Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

Solução de Consulta nº 6.013 - SRRF06/Disit

Data 31 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITA DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

Associação sem fins lucrativos, que satisfaça os requisitos legais previstos no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, tem isenção da Cofins apenas em relação às receitas referentes às atividades próprias, que estão definidas expressamente no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 171, DE 3 DE JULHO DE 2015.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inc. X; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º e 47.

ENTIDADES ISENTAS. RECEITAS NÃO DERIVADAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

Entidade sem fins lucrativos deverá tributar no regime de apuração não cumulativa as receitas não derivadas de atividades próprias desse tipo de entidade.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 70, DE 23 DE JANEIRO DE 2017.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INCIDÊNCIA.

Associação sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, está sujeita à contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 171, DE 3 DE JULHO DE 2015.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inc. IV; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, inc. I, "b", e 9º, inc. IV.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta quando o fato questionado estiver definido em disposição literal de lei, ou que tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inc. IX e XIV.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A entidade em epígrafe protocolou consulta administrativa referente à interpretação da legislação tributária concernente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos seguintes termos:

> *1) Uma associação que tem discriminado no Estatuto Social, como uma pessoa jurídica de direito privado, com caráter educativo, cultural, desportivo, assistencial e sem fins lucrativos, com o fim de promover os objetivos da mesma, mediante o recebimento de contribuições sociais e outros recursos, identificando o Patrimônio com doações, subvenções e auxílios, rendas eventuais, contribuições de sócios, imóveis, móveis, equipamentos e utensílios, sobre essas receitas incide a contribuição da COFINS?*
>
> *2) Se essa associação promove, jantas, rifas, bailes e reverte o dinheiro para a associação, com fins beneficentes, existe a incidência da COFINS?*
>
> *3) Se sobre as receitas de jantas, rifas, bailes que são revertidos para a associação, caso tiver a incidência da COFINS, qual o percentual a aplicar e sobre qual valor cabe a tributação? Receita Bruta ou Lucro Líquido da promoção?*
>
> *4) Para fins de tributação da COFINS o que se considera receita de suas atividades próprias, cfe. IN SRF 247/2002, Art. 47, Inciso II?*

2. Os dispositivos legais apresentados pela consulente como fundamentação legal estão abaixo relacionados:

a) Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13, inciso IV e art. 14, inciso X; e

b) Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e art. 47, inciso II.

Fundamentos

3. Inicialmente, convém destacar que a análise a ser realizada, no presente processo de consulta, partirá do pressuposto que a Consulente é alcançada pela isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, uma vez que no decorrer da consulta a mesma afirma ser uma associação sem fins lucrativos.

3.1. Isso, porém, não implica reconhecimento, ratificação ou confirmação, de qualquer gênero, da condição da Consulente de entidade isenta, devendo a própria interessada verificar se efetivamente satisfaz os requisitos legais previstos no referido dispositivo.

4. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

4.1. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

5. Feitas essas considerações, passa-se, a seguir, à solução da presente consulta.

6. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou sobre matéria semelhante ao objeto da presente consulta na **Solução de Consulta Cosit nº 171, de 03 de julho de 2015**, e na **Solução de Consulta Cosit nº 70, de 23 de janeiro de 2017**, publicadas respectivamente em 06/07/2015, e em 30/01/2017, no Diário Oficial da União, e que estão disponíveis na página da Receita Federal na internet.

6.1. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente solução de consulta está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 171, de 2015, e à Solução de Consulta Cosit nº 70, de 2017, cujos entendimentos serão expostos a seguir.

7. Vejamos, primeiramente, o que dispõe o art. 15 da 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****. (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 subseqüente.***
>
> *§ 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, § 2°, alíneas "a" a "e" e § 3° e dos arts. 13 e 14****.*
>
> *(...)(grifou-se)*

7.1. Conforme visto, o referido dispositivo concedeu isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) às 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, o gozo deste benefício fiscal está condicionado ao cumprimento dos requisitos definidos pelo art. 12, também da Lei nº 9.532, de 1997, que se transcreve abaixo, merecendo destaque o conceito de entidade sem fins lucrativos consignado no seu §3º:

> *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.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*
>
> *a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;*
>
> *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;*
>
> *f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*
>
> *g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*

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

§ 3° 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.

(...)(grifou-se)

8. Então, admitindo-se que a Consulente está legalmente enquadrada como associação sem fins lucrativos, a que se refere o art.15 da Lei nº 9.532, de 1997, no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep, haverá a incidência da tributação diferenciada estabelecida pelo inciso IV, do art. 13, da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

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

(...)(grifou-se)

8.1. Dessa forma, a associação estará sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), não ocorrendo a tributação pelo faturamento.

9. No mesmo sentido dispõe o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral e estabelece:

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores:

I - na hipótese do PIS/Pasep*:*

a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e

b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º*; e*

(...)

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):

(...)

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

(...)(grifou-se)

10. Por sua vez, quanto à incidência da Cofins, deve-se observar o disposto pelo art. 14, inciso X, da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001:

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.

(...)

