



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 6.004 - 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. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. TAXA DE INSCRIÇÃO EM CONCURSO PÚBLICO. RECEITA PRÓPRIA. ISENÇÃO.

Integram a receita bruta das fundações de direito privado os valores por elas auferidos a título de pagamento de taxa de inscrição de candidatos em concurso público destinado a preencher vagas existentes no seu quadro de pessoal.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, considera-se que a receita correspondente aos referidos valores decorre do exercício da finalidade precípua da entidade e é isenta da Cofins.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, VIII, e 14, X; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, VIII, e 23; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016.

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 formulada

pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ser uma fundação de direito privado, criada pelo Decreto Estadual [xxx], com base em autorização prevista na Lei Estadual [xxx].

2. A consulente afirma ter como finalidade precípua [xxx], e acrescenta que também lhe cabe [xxx]. Em seguida, transcreve [xxx].

3. Menciona que suas receitas decorrerão de “contratos firmados com o Estado XXXXXXXXXXXX, através da Secretaria da Saúde, para gestão das unidades de saúde da rede pública estadual”, e de “recursos provenientes da prestação de serviços de saúde aos municípios e aos consórcios públicos da área da saúde; recursos oriundos de convênios, acordos ou contratos e outros instrumentos congêneres, celebrados com a Administração Pública e com entidades nacionais e internacionais, públicas ou privadas; recursos decorrentes do desenvolvimento de tecnologia e inovações”, além das demais previstas no art. [xxx].

4. Relata que organizou o [xxx], para preenchimento de vagas existentes em seu quadro de pessoal, tanto de cargos administrativos em geral, quanto de cargos na área de saúde, com vistas a possibilitar o cumprimento de sua finalidade essencial, e esclarece que os profissionais que forem aprovados e convocados serão contratados como empregados públicos e terão vínculo regido pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, conforme previsto no seu Estatuto Social.

5. Ressalta que o mencionado concurso consiste em evento essencial para que se alcance o efetivo e pleno desempenho de todas as suas atividades, e acrescenta que “neste caso, não consideramos que os valores arrecadados como taxa de inscrição relativo ao certame se tratam de receita, porém, caso vierem a ser considerados como tal, entendemos que devem ser aquelas classificadas como derivadas das atividades próprias da fundação, pois estão destinadas ao custeio e desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

6. Explica que, em razão da grandiosidade e da complexidade que um concurso como esse envolve, fez-se necessário contratar uma entidade organizadora com inquestionável expertise para a sua realização, de modo que, nesse sentido, a consulente firmou contrato com a [xxx], que será remunerada com os valores das inscrições do referido concurso.

7. Assinala que as taxas de inscrições foram recebidas em uma conta do Banco do Brasil de titularidade da consulente, visto que há entendimento sedimentado pelo Tribunal de Contas da União - TCU de que os valores decorrentes de taxas de inscrição de concursos, para os entes da administração direta federal, devem ser depositados em conta única no Banco do Brasil. Dessa forma, “interpretando de forma subsidiária, e para dar mais transparência a todas as etapas do certame, aplicamos esse mesmo entendimento para o [xxx].

8. Registra que “a Consulente tem clareza que tal situação não enseja incidência de COFINS, visto que não se trata de receita, mas estamos diante de um mero recebimento que será integralmente repassado à [xxx] em momento contratual oportuno”.

9. Ressalva que, por falta de nomenclatura mais adequada, tais recebimentos foram registrados na sua contabilidade como “outras receitas operacionais”, e que, ainda que

referidos recebimentos sejam considerados receitas, entende tratar-se de caso de isenção da Cofins.

10. Comenta a aplicação das normas previstas no art. 14, X, c/c art. 13, VIII, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, às receitas relativas às atividades próprias de fundações de direito privado, entre outras entidades.

11. Consigna seu entendimento de que os valores auferidos a título de taxa de inscrição para prestação do concurso em questão caracterizam-se como montantes tipicamente derivados das atividades próprias da consulente, uma vez que a única forma de contratação de pessoal (empregos públicos) por parte da fundação - para a realização das suas funções estabelecidas em lei - seria por meio do certame, conforme previsto no inciso II do art. 37 da Constituição Federal, e nos [xxx], anteriormente citados.

12. Argumenta que “mesmo que essa atividade realizada não esteja diretamente elencada no estatuto social da fundação como atividade própria, é possível visualizar o seu entrelace com a própria existência da [xxx]. Como dito anteriormente, não se trata de qualquer concurso, mas sim o primeiro concurso realizado pela fundação. Conceitualmente, essencial: ‘é tudo o que inerente a algo ou alguém; ou aquilo que constitui o mais básico e o mais importante de algo’. Nesse sentido, pode-se afirmar tranquilamente que o [xxx] é essencial para o regular funcionamento da [xxx] e que somente mediante a realização desse certame é que a [xxx] poderá iniciar de forma plena as suas atividades”.

