



---

**Solução de Consulta nº 178 - Cosit**

**Data** 29 de setembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

ORGANIZAÇÕES GESTORAS DE FUNDOS PATRIMONIAIS. INAPLICABILIDADE DAS IMUNIDADES. ART. 150, VI, C. SUBJETIVIDADE. ENTIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM A INSTITUIÇÃO APOIADA. IMUNIDADE DOS IMPOSTOS QUANTO AO PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇOS RELACIONADOS A FINALIDADES ESSENCIAIS DA PRÓPRIA ENTIDADE IMUNIZADA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

As organizações gestoras do fundo patrimonial são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que terão o intuito de gerir patrimônio para constituírem recursos de longo prazo para apoiarem instituições.

As instituições apoiadas e as organizações gestoras de fundos patrimoniais são pessoas jurídicas distintas, cada qual com seu respectivo tratamento tributário.

As imunidades do art. 150, VI, "c" da CF/88 são atreladas ao sujeito passivo, e limitam o poder de tributar quanto aos impostos, as rendas patrimônios e serviços desses contribuintes apenas naquilo que for relacionado às suas finalidades essenciais.

**Dispositivos Legais:** art. 150 da Constituição Federal, de 1988; arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional; art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; e Lei nº 13.800 de 4 de janeiro de 2019.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

ORGANIZAÇÕES GESTORAS DE FUNDOS PATRIMONIAIS. POSSIBILIDADE DA ISENÇÃO DO ART. 15 DA LEI Nº 9.532, DE 1997.

As organizações gestoras do fundo patrimonial são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que terão o intuito de gerir patrimônio para constituírem recursos de longo prazo para apoiar instituições.

Não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ser incompatível com a isenção nele prevista. Salienta-se,

contudo, que, para o gozo da isenção, todos os demais requisitos legais devem ser observados.

A participação da entidade em sociedade de natureza empresária desnatura a sua finalidade não econômica e impede a fruição da isenção.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 121 DE 13 DE SETEMBRO DE 2021**

**Dispositivos Legais:** art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; e Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019.

**ORGANIZAÇÕES GESTORAS DE FUNDOS PATRIMONIAIS. DEDUTIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÕES DO DOADOR SUJEITO AO LUCRO REAL. ART. 13, §2º, III, DA LEI Nº 9.249, DE 1995.**

As organizações gestoras do fundo patrimonial são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que terão o intuito de gerir patrimônio para constituírem recursos de longo prazo para apoiar instituições.

Não se verifica, *per se*, razões para as doações a organizações gestoras de fundo patrimonial serem incompatíveis com o instituto previsto no inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Salienta-se, contudo, que, para sua utilização, todos os demais requisitos legais devem ser observados

**Dispositivos Legais:** art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; e Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**ORGANIZAÇÕES GESTORAS DE FUNDOS PATRIMONIAIS. POSSIBILIDADE DA ISENÇÃO DO ART. 15 DA LEI Nº 9.532, DE 1997.**

As organizações gestoras do fundo patrimonial são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que terão o intuito de gerir patrimônio para constituírem recursos de longo prazo para apoiar instituições.

Não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ser incompatível com a isenção nele prevista. Salienta-se, contudo, que, para o gozo da isenção, todos os demais requisitos legais devem ser observados.

A participação da entidade em sociedade de natureza empresária desnatura a sua finalidade não econômica e impede a fruição da isenção.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 121 DE 13 DE SETEMBRO DE 2021**

**Dispositivos Legais:** art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; e Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

ORGANIZAÇÕES GESTORAS DE FUNDOS PATRIMONIAIS. POSSIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS PREVISTA NO ART. 13, IV, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158, DE 2001.

As organizações gestoras do fundo patrimonial são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que terão o intuito de gerir patrimônio para constituírem recursos de longo prazo para apoiarem instituições.

Não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ser incompatível com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários conforme previsto no art. 13, IV, da Medida Provisória nº 2.158, de 2001. Salienta-se, contudo, que, para o gozo do benefício, todos os demais requisitos legais devem ser observados.

