



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 6.003 - SRRF06/Disit

Data 16 de maio de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COFINS. ISENÇÃO. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. DEFINIÇÃO DE FINALIDADE PRECÍPUA DA ENTIDADE.

São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por fundação de direito privado, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

A expressão “atividades próprias” denota o conjunto de serviços ou ações desempenhados pela pessoa jurídica no seu âmbito de atuação. No entanto, é imperativo haver coerência entre a finalidade do ente e a atividade por ele desenvolvida. A previsão, no estatuto ou ato constitutivo da entidade, do exercício de determinada atividade deve guardar coerência com os objetivos da instituição, sob pena de desvio de finalidade.

Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias da entidade aquelas decorrentes do exercício da sua finalidade precípua, ainda que auferidas em caráter contraprestacional. A finalidade precípua da entidade confunde-se com seus objetivos institucionais, previstos no respectivo estatuto ou ato constitutivo, ou seja, é sua razão de existir, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual foi instituída (cf. acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, objeto da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016).

Os rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter

contraprestacional, uma vez que sejam aportados à consecução da finalidade precípua, podem constituir meios eficazes para o cumprimento dos seus objetivos e inserir-se entre as atividades próprias daquela, se a realização de tais atos guardar pertinência com as atividades descritas no respectivo ato institucional e desde que a entidade favorecida não se sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 58, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, VIII, e 14, X; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, VIII, 23 e 765, II; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a pergunta que não identifica os dispositivos da legislação tributária e aduaneira cuja aplicação enseja dúvidas.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, II.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ser uma fundação de direito privado, sem fins lucrativos.

2. O *site* mantido pela consulente na internet [xxx] contém as seguintes informações:

(...)

[xxx]

(...)

3. Em sua consulta, a interessada destaca suas seguintes finalidades, [xxx]

4. Menciona que, por preencher todos os requisitos previstos no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, é considerada isenta do Imposto sobre a Renda de

Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, e acrescenta que recolhe a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins referente às receitas decorrentes de suas atividades de caráter contraprestacional, conforme previsto no art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

5. Registra que, atualmente, todas as suas receitas decorrem “(i) de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas em assembléia ou estatuto, recebidas de seus mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais ou, ainda, (ii) do exercício da finalidade precípua da entidade, assim entendimentos das atividades previstas em seu estatuto social, auferidas em caráter contraprestacional”.

6. Comenta que, recentemente, constatou que o art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, “modificou a redação anteriormente contida no artigo 47 da IN nº 247/2002” (*sic*), ao dispor que:

Art. 23. (...)

(...)

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

(destaque da consulente)

7. Esclarece que, em vista (i) “da mencionada alteração” (*sic*), (ii) do atendimento, pela consulente, a todos os requisitos previstos no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e (iii) da natureza das receitas atualmente auferidas por ela, “surgiu a dúvida se poderia deixar de recolher a COFINS sobre as referidas receitas de contraprestacionais” (*sic*).

8. Ressalta que:

a) não tem dúvidas sobre a isenção da Cofins referente a suas receitas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas em assembléia ou estatuto, recebidas de seus mantenedores, **sem** caráter contraprestacional direto;

b) suas dúvidas referem-se à possibilidade de isenção da Cofins relativa às “receitas derivadas das atividades contraprestacionais que realiza e que estão em consonância com seu estatuto social como, por exemplo, de cursos, palestras, treinamentos, eventos relacionados com seu objeto social (...)”; e

c) todas suas receitas decorrentes dessas atividades são revertidas integralmente para seu objeto social.

9. Para exemplificar suas receitas, apresenta notas fiscais eletrônicas de serviços (NFS-e) e recibos (cf. fls. 62/68), referentes a [xxx].

10. Isso posto, questiona:

Diante do exposto, questiona se está correta a interpretação da CONSULENTE em se enquadrar ao preceito estabelecido nos §§ 1º e 2º do artigo 23 e artigo 7º, VIII da Instrução Normativa 1.911 de 2019, especificamente no que se refere a isenção da COFINS sobre as receitas auferidas em caráter contraprestacional que realiza e que estão em consonância com seu estatuto social como por exemplo de cursos, palestras, treinamentos, eventos relacionados com seu objeto social, tal qual exemplificado através das notas fiscais de prestação de serviço e recibos anexos apresentados por amostragem.