13. Recorda que, nos termos do contrato celebrado entre a consulente e [xxx], os valores das taxas de inscrição serão repassados à [xxx] a título de pagamento pela realização/organização do I Concurso da [xxx] e conclui:

a) os valores auferidos e supracitados não se enquadram no conceito de receita, visto serem objeto de mero repasse; e

b) ainda que, eventualmente, as taxas de inscrições do I Concurso da [xxx] venham a ser consideradas receita, a Cofins não incidiria sobre tais valores, uma vez que se trataria de um caso de isenção da referida contribuição, com fulcro no art. 23, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019.

14. Isso posto, indaga:

Está correto o entendimento da Consulente, segundo o qual não incide COFINS sobre o montante referente ao recebimento das taxas de inscrições do I Concurso da [xxx]?

Fundamentos

15. Na presente consulta, a interessada expõe seu entendimento de que não se consideram receitas os montantes por ela auferidos a título de pagamento de taxa de inscrição de candidatos em concurso público destinado a preencher vagas existentes no seu quadro de pessoal, uma vez que tais valores consistiriam em “mero recebimento”, a ser

integralmente repassado à entidade organizadora do referido concurso em momento contratual oportuno.

15.1 Subsidiariamente, alega que, ainda que se conclua que tais valores consistem em receitas auferidas por ela, tais receitas seriam isentas da Cofins, “uma vez que se trataria de um caso de isenção da referida contribuição, com fulcro no art. 23, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019”.

16. Os dispositivos legais que determinam a base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º) quanto no regime de apuração não cumulativa (Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º), remetem ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que define “receita bruta”. Confira-se:

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.

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 (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014)

V - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

17. Dessa forma, enquadram-se na definição de “receita bruta” utilizada pela legislação da Cofins as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

18. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou a caracterização das “receitas próprias” (ou “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica”) das associações civis sem fins lucrativos que preenchem os requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 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 encontra-se disponível no *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), que esclarece:

(...)

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 instituídas 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 2001 ¹:*

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

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.

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.

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 instituída*².

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.*

(...)

19. 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 pessoas jurídicas são mencionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, de forma que a caracterização das “receitas próprias” exposta no referido ato aplica-se a ambas, inclusive para fins de sujeição à hipótese de isenção da Cofins prevista no art. 14, X, da referida Medida Provisória, desde que tais entidades atendam a todos os requisitos da legislação de regência.

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. Nesse contexto, verifica-se que o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2021, também se aplica à caracterização da receita bruta de fundações de direito privado, e que, conseqüentemente, a presente solução de consulta encontra-se vinculada àquele ato, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

21. A aplicação do entendimento exposto nos excertos transcritos no item 18 supra à situação descrita na presente consulta 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.

22. Na situação relatada pela consulente, as receitas em questão foram auferidas a título de pagamento de taxa de inscrição de candidatos em concurso público destinado a preencher vagas existentes no quadro de pessoal de fundação de direito privado.

23. Como o preenchimento de tais cargos é essencial para que a fundação de direito privado possa exercer adequadamente suas atividades próprias, é forçoso concluir que referidas receitas enquadram na definição de “receita bruta” por ela auferida.

24. Além disso, também se conclui que, desde que atendidas as demais exigências da legislação de regência, as receitas auferidas por fundações de direito privado a título de pagamento de taxa de inscrição de candidatos em concurso público destinado a preencher vagas existentes no seu quadro de pessoal enquadram-se na hipótese de isenção da Cofins prevista no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, uma vez que a referida

isenção aplica-se às entidades relacionadas nos incisos do *caput* do art. 7º do mesmo ato normativo, entre as quais se incluem as fundações de direito privado (inciso VIII). Confira-se:

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.

25. Note-se, por oportuno, que as conclusões da presente solução de consulta não se aplicam apenas ao primeiro concurso destinado ao preenchimento de cargos existentes no quadro de pessoal da entidade que auferir as receitas em questão (como ocorre na situação descrita pela consulente), mas abrange todos os concursos realizados em situações semelhantes.

Conclusão

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

a) integram a receita bruta das fundações de direito privado os valores por elas auferidos a título de pagamento de taxa de inscrição de candidatos em concurso público destinado a preencher vagas existentes no seu quadro de pessoal; e

b) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, considera-se que a receita correspondente aos referidos valores decorre do exercício da finalidade precípua da entidade e é isenta da Cofins.

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