**Dispositivos Legais:** art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; art. 13, IV, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

ORGANIZAÇÕES GESTORAS DE FUNDOS PATRIMONIAIS. POSSIBILIDADE DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158, DE 2001.

As organizações gestoras do fundo patrimonial são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que terão o intuito de gerir patrimônio para constituírem recursos de longo prazo para apoiarem instituições.

Não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ser incompatível com a isenção prevista no art. 13, IV, combinado com o art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, devendo, para isso, serem observados todos os demais requisitos legais, bem como a observância de que apenas as receitas derivadas da atividade própria das entidades referidas no art. 13 da Medida Provisória 2.158, de 2001, fazem jus a referida isenção, nos termos do art. 23 da IN RFB nº 1.911, de 2019.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 243, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.**

**Dispositivos Legais:** art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; art. 13, IV, e 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019; art. 23 da IN RFB nº 1.911, de 2019.

O Subsecretário de Inovação da Secretaria de Desenvolvimento da Indústria, Comércio, Serviços e Inovação do Ministério da Economia, com fundamento no artigo 2º, inciso II da Instrução Normativa nº 1.396, de 16.09.2013, formulou a presente consulta com fins de esclarecer a interpretação da legislação tributária referente às Organizações Gestoras de Fundo Patrimonial.

2. Informa que a Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019, autorizou a Administração Pública a firmar instrumentos de parceria e termos de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público com organizações gestoras de fundos patrimoniais, instituindo um marco regulatório para os fundos patrimoniais filantrópicos no Brasil.

3. Os fundos patrimoniais devem ser abrigados em associações ou fundações sem fins lucrativos ou econômicos, que poderão ser constituídas para figurarem como Organizações Gestoras de Fundo Patrimonial, cujo intuito é o de constituir fonte de recursos de longo prazo, a partir da preservação do principal e da aplicação de seus rendimentos, para o fomento e promoção das causas de interesse público.

4. Diante do referido quadro, a consulente questiona:

1) as organizações gestoras de fundo patrimonial que têm como finalidade constituir fonte de recursos de longo prazo para o fomento das instituições apoiadas e para a promoção de causas de interesse público de educação, saúde e/ou assistência social têm direito à imunidade de impostos federais, nos termos da Constituição Federal, art. 150, VI, alínea c, combinada com o Código Tributário Nacional, art. 14 e com a Lei 9.532/97, art. 12?

2) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem manter o principal de seu fundo patrimonial aplicado e usar apenas os rendimentos, nos termos da Lei 13.800/19, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

3) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem manter parte do principal do fundo patrimonial em ativos no exterior, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

4) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem manter parte do principal do fundo patrimonial em quotas ou ações de sociedades empresárias, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

5) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem remunerar os membros de seu Conselho de Administração, do Comitê de Investimentos e do Conselho Fiscal, a valor de mercado, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

6) as receitas previstas no art. 13 da Lei 13.800/19, inclusive as receitas financeiras, são isentas da COFINS por serem consideradas receitas de atividades próprias?

7) as organizações gestoras de fundo patrimonial estão sujeitas tão somente a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de

salários, sem qualquer incidência sobre as receitas que auferir, inclusive as financeiras?

8) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem proporcionar a seus doadores, pessoas jurídicas que apurem IRPJ pelo lucro real, os benefícios fiscais previstos na Lei 9.249/95, art. 13, § 2º, III?

## 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. Diante da natureza das indagações, convém aclarar, preliminarmente, que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária, não se constituindo a Solução de Consulta em instrumento declaratório do preenchimento dos requisitos legais para o gozo de imunidade ou isenção, mormente os relacionados à natureza de suas atividades ou às origens e aplicações de seus recursos. Em suma, a Solução de Consulta não confere a qualquer sujeito passivo a imunidade ou isenção de tributos questionados na petição nem tampouco a ratifica.

