;

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

23.3. a imunidade em discussão fica afastada na hipótese em que a entidade sem fins lucrativos desvirtue suas atividades para participar em sociedade empresária ou cujos recursos sejam obtidos com o lucro das atividades de sociedade empresária de que a entidade participe.

24. Da legislação de regência, mormente o Parecer Normativo CST nº 162, de 1974, ainda se extrai que há a possibilidade de que a entidade obtenha receitas com a finalidade de complementar os recursos necessários à consecução de seus fins institucionais, desde que não configure desvirtuamento de suas atividades-fim ou concorrência ao mercado, tendo em vista que as rendas das atividades da pessoa jurídica devem integrar os objetivos ou finalidades da entidade; isto é, é necessário que (i) não haja o extrapolamento dos objetivos da entidade, devendo a atividade estar inserida no contexto daquilo que representa o objeto social da beneficiária (finalidades sociais da instituição), e (ii) não gere concorrência desleal com a atividade desempenhada por pessoas jurídicas não abrangidas pela imunidade.

25. Ademais, é imperativo que a entidade imune preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

26. Dessa forma, resta claro que as entidades participantes do setor que a consulente representa não podem utilizar a imunidade para, por meio de outra sociedade empresária da qual façam parte, ainda que subsidiária integral e com personalidade jurídica diversa, prestar serviços de forma lucrativa uma vez que ter como objeto social a participação

em sociedade empresária, que possui fim eminentemente lucrativo, desvirtuaria o aspecto subjetivo da imunidade tributária.

27. Em relação às Soluções de Consulta já proferidas por esta Coordenação e citadas pela consulente, façamos uma análise das situações postas em cada uma delas:

27.1. na Solução de Consulta Cosit nº 278, de 26 de setembro de 2019, restrita à discussão sobre imunidade de impostos, foi permitida, nos estritos termos apresentados pela consulente, a realização de contrato de parceria, em que a própria associação imune atua no âmbito de seus objetivos sociais e para concretizá-los;

27.2. na Solução de Consulta Cosit nº 199, de 5 de novembro de 2018, possibilitou-se a integralização de capital por instituição, que também não tem fins lucrativos, em cooperativa de crédito, com a mera finalidade de manter o poder aquisitivo do valor investido e reverter as respectivas sobras à manutenção e ao desenvolvimento das finalidades essenciais da consulente;

27.3. na Solução de Consulta Cosit nº 558, de 20 de dezembro de 2017, permitiu-se a alocação de recursos de entidades dos serviços sociais autônomos em aplicações de renda variável, como forma de resguardar o patrimônio da entidade dos efeitos da inflação, mas sem considerar a hipótese de que haja a realização de atividades de gestão, isto é, trata-se apenas da possibilidade de que a entidade resguarde seu poder de compra e obtenha receitas com a finalidade de complementar os recursos necessários à consecução de seus fins institucionais; e

27.4. na Solução de Consulta Cosit nº 159, de 24 de junho de 2014, foi permitido que a própria consulente, organização religiosa, constituída na forma de associação sem fins lucrativos, exerça atividade de livraria e de gráfica, por meio de filiais, no próprio âmbito religioso, desde que a atividade desenvolvida na obtenção de tais recursos não configure desvirtuamento de suas atividades-fim e tampouco acarrete prejuízo ao mercado, mediante concorrência privilegiada em segmento empresarial não beneficiado com o mesmo favor fiscal.

28. Observa-se que as soluções de consulta acima citadas não se constituem em uma autorização geral e irrestrita para que entidades imunes ou isentas exerçam atividades econômicas, por meio da constituição de sociedades empresárias, com fins lucrativos, ainda que o resultado de tais atividades seja revertido para a entidade sem fins lucrativos. Tais situações devem ser analisadas de forma particular e casuística.

