



Solução de Consulta nº 34 - Cosit

Data 27 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. IMUNIDADE. ISENÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS.

As pessoas jurídicas imunes a impostos sujeitam-se à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias. Às pessoas jurídicas não imunes, por sua vez, aplica-se a regra geral, qual seja, a apuração não cumulativa quando a base de cálculo do IRPJ for o lucro real ou a apuração cumulativa quando essa base de cálculo for o lucro presumido ou arbitrado.

As instituições de educação e de caráter cultural e científico que preenchem as condições e requisitos dos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, serão contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep apenas sobre a folha de salários, tanto na hipótese de entidades imunes ao imposto de renda, quanto de entidades isentas a esse imposto.

As entidades imunes ao IRPJ, assim como as isentas, podem ser imunes ou isentas da Contribuição para o PIS/Pasep. Serão imunes quando atenderem às condições legais para seu enquadramento como entidades beneficentes de assistência social (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009); serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos pelo art. 12, § 2º, e pelo art. 15, § 3º, da MP nº 2.158-35, de 2001. As entidades isentas da Contribuição para o PIS/Pasep contribuirão exclusivamente sobre a Folha de salários, estando sua receita financeira abarcada pela isenção. Nem mesmo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a Folha de salários incidirá sobre as entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social.

O § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 2015, diz respeito à pessoa jurídica que auferir, concomitantemente, receitas sujeitas à apuração cumulativa e à apuração não cumulativa da Contribuição para PIS/Pasep, mas não prevê o rateio das receitas oriundas de aplicações financeiras para a incidência dessa contribuição. Uma vez sujeita parte de sua receita à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, toda receita financeira deverá ser oferecida à tributação.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, arts. 150 e 195; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, 15 e 18;

Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; Lei nº 12.101, de 2009, arts. 1º, 2º, 29 e 30; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 170, 171 e 174; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º e 46; Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º, e IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º e 47.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. ISENÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS.

As pessoas jurídicas imunes a impostos sujeitam-se à apuração cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias. Às pessoas jurídicas não imunes, por sua vez, aplica-se a regra geral, qual seja, a apuração não cumulativa quando a base de cálculo do IRPJ for o lucro real ou a apuração cumulativa quando essa base de cálculo for o lucro presumido ou arbitrado.

As entidades imunes ao IRPJ, assim como as isentas, podem ser imunes ou isentas da Cofins. Serão imunes quando atenderem às condições legais para seu enquadramento como entidades beneficentes de assistência social (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009); serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da MP nº 2.158-35, de 2001.

As entidades imunes à Cofins não terão as receitas resultantes das aplicações financeiras tributadas pela Cofins.

As instituições de educação e de caráter cultural e científico isentas da Cofins tributarão as receitas oriundas de aplicações financeiras à alíquota de 4%, quando da apuração não cumulativa dessa contribuição. Sob o regime de apuração cumulativa da Cofins, essas entidades não terão suas receitas financeiras tributadas, por não fazerem parte da respectiva base de cálculo (faturamento).

O § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 2015, diz respeito à pessoa jurídica que auferir, concomitantemente, receitas sujeitas à apuração cumulativa e à apuração não cumulativa da Cofins, mas não prevê o rateio das receitas oriundas de aplicações financeiras para a incidência dessa contribuição. Uma vez sujeita parte de sua receita à tributação da Cofins no regime de apuração não cumulativa, toda receita financeira deverá ser oferecida à tributação.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, arts. 150 e 195; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, 15 e 18; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 12.101, de 2009, arts. 1º, 2º, 29 e 30; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 170, 171 e 174;

Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 9º e 46; Decreto n.º 8.426, de 2015, art. 1º, e IN SRF n.º 247, de 2002, arts. 9º e 47.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. MATÉRIA DISCIPLINADA EM ATO NORMATIVO. INEFICÁCIA.

É ineficaz, não produzindo efeitos, a consulta que versar sobre matéria disciplinada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação e que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 7.574, de 2011, art. 94, V e VIII, e IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 18, IX e XI.

Relatório

A interessada, acima identificada, informando ser pessoa jurídica de direito privado e enquadrada como entidade imune, conforme art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal e art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas financeiras por ela auferidas.