7. Primeiramente, analise-se o questionamento sobre a possibilidade de gozarem de imunidades as organizações gestoras dos fundos patrimoniais que têm como finalidade constituir fonte de recursos de longo prazo para o fomento das instituições apoiadas e para a promoção de causas de interesse público de educação, saúde e/ou assistência social, nos termos da Constituição Federal, art. 150, VI, alínea c, combinada com o Código Tributário Nacional, art. 14 e com a Lei 9.532/97, art. 12.

8. Importante transcrever os dispositivos constitucionais relacionados a essa questão:

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

*(...)*

*VI - instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

*(...)*

*§ 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.***

9. A leitura do art. 150, VI, "c", nos conduz a uma das espécies de imunidade tributária, denominada pela doutrina e jurisprudência como "subjativa", em que a qualidade especial do sujeito (entidade) é condição necessária para afastar a competência dos entes

federativos para instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dessa entidade.

10. Compreende-se então que a imunidade está atrelada à figura do sujeito passivo que deverá necessariamente ser partido político, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, devendo ainda atender os pressupostos de lei.

11. O teor do dispositivo constitucional acima transcrito foi replicado no art. 9º do Código Tributário Nacional– Lei 5.172/66, que acrescenta:

*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;*

*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*

12. A Lei 9.532/97 exemplifica os pressupostos para a configuração da entidade como de educação ou assistência social, conforme o seu art. 12:

*Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que **preste os serviços para os quais houver sido instituída** e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos*

*§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802.)*

*§ 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.*

13. Assim, com base nos fundamentos acima apresentados, passa-se à análise da Lei n.º 13.800, de 4 de janeiro de 2019, que dispõe sobre a constituição de fundos patrimoniais, que poderão apoiar instituições sem fins lucrativos, com o objetivo de arrecadar, gerir e destinar doações para programas, projetos e demais finalidades de interesse público.

14. Conforme definido no art. 2º dessa Lei, um fundo patrimonial é um conjunto de ativos de natureza privada instituído, **gerido e administrado pela organização gestora de fundo patrimonial com o intuito de constituir fonte de recursos de longo prazo, a partir da preservação do principal e da aplicação de seus rendimentos.**

15. Essa organização gestora de fundo patrimonial será uma instituição privada sem fins lucrativos **instituída na forma de associação ou de fundação privada**, que poderá apoiar instituições promovendo causas de interesse público de educação, saúde e/ou assistência social.

16. Importante destacar que apesar das organizações gestoras do fundo patrimonial poderem “*apoiar instituições relacionadas à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação, à cultura, à saúde, ao meio ambiente, à assistência social, ao desporto, à segurança pública, aos direitos humanos e a demais finalidades de interesse público*”, conforme determina o parágrafo único do art. 1º da Lei 13.800, de 2019, elas não se confundem com nenhuma das entidades apoiadas, tratando-se de pessoa jurídica distinta.

17. Desta feita, mesmo que a entidade apoiada seja uma instituição imune nos termos do art. 150, VI, “c” da CF/88, tal imunidade não se estende à organização gestora dos fundos patrimoniais, dado o caráter subjetivo que possui.

18. Com base nisso, retoma-se a segunda pergunta do consulente.

2) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem manter o principal de seu fundo patrimonial aplicado e usar apenas os rendimentos, nos termos da Lei 13.800, de 2019, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

19. A questão acima está prejudicada em relação à imunidade, uma vez que, conforme já fundamentado, **as organizações gestoras de fundos patrimoniais não fazem jus às imunidades** do art. 150, VI, “c” da CF/88 por não serem entidades citadas nesse dispositivo.

20. A Lei 9.532, de 1997 também estabelece os pressupostos para a configuração da isenção do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das 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, conforme determina seu art. 15. Confira-se:

*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.*

21. Frise-se que, no caso das isenções dispostas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e”, da mesma lei. Vale dizer, condiciona-se a isenção, entre outros, ao dever de a entidade *aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais*.