Caso o entendimento da Consulente seja corroborado pela RFB, questiona se os pagamentos realizados a título da COFINS, a partir da entrada em vigor da Instrução Normativa nº 1.911 de 2019 sobre as receitas auferidas em caráter contraprestacional que realiza e que estão em consonância com seu estatuto social como por exemplo de cursos, palestras, treinamentos, eventos relacionados com seu objeto social, poderão ser considerados como pagamentos indevidos e, conseqüentemente, objeto de pedido administrativo de restituição e ou compensação.

Fundamentos

Introdução

11. Na presente consulta, a interessada indaga:

a) se suas receitas decorrentes da realização, em caráter contraprestacional, de atividades que estão em consonância com seu Estatuto Social (p. ex., cursos, palestras, treinamentos e eventos relacionados com seu objeto social) enquadram-se na hipótese de isenção da Cofins prevista no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019; e

b) em caso de resposta positiva à questão anterior, se os pagamentos da Cofins efetuados a partir da entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, referentes a receitas auferidas em decorrência da realização das mencionadas atividades, podem ser considerados como pagamentos indevidos e, conseqüentemente, podem ser objeto de pedido administrativo de restituição e ou compensação.

12. Inicialmente, cumpre esclarecer que o Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, cujo art. 47 é mencionado pela consulente, foi revogada pelo art. 765, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, que disciplina atualmente a matéria objeto da primeira pergunta da presente consulta, ao dispor:

Art. 7º Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

(...)

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

(...)

Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 7º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social, as quais deverão observar o disposto no art. 24 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; e Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29).

§ 1º Consideram-se 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.

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

13. Conforme indicado nas remissões legais existentes nos dispositivos jurídicos transcritos no item anterior, a isenção de Cofins sob exame tem como fundamento legal a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, X, c/c art. 13, que determina:

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;

(...)

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

(...)

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.

(...)

Primeira indagação da consulente

14. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou matéria análoga ao objeto da primeira pergunta da consulente na Solução de Consulta Cosit nº 58, de 25 de março de 2021, cuja ementa foi publicada no DOU de 30 de março de 2021, e cujo inteiro teor, disponível no site da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), esclarece (destaques do original):

(...)

RELATÓRIO

(...)

2. *A requerente qualifica-se como associação profissional privada, sem fins lucrativos, que tem por objetivo promover a formação em psicoterapia e atualização permanente dos profissionais de saúde mental dedicados ao atendimento de crianças, adolescentes e famílias; propiciar atendimento a estes de acordo com a renda, em estreita vinculação com as finalidades da instituição, e, ainda, promover e apoiar atividades científicas e pesquisas nessas áreas, estimulando seus membros nesse sentido (cf. art. 1º de seu estatuto, com cópia às fls. 14-27).*

(...)

4. *Articula que cumpre os requisitos previstos no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, fazendo, assim, jus à isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Refere ter dúvida quanto à isenção da Cofins em relação à receita proveniente do atendimento ao público, do aluguel de salas aos associados e demais profissionais da área, da venda de revistas, bem como da aplicação de cursos, seminários e congressos, uma vez que a legislação alude às receitas derivadas de atividades próprias.*

(...)

FUNDAMENTOS

(...)

12. *Quanto ao mérito, dispõe a 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.

[...]

§ 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;

[...]

*§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente **superavit** 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)*

§ 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I – a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (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)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º 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)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º 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. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

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 constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

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

§ 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.

(grifou-se)

13. Assinale-se que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN nº 1.802/DF, decidiu que são inconstitucionais o § 1º e a alínea "f" do § 2º do art.

12, o caput do art. 13 e o art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 1997, conforme acórdão publicado no Diário da Justiça de 3 de maio de 2018.

14. Preconiza a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001¹:

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:

[...]

III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, 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 nº 9.532, de 1997;**

[...]

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

[...]

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

(negritou-se)

15. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, estabelecia:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

[...]

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.

¹ Recorde-se que a eficácia da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi eternizada pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001.

16. Entrementes, tal marco regulatório foi substancialmente alterado pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, nestes termos:

Art. 7º Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

[...]