2 Afirmar que auferir receitas financeiras oriundas de aplicações de renda fixa e variável, de recursos próprios e de terceiros. Explica tratar-se de terceiros de órgãos públicos federal, estadual e municipal financiadores de pesquisas que disponibilizam recursos à consulente visando à execução administrativa e financeira de projetos de acordo com seus objetivos estatutários.

3 Aduz que seus objetivos estatutários são:

1- Apoiar, elaborar, promover, executar e subsidiar políticas, ações e projetos da Universidade XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução dessas atividades, para os fins:

a) de ensino, pesquisa e extensão; ciência e tecnologia; cultura e arte; assistência e preservação, conservação, restauração e educação ambientais; e outras correlatas; e

b) de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, inclusive na gestão administrativa e financeira estritamente necessária à execução desses projetos;

2- Exercer as atividades previstas no item 1, letras "a" e "b", relativamente a outras pessoas físicas ou jurídicas, de Direito Público ou Privado, inclusive as "Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs" (Lei 10.973/2004, que dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências);

- 3- *Celebrar convênios e contratos em geral, com pessoas físicas e jurídicas de Direito Público ou de Direito Privado nacionais ou estrangeiras (inclusive as previstas no art. 6º da Lei 11.107/2005, que "Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências", bem como entidades congêneres);*
- 4- *Promover a capacitação de recursos de entidades públicas e privadas, agências de fomento nacionais ou estrangeiras e entes ou órgãos afins;*
- 5- *Conceder bolsas de ensino, pesquisa e extensão e de estímulo à inovação aos alunos de graduação e pós-graduação vinculadas a projetos institucionais das instituições apoiadas, na forma da regulamentação específica, observados os seguintes princípios (Lei 8.958/1994, art. 4º): A XXXXXXXXXX, organizada para fins não econômicos, não distribuirá dividendos, nem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro, ou participação no seu resultado, e aplicará os seus recursos, inteiramente no país, empregando eventual superávit na sua manutenção, para a consecução de seus objetivos institucionais, e observará os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência, ficando sujeita, nos termos legais, à fiscalização do Ministério Público, à legislação trabalhista e, para os fins da Lei 8.958/1994, ao prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e do Desporto e no Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável bienalmente;*
- 6- *Conceder outras modalidades de auxílio relacionadas com suas demais atividades e/ou objetivos institucionais;*
- 7- *Formar recursos humanos nas áreas de educação, ciência e tecnologia, cultura, artes e congêneres, mediante o oferecimento de cursos presenciais ou à distância;*
- 8- *Implantar, executar e prestar serviços de radiodifusão, com fins não econômicos, e com objetivos exclusivamente educativos, científicos e culturais;*
- 9- *Prestar serviços relacionados com suas demais atividades e/ou objetivos institucionais a pessoas físicas e jurídicas de Direito Público ou Privado, nacionais ou estrangeiras, diretamente ou por intermediação;*
- 10- *Proceder, direta ou indiretamente, à aquisição de equipamentos nacionais ou estrangeiros e à construção ou reforma de instalações físicas de pessoas jurídicas, de Direito Público ou de Direito Privado;*
- 11- *Alienar, produzir, editar, gerenciar e comercializar, sem fins lucrativos, inclusive mediante consignação, objetos resultantes das atividades das instituições apoiadas, ou a elas relacionados, ou sobre os quais detenha direito de propriedade ou de exploração, como, dentre outros, medicamentos, livros, periódicos e outras formas de comunicação de dados, textos, sons e imagens;*
- 12- *Promover ou apoiar a realização de eventos científicos, tecnológicos, educacionais, artísticos, científicos e culturais, bem como o intercâmbio entre as entidades nacionais ou estrangeiras e órgãos envolvidos;*
- 13- *Promover o registro e o gerenciamento de direitos de propriedade intelectual;*

14- Promover, através de propositura de "Ações Cíveis Públicas" e medidas judiciais conexas, ou mediante a intervenção em procedimentos que estiverem em curso, observadas as normas próprias de competência, em cada caso:

- a) a proteção ao meio ambiente, ao consumidor, à ordem econômica, à livre concorrência ou ao patrimônio artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (Lei 7.347/1985, art. 5º);
- b) a proteção das pessoas portadoras de deficiência física (Lei 7.853/1999, art. 3º);
- c) a defesa dos interesses e direitos da pessoa idosa (Lei 10.741/2003, art. 81) e

15- Exercer atividades correlatas ou compatíveis com seus objetivos.