22. O art. 13, IV, da Medida Provisória 2.158, de 2001 detalha que incidirá a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários para as instituições de educação e assistência social de que trata o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, bem como para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Veja-se:

*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;*

23. Já o art. 14, X, da Medida Provisória 2.158, de 2001 determina que as receitas próprias das atividades das entidades previstas no art. 13 da Medida Provisória 2.158, de 2001 são isentas. Segue o dispositivo:

*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.*

24. Assim posto, a questão da isenção dos tributos federais e da Contribuição para PIS/Pasep sobre a folha de salários, ao fim e ao cabo, se resume em aferir se a organização de que trata o inciso II do art. 2º da Lei nº 13.800, de 2019 se enquadra no conceito de instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico ou de associações civis, conforme disciplinado pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, bem como se não há incongruência entre a atuação dessa entidade com os demais preceitos da norma, em especial seu art. 12. Nessa toada, esclarece o referido a Lei nº 13.800, de 2019 o seguinte:

*Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a constituição de fundos patrimoniais com o objetivo de arrecadar, gerir e destinar doações de pessoas físicas e jurídicas privadas para programas, projetos e demais finalidades de interesse público.*

(...)

*Art. 2º Para fins do disposto nesta Lei, consideram-se:*

*I - instituição apoiada: instituição pública ou privada sem fins lucrativos e os órgãos a ela vinculados dedicados à consecução de finalidades de interesse público e beneficiários de programas, projetos ou atividades financiados com recursos de fundo patrimonial;*

*II - organização gestora de fundo patrimonial: instituição privada sem fins lucrativos instituída na forma de associação ou de fundação privada com o intuito de atuar exclusivamente para um fundo na captação e na gestão das doações oriundas de pessoas físicas e jurídicas e do patrimônio constituído;*

(...)

25. Conforme se depreende do texto, a organização de fundo patrimonial é associação ou fundação privada que atua exclusivamente na captação e gestão de doações. Essas, por sua vez, somente podem ser destinadas a instituições públicas ou privada sem finalidade lucrativa.

26. Assim colocado, então, não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 ser incompatível com a isenção nele prevista, ainda que a entidade gestora mantenha o principal de seu fundo patrimonial aplicado e utilize apenas os rendimentos em apoio aos projetos de interesse público. Salienta-se, contudo, que, para o gozo da isenção, todos os demais requisitos legais devem ser observados.

27. Colocado isso, passa-se a analisar as demais questões apresentadas:

3) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem manter parte do principal do fundo patrimonial em ativos no exterior, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

28. A questão acima está prejudicada em relação à imunidade, uma vez que, conforme já fundamentado as organizações gestoras de fundos patrimoniais não fazem jus às imunidades do art. 150, VI, "c" da CF/88. Já em relação ao tratamento dos tributos federais previsto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 e no art. 13, IV e art. 14, X da Medida Provisória 2.158, de 2001, não se observa vedação específica na legislação quanto à manutenção de parte do principal do fundo patrimonial gerido exclusivamente pela entidade prevista no inciso II, do art. 2º, da Lei nº 13.800, de 2019 em ativos no exterior.

4) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem manter parte do principal do fundo patrimonial em quotas ou ações de sociedades empresárias, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

29. A questão acima está prejudicada em relação à imunidade, uma vez que, conforme já fundamentado as organizações gestoras de fundos patrimoniais não fazem jus às imunidades do art. 150, VI, “c” da CF/88. Já em relação ao tratamento de tributos federais previsto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 e no art. 13, IV e art. 14, X da Medida Provisória 2.158, de 2001, **a participação em sociedade de natureza empresária desnatura a sua finalidade não econômica** e impede a fruição do tratamento especial.

30. Esse é o entendimento contido na Solução de Consulta Cosit nº 121, de 13 de setembro de 2021, cuja ementa segue abaixo transcrita e a qual esta solução de consulta se vincula.