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, 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 nº 9.532, de 1997;

[...]

Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 7º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social, as quais deverão observar o disposto no art. 24 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; e Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, art. 29).

§ 1º Consideram-se 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.

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

Art. 24. As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei nº 12.101, de 2009 [CEBAS], 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 (Lei nº 12.101, de 2009, art. 29).

[...]

Art. 151. São também contribuintes da Cofins incidente sobre as receitas que não sejam decorrentes de atividades próprias, no regime de apuração não cumulativa, sem prejuízo da isenção de Cofins de que trata os arts. 23 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput, c/c o art. 10, inciso IV; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X):

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

[...]

§ 1º O disposto no caput não se aplica às entidades beneficentes certificadas de que trata o art. 24.

[...]

Art. 765. Ficam revogadas:

[...]

II - a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002;

[...]

Art. 766. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

(destacou-se)

17. Saliente-se que o elemento lexical da tessitura narrativa do art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, é pleno de sugestões semânticas, cuja compreensão importa adensar.

18. Sendo assim, frise-se que a expressão “atividades próprias” denota o conjunto de serviços ou ações desempenhados pela pessoa jurídica no seu âmbito de atuação. No entanto, **é imperativo haver coerência entre a finalidade do ente e a atividade por ele desenvolvida**. A previsão, no estatuto da entidade, do exercício de determinada atividade deve guardar coerência com os objetivos da instituição, sob pena de desvio de finalidade.

19. Neste passo, importa definir o que se entende por finalidade precípua da entidade, baliza para a fruição da isenção em apreço. **Finalidade precípua é o objetivo inerente à própria natureza da entidade**, o propósito essencial que conduziu à sua criação, que se confunde com os seus objetivos institucionais, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. Essa locução também aparece no acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido nos autos do Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, analisado pela Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 333, de 25 de abril de 2016, para efeito do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, significando a razão de existir da entidade, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual esta foi instituída².

² Tal aresto do Superior Tribunal de Justiça tratou, exclusivamente, da isenção da Cofins relativa às receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos referidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. Cfr. Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016, e Soluções de Consulta Cosit nº 141, de 19 de setembro de 2018, e nº 206, de 16 de novembro de 2018. As íntegras de todos esses atos estão disponíveis na internet, podendo ser acessadas mediante pesquisa nas ferramentas de busca.

20. *Nada obstante, de outra banda, como acentua festejada doutrina, um exame mais acurado da espécie revela que o atendimento do objeto social de entidade destituída de fins lucrativos é, não raro, fonte de despesas, e não fonte de recursos, visto que possuir objeto social destinado à geração de receitas é característica própria das empresas.*

21. *Desta forma, sublinhe-se que, por via de consequência, os rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter contraprestacional, uma vez que sejam aportados à consecução da finalidade essencial, podem constituir meios eficazes para o cumprimento dos seus objetivos e inserir-se entre as atividades próprias desta, **se a realização de tais atos guardar pertinência com as atividades descritas no ato institucional e desde que a entidade favorecida não se sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção.***

22. *Nesse mesmo sentido é o que se depreende da leitura do § 2º do art. 23 da IN RFB nº 1.911, de 2019, ao considerar também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.*

23. *Dessa forma, observa-se que o art. 29 do estatuto da interessada prevê que a receita será inteiramente aplicada no atendimento de seus objetivos e finalidades, e os superávits e déficits de cada exercício serão incorporados ao patrimônio da instituição.*

24. *De outro vértice, ressalta-se que, em relação ao CEBAS, este é exigido apenas das entidades beneficentes de assistência social a que se refere a Lei nº 12.101, de 2009, regulamentada pelo Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, para que possam usufruir da imunidade da Cofins sobre a totalidade de sua receita, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição.*

(...)

15. Note-se que, embora a Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2021, trate das associações civis referidas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e a consulta em exame refira-se a uma fundação de direito privado, essas duas categorias de entidades são mencionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, de forma que a pessoa jurídica enquadrada em qualquer dessas duas classificações encontra-se sujeita à isenção da Cofins prevista no art. 14, X, da referida Medida Provisória, desde que atenda aos requisitos da legislação de regência.