4 Narra que o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Diz ainda que o § 1º do art. 1º do referido Decreto reza que "Aplica-se o disposto no **caput** inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS".

5 Por fim faz os seguintes questionamentos:

- 1) O rendimento das aplicações é decorrente de saldos de contratos e convênios durante a execução de projetos que são objetivos estatutários e, portanto, de acordo com o artigo 174 do Decreto 3.000/1999 não devem ser tributados, ou seja, não se trata de receita mas "repassa de recursos para execução de projetos" e se esses recursos não tem tratamento de receita e não são tributáveis porque o rendimento financeiro deles seria?
- 2) A consultante, visando a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, se devida, sujeita-se ao regime cumulativo ou não-cumulativo? Segundo o artigo 8º da Lei 10.637/2002 e 10º da Lei 10.833/2003, as pessoas jurídicas imunes ficam sujeitas ao regime cumulativo das citadas contribuições. Entretanto nada mencionam quanto às pessoas jurídicas isentas, logo - por não haver tratamento específico - as pessoas jurídicas isentas se sujeitam a qual regime?
- 3) Visto que a consultante é uma fundação privada, organizada para fins não econômicos, isenta do IRPJ, é devida a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas, uma vez que estas constituem receitas não decorrentes de suas atividades próprias?
- 4) É devida a COFINS 4% sobre os rendimentos de aplicação / poupança decorrentes de receitas recebidas pela fundação para gerir suas atividades (recursos próprios)?
- 5) É devida a COFINS 4% sobre as receitas financeiras dos recursos enviados pelos órgãos financiadores para desenvolvimento dos projetos de pesquisa e extensão? Tais recursos não são da Fundação, no final do projeto, após a prestação de contas, eventuais saldos de recursos são obrigatoriamente

devolvidos aos órgãos financiadores conforme determina o inciso IX do art 7º da Instrução Normativa 01/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional.

- 6) *Considerando a natureza jurídica da consulente (fundação privada) com os objetivos estatutários supra mencionados, o § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426/15 ("Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que **tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa** da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS") aplica-se à consulente? Se afirmativo, como dar-se-ia a segregação das receitas?*

Fundamentos

5 Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

6 Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta 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.

7 Levando em conta que, na inicial, a consulente ora se apresenta como entidade imune, ora como entidade isenta do IRPJ, cabe registrar que a presente Solução de Consulta examinará apenas a matéria de direito, quanto à interpretação da legislação aplicável à situação descrita pela interessada, não se pronunciando sobre o atendimento pela consulente dos requisitos para fruição da imunidade, na condição de instituição de educação, nos termos do art. 150, IV, "c", da Constituição Federal, ou da isenção, na condição de instituição de caráter cultural e científico, nos termos do art. 174 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

8 Os questionamentos apresentados pela consulente demonstram, em síntese, residir sua dúvida nas consequências advindas da condição de entidade imune ou isenta ao IRPJ e, também, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins na hipótese de auferir receita financeira.

9 A imunidade e a isenção, como largamente sedimentado, são formas exonerativas que diferem desde sua gênese, estando a primeira albergada em sede constitucional e a segunda decorrendo de previsão legal.

10 Em relação às instituições de educação e assistência social e de caráter cultural e científico, os benefícios fiscais encontram-se definidos nos dispositivos a seguir transcritos:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

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 n° 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; (...)

§ 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:(Vide Emenda Constitucional n° 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional n° 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n° 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n° 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n° 20, de 1998)

(...)

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

.....
Lei n° 5.172, de 1966 - CTN:

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

(...)

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 n° 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.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

(...)

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;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 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.

.....

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)

§ 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, 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)

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.

§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)

(...)

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.

(...)

Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se dediquem às seguintes atividades:

I - educacionais;

II - de assistência à saúde;

III - de administração de planos de saúde;

IV - de prática desportiva, de caráter profissional;

V - de administração do desporto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15.

.....
Decreto nº 3.000, de 1999:

*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 superavit 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):

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;

VI - 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;

VII - 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;

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).

§1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação ou de assistência social referidas no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §1º).

§2º O disposto no arts. 169 e 170 é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados à suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes, não se aplicando ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, §§ 2ºe3º).

(...)

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 §§ 2ºe3º, incisos I a V, do art. 170 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, §3º).

§4º A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 16, parágrafo único).

§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).

.....
Medida Provisória nº 2.158-35, 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:

(...)

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº9.532, de 1997;

(..)

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro-REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(...)

Decreto nº 4.524, de 2002:

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):

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

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;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado;

X - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

IX - Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

(...)

Art. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

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

II - são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

Parágrafo único. 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.

.....
IN SRF nº 247, de 2002:

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

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;

(...)

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, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

.....
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.*

Parágrafo único.(VETADO)

Art. 2º As entidades de que trata o art. 1º deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.

(...)

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:

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, 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 13.151, de 2015)

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

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 1ª exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 2ª A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 3º - O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

.....

Decreto nº 8.426, de 2015:

*Art.1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de **hedge**, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.*

*§ 1º Aplica-se o disposto no **caput** inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

*§3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)(Produção de efeito)

II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

*§4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (**hedge**) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

11 Para complementar toda a legislação acima reproduzida, releva ainda mencionar que o art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelecem que as pessoas imunes a impostos (como é o caso das instituições de educação e assistência social que atendam aos requisitos exigidos em lei) permanecem sujeitas às normas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente à sua publicação, ou seja, às normas concernentes à incidência cumulativa.

12 Da legislação transcrita, releva destacar o seguinte:

12.1 a imunidade conferida por meio do art. 150, VI, às instituições de educação e assistência social recai apenas sobre os impostos incidentes sobre o patrimônio,

renda ou serviços relacionados com suas finalidades essenciais. Trata-se, ademais, de norma de eficácia contida, pois condicionada ao atendimento, pelos beneficiários, dos requisitos estabelecidos em lei, que, como visto na legislação retrocitada, encontram-se contemplados no art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN – e no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

- 12.2 em relação às contribuições sociais, convivem no ordenamento jurídico pátrio duas formas de exoneração: a primeira, de cunho imunizante, veiculada pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tendo como alvo as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei; a segunda, de natureza isentiva, estipulada pelos art. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;
- 12.3 o art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, estabelece que a Contribuição para o PIS/Pasep das instituições de educação, entre outras entidades, será determinado com base na folha de salários, à alíquota de um por cento. O art. 14 c/c o § 1º dessa MP isenta da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas relacionadas nos incisos I a IX do *caput*, sendo que o inciso X desse mesmo artigo isenta, também, da Cofins as receitas referentes às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 da MP, entre elas as instituições de educação;
- 12.4 o tratamento isencional veiculado pela MP nº 2.158-35, de 2001, impõe que as instituições de educação e assistência social atendam aos requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 8 de janeiro de 1997 – os mesmos exigidos para fins de gozo da imunidade ao imposto de renda;
- 12.5 a regulamentação da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a MP nº 2.158-35, de 2001, deu-se por meio do Decreto nº 4.524, de 2002 (art. 46), e da IN SRF nº 247, de 2002 (art.47), os quais destacaram a exigência de que para fins de fruição do benefício as entidades de educação, assistência social e de caráter cultural e científico, entre outras, 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. Vale destacar que as disposições do mencionado artigo tiveram sua aplicação suspensa por força de medida liminar concedida pelo STF na ADI nº 2.028-5/1999, sendo posteriormente revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, a qual dispôs especificamente sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (arts. 3º a 28) e regulou os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social (arts. 29 a 32);
- 12.6 a IN SRF nº 247, de 2002, cuidou, ademais, de definir objetivamente o escopo da isenção ao estabelecer serem consideradas **como receitas derivadas da atividade própria 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.**
- 13 Feitas as observações acima, passemos à análise das questões formuladas pela consulente.