**Solução de Consulta nº 121 – Cosit de 13 de setembro de 2021**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL. IMUNIDADE E ISENÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VEDAÇÃO.*

*A aquisição de participação societária por parte das organizações sociais qualificadas a gozar de imunidade e isenção tributárias, afasta o direito ao gozo das benesses fiscais por contrariedade ao requisito de que todas as rendas, recursos e eventual superávit sejam aplicados integralmente na manutenção dos seus objetivos, que devem ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, sem fins lucrativos, e não a participação em sociedade empresária, que possui inerente fim lucrativo.*

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

*Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, “c” e §4º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional- CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e 15.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL. IMUNIDADE E ISENÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VEDAÇÃO.*

*A aquisição de participação societária por parte das organizações sociais qualificadas a gozar de imunidade e isenção tributárias, afasta o direito ao gozo das benesses fiscais por contrariedade ao requisito de que todas as rendas, recursos e eventual superávit sejam aplicados integralmente na manutenção dos seus objetivos, que devem ser a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, sem fins lucrativos, e não a participação em sociedade empresária, que possui inerente fim lucrativo.*

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

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 195, §7º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional- CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 e 15.

5) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem remunerar os membros de seu Conselho de Administração, do Comitê de Investimentos e do Conselho Fiscal, a valor de mercado, sem que isso afaste seu direito à imunidade ou à isenção de impostos federais?

31. A questão acima está prejudicada em relação à imunidade, uma vez que, conforme já fundamentado as organizações gestoras de fundos patrimoniais não fazem jus às imunidades do art. 150, VI, “c” da CF/88. Já em relação ao tratamento de tributos federais previsto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 e no art. 13, IV e art. 14, X da Medida Provisória 2.158, de 2001, a remuneração de dirigentes deve observar o disposto na alínea ‘a’ do §2º e nos §§4º, 5º e 6º, todos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 para fins de fruição do tratamento especial.

6) as receitas previstas no art. 13 da Lei 13.800, de 2019, inclusive as receitas financeiras, são isentas da Cofins por serem consideradas receitas de atividades próprias?

32. Não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 ser incompatível com a isenção prevista no art. 13, IV, combinado com o art. 14, X, da Medida Provisória 2.158, de 2001. Salienta-se, contudo, que, para o gozo da isenção, **todos os demais requisitos legais devem ser observados.**

33. Nesse sentido, o inciso X do art. 14 da mesma Medida Provisória **isenta da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13**, entre elas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico ou de associações civis.

34. Dessa forma, o § 1º do art. 23 da IN RFB nº 1.911, de 2019, dispõe que se consideram receitas decorrentes das atividades próprias somente aquelas provenientes 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.

35. O § 2º do mesmo artigo em apreço dispõe que se consideram também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

36. Esse mesmo entendimento foi exarado na Solução de Consulta Cosit nº 243, de 20 de agosto de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 17 de setembro de 2019, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

37. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

a) caso sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias;

b) caso não sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração não cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias; e

c) podem ser imunes ou isentas da Cofins:

c.1) serão imunes à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não terão nenhuma de suas receitas sujeitas à incidência da Cofins; e

c.2) serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1996. Nessa hipótese, caso sejam isentas também a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração não cumulativa da Cofins; e caso sejam imunes a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

As entidades imunes a impostos e/ou as entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social não terão a receita decorrente de aplicações financeiras tributadas pela Cofins.

As entidades isentas a impostos e isentas às Contribuições para a Seguridade Social (as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, isentas do imposto de renda nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997), terão a receita derivada de atividades não próprias tributada no regime de apuração não cumulativa e deverão tributar as receitas oriundas de aplicações financeiras à alíquota de 4%.

Uma vez sujeita parte de sua receita à tributação da Cofins no regime de apuração não cumulativa, a receita financeira da pessoa jurídica de forma integral será tributada nesse regime.

(...)

15.3 o art. 13 da Medida Provisória 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 inciso X do art. 14 da mesma Medida Provisória isenta da Cofins **as receitas relativas às atividades próprias** das entidades relacionadas no art. 13, entre elas as instituições de educação;

(...)

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

(...)

38. Cabe ressaltar que a IN SRF nº 247, de 2002, foi revogada pela IN RFB nº 1.911, de 2019, a qual manteve, em seu art. 23, as disposições acima mencionados.

39. Portanto, pela leitura dos dispositivos acima transcritos, resta claro que apenas são isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória 2.158, de 2001.