15.1 Como o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2021, também se aplica à consulta em exame, a presente solução de consulta está vinculada àquele ato, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

16. A aplicação do entendimento exposto nos excertos transcritos no item 14 supra à situação descrita na consulta em exame revela que:

a) as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por fundações de direito privado são isentas da Cofins, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência;

b) a expressão “atividades próprias” denota o conjunto de serviços ou ações desempenhados pela pessoa jurídica no seu âmbito de atuação. No entanto, é imperativo haver coerência entre a finalidade do ente e a atividade por ele desenvolvida. A previsão, no estatuto ou ato constitutivo da entidade, do exercício de determinada atividade deve guardar coerência com os objetivos da instituição, sob pena de desvio de finalidade;

c) consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias da entidade aquelas decorrentes do exercício da sua finalidade precípua, ainda que auferidas em caráter contraprestacional. A finalidade precípua da entidade confunde-se com seus objetivos institucionais, previstos no respectivo estatuto ou ato constitutivo, ou seja, é sua razão de existir, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual foi instituída (cf. acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, objeto da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016); e

d) os rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter contraprestacional, uma vez que sejam aportados à consecução da finalidade precípua, podem constituir meios eficazes para o cumprimento dos seus objetivos e inserir-se entre as atividades próprias daquela, se a realização de tais atos guardar pertinência com as atividades descritas no respectivo ato institucional e desde que a entidade favorecida não se sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção.

Segunda indagação da consulente

17. Em sua segunda pergunta, a consulente questiona se, na hipótese de resposta positiva à questão anterior, os pagamentos da Cofins efetuados a partir da entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, referentes a receitas auferidas em decorrência da realização das atividades em questão, podem ser considerados como pagamentos indevidos e, conseqüentemente, podem ser objeto de pedido administrativo de restituição e/ou compensação.

18. Ocorre que, como a interessada não indicou os dispositivos legais que ensejam tal dúvida, sua segunda pergunta deve ser declarada ineficaz, nos termos do art. 27, II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que dispõe:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

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

(...)

19. Registre-se, por oportuno, que, no âmbito da Receita Federal, a restituição, a compensação, o ressarcimento e o reembolso são disciplinados pela Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021.

20. Caso deseje, a consulente poderá apresentar à Receita Federal nova consulta com o mesmo objeto de sua segunda indagação, desde que o vício descrito no item 18 supra seja corrigido.

20.1. Nessa hipótese, recomenda-se que sejam indicadas as contradições, omissões ou obscuridades que a interessada acredita existirem nos dispositivos normativos a serem interpretados, ou as dificuldades de interpretá-los adequadamente, a fim de evitar que sua nova consulta incorra na hipótese de ineficácia prevista no art. 27, VII, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (não produz efeitos a consulta formulada (...) sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação).

21. Finalizando, cumpre esclarecer que eventual compensação ou pedido de restituição será analisado pela Autoridade Tributária competente, nos termos da legislação de regência.

Conclusão

22. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por fundações de direito privado são isentas da Cofins, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência;

b) a expressão “atividades próprias” denota o conjunto de serviços ou ações desempenhados pela pessoa jurídica no seu âmbito de atuação. No entanto, é imperativo haver coerência entre a finalidade do ente e a atividade por ele desenvolvida. A previsão, no estatuto ou ato constitutivo da entidade, do exercício de determinada atividade deve guardar coerência com os objetivos da instituição, sob pena de desvio de finalidade;

c) consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias da entidade aquelas decorrentes do exercício da sua finalidade precípua, ainda que auferidas em caráter contraprestacional. A finalidade precípua da entidade confunde-se com seus objetivos institucionais, previstos no respectivo estatuto ou ato constitutivo, ou seja, é sua razão de existir, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual foi instituída (cf. acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, objeto da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016);

d) os rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter contraprestacional, uma vez que sejam aportados à consecução da finalidade precípua, podem constituir meios eficazes para o cumprimento dos seus objetivos e inserir-se entre as atividades próprias daquela, se a realização de tais atos guardar pertinência com as atividades descritas no respectivo ato institucional e desde que a entidade favorecida não se sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção; e

e) sua segunda pergunta é ineficaz.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 58, de 25 de março de 2021, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06