29. No caso que ora se analisa nesta Solução de Consulta, conforme informado pela consulente, muitas de suas filiadas consideram a possibilidade de participarem diretamente em sociedade empresária no mesmo âmbito de atuação, ramo da saúde, para desenvolver atividades assistenciais neste setor, o que demonstra que pode ocorrer desequilíbrio concorrencial neste mercado uma vez que não se sabe se haverá a constituição de uma única sociedade empresária ou de várias e eventuais limites circunstanciais dessa participação.

30. Ademais, conforme assevera a própria consulente, vislumbram-se diferenças entre a conjuntura posta na Solução de Consulta Cosit nº 524, de 2017, e nesta consulta.

Contudo, embora não se cogite a extensão da imunidade para a sociedade empresária que seria criada, explicitando a consulente que suas representadas seguiriam todos os requisitos legais necessárias para a manutenção das suas próprias imunidades, as organizações vinculadas à consulente estariam exercendo sua atividade fim, atuação no ramo da saúde, por meio de sociedade empresária, isto é, com fins lucrativos, o que, frisa-se mais uma vez, desvirtuaria o aspecto subjetivo da imunidade tributária.

30.1 O que se visa impedir, com base na legislação que rege a fruição dos benefícios decorrentes das imunidades, é que entidades que usufruam tais benesses prestem serviços de forma lucrativa por meio de outra sociedade empresária da qual participem, isto é, participem do mercado de forma habitual e lucrativa, na forma das demais sociedades empresárias, com efetivos poderes de gerência. As instituições sem fins lucrativos devem ser movidas pelo fim social para o qual foram criadas e não pelo intuito de auferir lucro com o exercício de suas atividades por meio de sociedade empresária.

31. Por fim, o Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2010, conclui que:

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;

(grifos não constam do original)

31.1. Infere-se que, apesar de estabelecer uma análise finalística ao auferimento de rendas por entidades imunes, o próprio Parecer faz uma limitação em face do princípio da livre concorrência, isto é, não é qualquer rendimento decorrente de exploração de atividade econômica, ainda que destinado às finalidades essenciais da entidade, que permitirá a manutenção da imunidade.

32. Importa, ainda, refutar a seguinte alegação da consulente:

Por último, caso se entenda que as soluções de consulta COSIT 558, 199 e 278 não teriam superado o entendimento da COSIT 524, o que mais uma vez se admite apenas para argumentação, a manifestação dessa i. Coordenação deve levar em consideração ainda que seu entendimento anterior firmado na COSIT 524 tem fundamento em legislação ordinária. Deste modo, considerando que o STF firmou tese em repercussão geral sobre a obrigatoriedade de os requisitos

para fruição da imunidade serem concebidos por meio de lei complementar, a COSIT 524 deve ser revista, levando em conta tanto a jurisprudência quanto os artigos 9º e 14º do CTN.

32.1. Ocorre que o entendimento firmado pelo STF não corresponde a entender que todo o regramento específico apresentado pela Lei nº 12.101, de 2009, restou afastado, o que demandaria a revisão da Solução de Consulta Cosit nº 524/2017, por se pautar em legislação ordinária.

32.2. Apenas alguns dispositivos da Lei nº 12.101, de 2009, foram declarados inconstitucionais. Inclusive, diversos outros restaram expressamente declarados constitucionais. Foi o que ocorreu com o inciso II do art. 29 da Lei, justamente o que fundamenta a conclusão da SC Cosit nº 524/2017.

33. Especificamente no que tange ao dispositivo contido no inciso II do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, este agora se encontra disposto no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 187, de 2021, apto a fundamentar o entendimento ora exarado.

Conclusão

34. Com base no exposto, responde-se à consulente que a participação societária de instituição imune em sociedade empresária afasta as imunidades previstas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 e no §7º do art. 195, ambos da CF/88, por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seu objeto social, em afronta ao inciso II do art. 14 do CTN e ao inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 187, de 2021.

Encaminhe-se ao Coordenador Substituto da Copen.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/ SRRF06, Substituta

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

Assinado digitalmente
JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador Substituto da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 524, de 4 de dezembro de 2017, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral Substituto da Cosit