- 1) *O rendimento das aplicações é decorrente de saldos de contratos e convênios durante a execução de projetos que são objetivos estatutários e, portanto, de acordo com o artigo 174 do Decreto 3.000/1999 não devem ser tributados, ou seja, não se trata de receita mas "repasse de recursos para execução de projetos" e se esses recursos não tem tratamento de receita e não são tributáveis porque o rendimento financeiro deles seria?*

14 No que se refere à imunidade do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) –, em seu art. 170, relaciona os requisitos a serem atendidos para que as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos possam usufruir o benefício. O art. 171 também desse Decreto dispõe que **a imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais da entidade, sendo que seu § 1º deixa claro que os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável pelas instituições de educação ou de assistência social não estão abrangidos pela imunidade do IRPJ.**

15 O art. 174, citado pela consulente em seu questionamento, refere-se à isenção do IRPJ das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e das associações civis. Esse artigo, tal como o art. 171 relativamente à imunidade, dispõe, em seu § 2º, que os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável não estão abrangidos pela isenção do IRPJ.

16 Como se pode observar, a primeira questão apresentada pela consulente encontra-se literalmente respondida na legislação, fato que implica a declaração de ineficácia da consulta em relação a esse questionamento, nos termos do art. 94, V, do Decreto nº 7.574¹, de 29 de setembro de 2011, e art. 18, VII, da IN RFB nº 1.396², de 16 de setembro de 2013, que dispõem que não produzirá efeitos a consulta formulada quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

- 2) *A consulente, visando a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, se devida, sujeita-se ao regime cumulativo ou não-cumulativo? Segundo o artigo 8º da Lei 10.637/2002 e 10º da Lei 10.833/2003, as pessoas jurídicas imunes ficam sujeitas ao regime cumulativo das citadas contribuições. Entretanto nada mencionam quanto às pessoas jurídicas isentas, logo - por não haver tratamento específico - as pessoas jurídicas isentas se sujeitam a qual regime?*

¹ Decreto nº 7.574, de 2011:

Art. 94. Não produzirá qualquer efeito a consulta formulada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 52):

(...)

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

² IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

17 Sobre o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, também mencionados pela requerente, determinam:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

.....

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:(Produção de efeito)

(...)

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

18 Do texto acima, verifica-se que a as pessoas jurídicas imunes a impostos permanecem sujeitas à apuração cumulativa da Cofins em relação às atividades que não lhes são próprias (quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, contribuirão apenas sobre a folha de salários), nos termos do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001. O texto nada diz sobre as pessoas jurídicas isentas, o que significa que essas pessoas se sujeitam à regra geral de apuração da referida contribuição, qual seja, à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando for tributada pelo imposto de renda com base no lucro real ou à apuração cumulativa no caso ser tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

19 Tal entendimento é corroborado pelas notas 1 e 2 da resposta à Pergunta 004 do Capítulo XXII do Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2017, encontrado no sítio <idg.receita.fazenda.gov.Br>:

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.

Notas:

1) As entidades imunes ao imposto de renda, que estão relacionadas entre as exceções ao regime de apuração não cumulativa, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não lhe são próprias, segundo o regime de apuração cumulativa.

2) As entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que não são imunes ao imposto de renda, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não lhe são próprias, segundo o regime de apuração não cumulativa ou cumulativa, a depender da forma de tributação do imposto de renda.

3) As instituições de educação e de assistência social, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações de que tratam os incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que desatenderem respectivamente as condições e requisitos previstos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ficam também obrigadas ao pagamento da Cofins incidente sobre suas receitas próprias.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, e 14, X; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 2º.

3) Visto que a consulente é uma fundação privada, organizada para fins não econômicos, isenta do IRPJ, é devida a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas, uma vez que estas constituem receitas não decorrentes de suas atividades próprias?

20 Conforme abordado no item 12 desta Consulta, convivem em nosso ordenamento dois institutos tributários concernentes à Contribuição para o PIS/Pasep à Cofins: isenção e imunidade, o primeiro fundamentado no art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, e o segundo com base no art. 195, § 7º, da CF.