10.1 Imprescindível traçar uma diferenciação entre o tipo de isenção que alcança esta Contribuição e aquele disciplinado pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, referenciado anteriormente, que abrange o IRPJ e a CSLL. Neste último caso trata-se de isenção subjetiva, ou seja, isenção que atinge a totalidade das receitas auferidas pela beneficiária. Já no que respeita ao *caput* do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, está-se diante de isenção objetiva; quer dizer, estão isentas da Cofins somente parte das receitas auferidas pelas entidades discriminadas no art. 13 da referida MP, no caso, **aquelas receitas relativas às suas atividades próprias**, nos termos do disposto no inciso X do art. 14.

11. Desse modo, faz-se necessário limitar o alcance do conceito "**receita de atividades próprias**", pois somente as receitas delas decorrentes estariam isentas. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu art. 47, dispõe da seguinte forma:

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 preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

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.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º ***Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais***.

(grifou-se)

12. Resta claro, pois, que a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, delimitou o alcance da expressão "receitas relativas às atividades próprias", regulamentando que estas se referem apenas às receitas típicas das entidades sem fins lucrativos, auferidas mediante contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

13. Orientação nesse mesmo sentido, de forma ainda mais detalhada, consta na página da Receita Federal na internet, no arquivo ***Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica 2016***, *Capítulo XXII - Contribuição para o PIS-Pasep e Cofins incidentes sobre a Receita ou o Faturamento 2016*, pergunta 004:

> ***004 - Incide a Cofins sobre as receitas das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001?***
>
> ***Sim, mas somente em relação às receitas oriundas de atividades não próprias**. As receitas provenientes das atividades próprias das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, são isentas da Cofins.*
>
> ***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.***
>
> ***A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial**. Por isso, **não estão isentas da Cofins, por exemplo, as receitas auferidas com exploração de estacionamento de veículos, aluguel de imóveis, sorteio e exploração do jogo de bingo, comissões sobre prêmios de seguros, prestação de serviços e/ou venda de mercadoria, mesmo que exclusivamente para associados, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações; venda de ingressos para eventos promovidos pelas entidades**; e receitas financeiras.*
>
> *(grifou-se)*

14. Sendo assim, as receitas provenientes de jantares, rifas e bailes, mesmo que revertidas para a associação, não se enquadram no conceito de "receita própria", por escapar àquelas expressamente mencionadas no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, não estando estas receitas alcançadas pela isenção prevista pelo inciso X do art. 14 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001.

15. 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 entidade sem fins lucrativos, esta não está sujeita ao regime cumulativo, pois não se enquadra em nenhum dos incisos do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Assim, a consulente está sujeita a apurar a Cofins pelo regramento aplicável ao regime de apuração não cumulativa.

16. Por fim, especificamente quanto ao terceiro questionamento realizado, a presente consulta deve ser declarada parcialmente ineficaz, nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, *in verbis*:

> ***Art. 7º*** *A solução da consulta compete à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).*
>
> ***§ 1º A ineficácia da consulta poderá ser declarada pela Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (Disit)*** *e pela Cosit.*
>
> *(...)*
>
> ***Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:***
>
> *(...)*
>
> ***IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;***
>
> ***XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.***
>
> *(grifou-se)*

17. Na terceira questão formulada, a consulente deseja saber a alíquota e a base de cálculo (Receita Bruta ou Lucro Líquido) a ser utilizada no cálculo da Cofins incidente sobre as receitas auferidas com as atividades por ela citadas (jantares, rifas, bailes). Questões estas, que podem ser dirimidas por meio da leitura do texto da Lei nº 10.833, de 2003, tornando assim **ineficaz este questionamento**, nos termos do inciso IX do art. 18, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

18. Ademais, o processo de consulta não é instrumento hábil para sanar questionamentos em que a dúvida se baseia meramente em desconhecimento da legislação ou das normas administrativas, sendo vedado à RFB a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a contribuintes. Dessa forma, o referido questionamento deve também ser declarado **ineficaz**, nos termos do inciso XIV do art. 18, da IN RFB nº 1.396, de 2013

19. Assim dispõem o texto da Lei nº 10.833, de 2003:

> *Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa,* ***incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil****.*
>
> *§ 1º Para efeito do disposto neste artigo,* ***o total das receitas compreende a receita bruta*** *de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*
>
> *§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de* ***7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)****.*

20. Conforme visto, a Lei nº 10.833, de 2003, estabelece de maneira inequívoca que a base de cálculo da Cofins é a Receita Bruta, como também determina a alíquota a ser utilizada.

Conclusão

21. Com base no exposto, conclui-se que:

a) Associação sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, está sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento);

b) Nos termos do § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, 2002, "receitas relativas às atividades próprias", são apenas às receitas típicas das entidades sem fins lucrativos, auferidas mediante contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) Associação sem fins lucrativos que satisfaça os requisitos legais previstos no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, tem isenção da Cofins apenas em relação às receitas relativas às atividades próprias; e

d) As receitas auferidas em jantares, rifas e bailes, não se enquadram no conceito de "receita própria", por escapar àquelas expressamente mencionadas no § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, estando sujeitas à incidência da Cofins no regime não cumulativo.

22. Quanto ao terceiro questionamento, a consulta desse ser declarada parcialmente ineficaz, tendo em visto o seu enquadramento no disposto nos incisos IX e XIV do art. 18, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

À consideração da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
BRUNO GONTIJO MOTTA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 171, de 03 de julho de 2015, e à Solução de Consulta Cosit nº 70, de 23 de janeiro de 2017, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06