40. Nessa toada, ao que parece, não são todas as receitas elencadas no art. 13 da Lei nº 13.800, de 2019, que podem ser consideradas como 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.

41. Assim, as receitas que não se enquadrarem nas definições de receitas derivadas de atividades próprias trazidas pelo art. 23 da IN RFB nº 1.911, de 2019, não fazem jus à isenção da Cofins trazida pelo art. 14, X, da Medida Provisória 2.158, de 2001.

42. Contudo, cabe à pessoa jurídica interessada a verificação de suas receitas e o seu enquadramento ou não como relativas às atividades próprias isentas da Cofins.

7) as organizações gestoras de fundo patrimonial estão sujeitas tão somente a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, sem qualquer incidência sobre as receitas que auferir, inclusive as financeiras?

43. Não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 ser incompatível com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários conforme previsto no art. 13, IV, da Medida Provisória 2.158, de 2001. Salienta-se, contudo, que, para o gozo da isenção, todos os demais requisitos legais devem ser observados.

8) as organizações gestoras de fundo patrimonial podem proporcionar a seus doadores, pessoas jurídicas que apurem IRPJ pelo lucro real, os benefícios fiscais previstos na Lei nº 9.249/95, art. 13, § 2º, III?

44. Transcreve-se o dispositivo referido no questionamento:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

(...)

*§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:*

(...)

*III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços*

*gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:*

*(...)*

*c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação.*

45. Não se verifica, *per se*, razões para as doações a organizações gestoras de fundo patrimonial serem incompatíveis com o instituto previsto no inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Salienta-se, contudo, que, para sua utilização, todos os demais requisitos legais devem ser observados, mormente o disposto na alínea 'c' supra.

## Conclusão

46. Do exposto, conclui-se que:
- a) as organizações gestoras do fundo patrimonial são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que terão o intuito de gerir patrimônio para constituírem recursos de longo prazo para apoiar instituições;
  - b) as instituições apoiadas e as organizações gestoras de fundos patrimoniais são pessoas jurídicas distintas, cada qual com seu respectivo tratamento tributário;
  - c) as imunidades do art. 150, VI, 'c' da CF/88 são atreladas ao sujeito passivo, e limitam o poder de tributar quanto aos impostos, as rendas patrimônios e serviços desses contribuintes apenas naquilo que for relacionado às suas finalidades essenciais;
  - d) não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ser incompatível com a isenção nele prevista para fins do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devendo, para isso, serem observados todos os demais requisitos legais. A participação da entidade em sociedade de natureza empresária desnatura a sua finalidade não econômica e impede a fruição da isenção;
  - e) não se verifica, *per se*, razões para as doações a organizações gestoras de fundo patrimonial serem incompatíveis com o instituto previsto no inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, devendo, para isso, serem observados todos os demais requisitos legais;
  - f) não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532,

de 1997, ser incompatível com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários conforme previsto no art. 13, IV, da Medida Provisória 2.158, de 2001, devendo, para isso, serem observados todos os demais requisitos legais; e

- g) não há, *per se*, razões para o instituto das organizações gestoras de fundo patrimonial constituídas na forma de entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ser incompatível com a isenção prevista no art. 13, IV, combinado com o art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, devendo, para isso, serem observados todos os demais requisitos legais, bem como a observância de que apenas as receitas derivadas da atividade própria das entidades referidas no art. 13 da Medida Provisória 2.158, de 2001, fazem jus a referida isenção, nos termos do art. 23 da IN RFB nº 1.911, de 2019.

*Assinado digitalmente*

LAURA DE CASTRO PENTEADO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

ALEXANDRE SERRA BARRETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração dos Coordenadores da Copen, Cotir e Cotri.

*Assinado digitalmente*

MAÍRA ACOTIRENE DARIO CRUZ

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Dinog

*Assinado digitalmente*

GUSTAVO SALTON R. ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Dirpj

*Assinado digitalmente*

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

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

*Assinado digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Copen

*Assinado digitalmente*

FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

*Assinado digitalmente*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

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

*Assinado digitalmente*

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