21 Não obstante a questão formulada mencionar “isenção do IRPJ”, a consulente intitulou-se, na inicial, como entidade imune a impostos, o que torna necessário realizar uma análise para cada uma dessas hipóteses.

22 Considerando, primeiramente, a imunidade a impostos e, por conseguinte, a apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, importa destacar o disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, regulamentado pelos arts. 9º e 46 do Decreto nº 7.524, de 2002, e disciplinado pelos arts. 9º e 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, já reproduzidos. Segundo esses dispositivos, as instituições de educação que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, serão contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep apenas sobre a folha de salários (não contribuirão sobre o faturamento) e serão isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

23 O § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, definiu como 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. Nesse sentido, não se pode entender as receitas financeiras como receitas derivadas das atividades próprias das instituições de educação.

24 Por outro lado, o faturamento, para fins de determinação da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não inclui as receitas financeiras (desde que não constem como objeto social da pessoa jurídica), tendo em vista o Supremo Tribunal Federal ter declarado a inconstitucionalidade, com efeitos *inter partes*, do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o que motivou a revogação desse dispositivo, efetivada pelo art. 79, XII, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, cuja produção de efeitos se deu na data da publicação dessa Lei – 28 de maio de 2009.

Lei nº 9.718, de 1998:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º ~~O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§1º ~~Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

25 Observa-se, do texto legal acima reproduzido, que a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, trouxe nova redação ao **caput** do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, passando a definir o faturamento como a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que inclui a receita bruta de venda de bens e de serviços e qualquer receita que apresente uma correlação entre os recursos auferidos e a atividade ou objeto social da pessoa jurídica.

26 Importa comentar que o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, citado na inicial, alterou de zero para 0,65% e 4% as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições. Assim, considerando-se a consulente pessoa jurídica imune a impostos e, portanto, sujeita ao regime de apuração cumulativa dessas contribuições (art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003), pode-se dizer que o advento do citado Decreto não trouxe modificações ao caso em análise.

27 Por sua vez, para a imunidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conferida pelo art. 195, § 7º, da CF às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, não há a restrição de receitas, como exigido para a fruição da isenção a que se refere a MP nº 2.158-35, de 2001. Assim, caso a consulente atenda às

condições legais para ser reconhecida como entidade beneficente de assistência social (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009), as receitas financeiras por ela auferidas encontram-se sob o manto da imunidade relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Como se tratam de entidades imunes às contribuições para a seguridade social, nem mesmo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários será devida por essas entidades.

28 A segunda hipótese a ser analisada diz respeito à isenção do IRPJ, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (base legal do art. 174 do RIR/99). Entre as entidades relacionadas encontram-se as instituições de caráter cultural e científico que atendam aos requisitos descritos no art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, da citada lei. Nesse caso, como já explicado no item 18 acima, essas entidades sujeitam-se à regra geral de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, qual seja, à apuração não cumulativa quando a base de cálculo do IRPJ for o lucro real ou à apuração cumulativa quando essa base de cálculo for o lucro presumido ou arbitrado.

29 Importa observar que a entidade isenta do IRPJ poderá, da mesma forma que a entidade imune a esse imposto, ser imune ou isenta da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme se depreende da leitura do art. 195, § 7º, da Constituição Federal c/c os arts. 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001 – os mesmos artigos aplicados às instituições imunes ao IRPJ.

30 Assim, pode-se afirmar que, caso a entidade isenta ao IRPJ atenda às condições legais para ser reconhecida como entidade beneficente de assistência social (certificação e requisitos do art. 28 da Lei nº 12.101, de 2009), as receitas financeiras por ela auferidas encontram-se sob o manto da imunidade relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Como se tratam de entidades imunes às contribuições para a seguridade social, nem mesmo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários será devida por essas entidades.

31 Na hipótese das instituições relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, entre elas as instituições de educação e as de caráter cultural e científico, isentas do IRPJ, as receitas oriundas de atividades não próprias dessas entidades sujeitar-se-ão à incidência cumulativa ou não cumulativa da Cofins, a depender da forma de tributação do IRPJ. As receitas das atividades próprias dessas entidades são isentas da Cofins. No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep, as referidas entidades serão contribuintes apenas sobre a folha de salários.

32 Sobre o assunto, as Perguntas 003 e 003-A do Capítulo XXII do já mencionado Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2017, esclarecem:

003 Quais entidades não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento?

Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, quais sejam:

a) templos de qualquer culto;

b) partidos políticos;

- c) instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- d) 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;
- e) sindicatos, federações e confederações;
- f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- h) fundações de direito privado;
- i) fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- j) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- k) a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB);
- l) as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 1971.

Notas:

1) São isentas da COFINS as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nas alíneas “a” a “l”.

2) **As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei nº 12.101, de 2009, e que atendam aos requisitos previstos no caput do art. 29 daquela Lei farão jus à isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a totalidade de sua receita.**

3) A isenção de que trata o item 2 acima não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

4) **As pessoas jurídicas listadas nas alíneas “a” a “l” são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.**

5) As entidades que desatenderem as condições e requisitos previstos nas letras “c” e “d” ficam obrigadas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita, deixando de apurar a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

003- A As entidades beneficentes são isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento?

Trata-se na verdade de imunidade, pois prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei nº 12.101, de 2009, fazem jus à isenção (imunidade) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a totalidade de suas receitas, desde que atendam aos requisitos previstos no caput do art. 29 daquela Lei.

Nota:

As entidades beneficentes de saúde, de educação e de assistência social certificadas e que atendam aos requisitos do caput do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, mesmo que constem do art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, são isentas do PIS/Pasep e da Cofins sobre a totalidade de sua receita.

33 Em síntese, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, as instituições de educação e as de caráter cultural e científico isentas do IRPJ e não imunes às contribuições para a seguridade social contribuirão apenas sobre a folha de salários. No que se refere à Cofins destaca-se que:

33.1 quando enquadradas como entidades beneficentes de assistência social, essas entidades não terão suas receitas resultantes de aplicações financeiras tributadas pela Cofins, por serem imunes à incidência dessa contribuição, nos termos do art. 195, § 7º, da CF;

33.2 não sendo entidades beneficentes, essas instituições apenas terão suas receitas financeiras tributadas pela Cofins, à alíquota de 4%³, quando da apuração não cumulativa dessa contribuição, tendo em vista que, na apuração cumulativa, a receita financeira não fará parte de sua base de cálculo.

4) *É devida a COFINS 4% sobre os rendimentos de aplicação / poupança decorrentes de receitas recebidas pela fundação para gerir suas atividades (recursos próprios)?*

34 Conforme análise apresentada nos itens 20 a 33, acima, pode-se esclarecer à consulente que:

34.1 a entidade beneficente de assistência social (certificação e requisitos estabelecidos no artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009) não terá as receitas resultantes de aplicações financeiras tributadas pela Cofins, por ser imune à incidência dessa contribuição, nos termos do art. 195, § 7º, da CF;

34.2 na hipótese de a entidade ser isenta da Cofins, nos termos do art. 14, X, da MP nº 2.158-35, de 2001, as receitas oriundas de aplicações financeiras serão tributadas, à alíquota de 4%, quando da apuração não cumulativa dessa contribuição. Sob o regime de apuração cumulativa da Cofins, essas entidades não terão suas receitas financeiras tributadas, por não fazerem parte da respectiva base de cálculo (faturamento).

5) *É devida a COFINS 4% sobre as receitas financeiras dos recursos enviados pelos órgãos financiadores para desenvolvimento dos projetos de pesquisa e extensão? Tais recursos não são da Fundação, no final do projeto, após a prestação de contas, eventuais saldos de recursos são obrigatoriamente devolvidos aos órgãos financiadores conforme determina o inciso IX do art 7º da Instrução Normativa 01/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional.*

35 Observa-se que a consulente, em sua exposição, não descreve exatamente quem são as entidades financiadoras dos projetos que realiza nem as condições dos aportes recebidos, impossibilitando a análise da questão, tendo em vista serem várias as hipóteses dela

³ Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º.

decorrentes. Tal fato, leva à ineficácia da consulta, relativamente a esse questionamento, nos termos do art. 94, VIII, do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, e do art. 18, XI, da IN RFB n.º 1.396, de 2007, por não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere.

6) Considerando a natureza jurídica da consulente (fundação privada) com os objetivos estatutários supra mencionados, o § 1º do art. 1º do Decreto n.º 8.426/15 ("Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS") aplica-se à consulente? Se afirmativo, como dar-se-ia a segregação das receitas?

36 O § 1º do art. 1º do Decreto n.º 8.426, de 2015, diz respeito à pessoa jurídica que auferir, concomitantemente, receitas sujeitas à apuração cumulativa e à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, não há previsão para o rateio das receitas provenientes de aplicações financeiras para a incidência dessas contribuições – uma vez sujeita à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos descritos nos parágrafos anteriores, toda a receita oriunda de aplicações financeiras deverá ser oferecida à tributação.

37 Releva mencionar que a segregação das receitas, conforme sugere a consulente, implicaria redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita. Tal fato contraria o princípio da interpretação literal, disposto no inciso I do art. 111 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha, entre outras hipóteses, sobre exclusão do crédito tributário. Como a norma em questão não dispõe sobre o rateio das receitas, não se pode, pois, aplicá-la.

Conclusão

38 Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que a presente consulta seja solucionada em parte, informando-se à consulente o seguinte:

38.1 as pessoas jurídicas imunes a impostos sujeitam-se à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias. Às pessoas jurídicas não imunes a impostos, por sua vez, aplica-se a regra geral, qual seja, a apuração não cumulativa quando a base de cálculo do IRPJ for o lucro real ou a apuração cumulativa quando essa base de cálculo for o lucro presumido ou arbitrado;

38.2 as entidades imunes ao IRPJ, assim como as isentas, podem ser imunes ou isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Serão imunes quando atenderem às condições legais para seu enquadramento como entidades beneficentes de assistência social (certificação e requisitos do artigo 29 da Lei n.º 12.101, de 2009); serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos pelo art. 12, § 2º, e pelo art. 15, § 3º, da MP n.º 2.158-35, de 2001. As entidades isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão tributadas somente pela Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a Folha de salários, estando sua receita financeira abrangida pela isenção. Nem mesmo a Contribuição para o

PIS/Pasep sobre a Folha de salários incidirá sobre as entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social.

- 38.3 as instituições de educação e de caráter cultural e científico que preencham as condições e os requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, serão contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep apenas sobre a Folha de salários, tanto na hipótese de entidades imunes a impostos quanto de entidades isentas;
- 38.4 as instituições de educação e de caráter cultural e científico isentas da Cofins tributarão as receitas oriundas de aplicações financeiras à alíquota de 4%, quando da apuração não cumulativa dessa contribuição. Sob o regime de apuração cumulativa da Cofins, essas entidades não terão suas receitas financeiras tributadas, por não fazerem parte da respectiva base de cálculo (faturamento). No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep, essas entidades contribuirão apenas sobre a folha de salários;
- 38.5 as entidades imunes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º da CF, não terão as receitas resultantes das aplicações financeiras tributadas pela Cofins;
- 38.6 o § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 2015, diz respeito à pessoa jurídica que aufera, concomitantemente, receitas sujeitas à apuração cumulativa e à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas não prevê o rateio das receitas oriundas de aplicações financeiras para a incidência dessas contribuições. Uma vez sujeita parte de sua receita à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, toda receita financeira deverá ser oferecida à tributação;
- 38.7 em relação ao primeiro e ao quinto questionamentos, a consulta deverá ser declarada ineficaz com base no art. 94, V e VIII, do Decreto nº 7.574, de 2011, e no art. 18, IX e XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013, por se tratar de fato disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial quando da apresentação da consulta e por não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, respectivamente.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

LAURA ALVES P. MOREIRA CEZAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

KEYNES INÊS M. R. SUGAYA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E
SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit – 7ª RF - Substituto

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit – 9ª RF

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

APROVO a solução de consulta e DECLARO A INEFICÁCIA da consulta em relação ao primeiro e ao quinto questionamentos apresentados. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit