



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	189 – COSIT
DATA	28 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE SUBJETIVA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

A realização de atividades de industrialização de impressos – tais como a produção de calendários, agendas, cartões, marcadores de páginas, blocos de anotações – por entidade de assistência social está abarcada pela imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, desde que: (i) os resultados dessas atividades econômicas sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade; e (ii) essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 272, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018. Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “c”, § 4º.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, “c”.

RELATÓRIO

A consulente, entidade sem fins lucrativos beneficente de assistência social, protocolou consulta com fundamento na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (IN RFB nº 1.396/2013).¹

2. Afirma que, com o único objetivo de captar recursos financeiros para poder atender às suas finalidades institucionais, com plena observância ao seu Estatuto e ao art. 14 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, fabrica, por meio de filial, produtos de papel não contemplados na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), entre os

¹ A consulta sobre a legislação tributária federal é atualmente regulamentada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021 (IN RFB nº 2.058/2021).

quais, calendários, agendas, cartões, marcadores de páginas, blocos de anotações, encartes publicitários e impressos em geral.

3. Indica como fundação legal da consulta a alínea “c” do inciso VI e o § 4º, ambos do art. 150 da CF/88 e apresenta o seguinte questionamento:

A saída de produção própria do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, filial de entidade beneficente de assistência social, para fins de angariar recursos financeiros para poder atender às suas finalidades institucionais, que não são de uso próprio ou distribuição gratuita a seus assistidos, são imunes do imposto sobre produtos industrializados (IPI)?

4. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da IN RFB nº 1.396/2013.²

FUNDAMENTOS

5. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021 (IN RFB nº 2.058/2021).

5.1. Convém destacar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo autolancado, antes ou depois de sua apresentação, conforme dispõe o art. 19 da IN RFB nº 2.058/2021.

6. Ademais a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações ou interpretações, e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Preliminarmente, deve-se aferir se as atividades realizadas pela consulente estão abarcadas pelo conceito de industrialização, para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

7.1. Conforme Estatuto Social juntado às fls. 11 a 25, a interessada tem por finalidades a promoção humana assistencial e social, da assistência social, do ensino em seus vários graus e a promoção cultural da população. Há ainda previsão estatutária para criação e manutenção de dependências sob a forma de gráficas, editoras, livrarias, entre outros.

7.2. Além disso, de acordo com o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral (fls. 9 a 10), consta o exercício das seguintes atividades:

² Declarações atualmente previstas no art. 14, I a III, da IN RFB nº 2.058/2021.

CNAE principal: 88.00-6-00 – Serviços de assistência social sem alojamento

CNAE secundários: 94.30-8-00 – Atividades de associações de defesa de direitos sociais; 85.31-7-00 – Educação superior-graduação; 58.21-2-00 – Edição integrada à impressão de livros; e 58.11-5-00 – Edição de livros

7.3. Ademais, o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral de sua filial informa os seguintes CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas:

CNAE principal: 58.21-2-00 Edição integrada à impressão de livros

CNAE secundários: 18.11-3-02 - Impressão de livros, revistas e outras publicações periódicas; 17.41-9-02 – Fabricação de produtos de papel, cartolina, papel cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório, exceto formulário contínuo; 58.23-9-00 – Edição integrada à impressão de revistas; 58.29-8-00 – Edição integrada à impressão de cadastros, listas e de outros produtos gráficos; 18.13-0-01 – Impressão de material de uso publicitário; e 18.13-0-99 - – Impressão de material para outros usos.

8. Quanto à fruição de imunidade, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) assim dispõe:

“Constituição Federal de 1988

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

(...)

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

.....”

(grifos não constam do original)

8.1. Em regra, as rendas de atividades econômicas sem relação com as finalidades essenciais do templo não são abarcadas pela imunidade (Solução de Consulta Cosit nº 107, de 22 de agosto de 2018). No entanto, conforme contido em ato vinculante, específico e posterior, a Solução de Consulta Cosit nº 272, de 19 de dezembro de 2018, atenta à evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, firmou que a imunidade pode abranger rendas, patrimônio e serviços que decorram da exploração de atividades econômicas não relacionadas com suas finalidades essenciais, desde que: (i) os resultados dessas atividades sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune e (ii) no caso concreto, essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 272, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2018 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ. EMENTA: IMUNIDADE RELIGIOSA SUBJETIVA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS. Ementa: a imunidade a impostos relativa às entidades religiosas é subjetiva. A imunidade a impostos das entidades religiosas pode abranger rendas, patrimônio e serviços que decorram da exploração de atividades econômicas não relacionadas com suas finalidades essenciais (propriamente religiosas), desde que: (i) os resultados dessas atividades econômicas sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade imune; e (ii) no caso concreto, essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência. DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, arts. 150, inc. VI, alínea “b”, e § 4º; e 170, inc. IV.

9. Ocorre, todavia, que aqui está a se tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que tem por fato gerador a saída de produto industrial do estabelecimento e, por base de cálculo, o valor total da operação de que decorre essa saída – art. 35, inciso II, e art. 190, inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI (Ripi).

9.1. Por meio do Parecer SEI nº 8.643/2021/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que versa sobre a tributação do IOF (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários), expôs-se o entendimento do STF no Recurso Extraordinário nº 611.510/SP (Tema nº 328 de Repercussão Geral) no sentido de que a interpretação da imunidade subjetiva deve ter por objetivo resguardar as finalidades e os valores que a CF/88 pretende efetivar, de modo a afastar uma exegese literal e demasiadamente restritiva acerca de patrimônio, renda ou serviço, pelo qual o Estado acabe por onerar as entidades imunes.

9.2. Acerca de julgamento realizado em 21 de março de 2022 (DJE 29/03/2022), no Recurso Extraordinário (RE) 630.790, com repercussão geral reconhecida (Tema 336), a versar sobre impostos sobre importação de bens para atividades institucionais, consta:

(...)

28. A imunidade dirigida às entidades assistenciais sem fins lucrativos, como visto, não é restrita apenas ao patrimônio, renda ou serviços decorrentes da realização do objeto social da entidade. Abrange também eventuais propósitos paralelos, desde que os valores obtidos sejam revertidos à consecução dos seus objetivos sociais. (grifo nosso)

29. Tal entendimento foi reafirmado, recentemente, pelo Plenário desta Corte no julgamento do RE 611.510, tema 328 da sistemática da repercussão geral, sob a relatoria da Min. Rosa Weber (DJe 07.05.2021), em que se definiu que a imunidade do art. 150, VI, c, abrange o IOF incidente sobre as operações financeiras das entidades listadas. Transcrevo a ementa do julgado, em que consta a tese firmada, a fim de esclarecer a controvérsia solucionada por esta Corte: EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, “c”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ENTIDADES SINDICAIS, PARTIDOS POLÍTICOS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF. 1. Segundo a pacífica jurisprudência desta Suprema Corte, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘c’, da Constituição da República alcança o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. 2. Os objetivos e valores perseguidos pela imunidade em foco sustentam o afastamento da incidência do IOF,

pois a tributação das operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários das entidades ali referidas, terminaria por atingir seu patrimônio ou sua renda. 3. A exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no § 4º do artigo 150 da Constituição da República, não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Entendimento subjacente à Súmula Vinculante 52. 4. Presume-se a vinculação, tendo em vista que impedidas, as entidades arroladas no art. 150, VI, 'c', da Carta Política, de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, sob pena de suspensão ou cancelamento do direito à imunidade (artigo 14, I, e § 1º, do Código Tributário Nacional). Para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária. 5. Recurso extraordinário da União desprovido, com a fixação da seguinte tese: A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras.

30. No entanto, afirmo, em *obiter dictum*, que, ainda que esta Corte venha reiteradamente adotando uma interpretação teleológica da imunidade, é imprescindível que as autoridades fiscais verifiquem as circunstâncias fáticas e jurídicas, de modo a constatar se os requisitos necessários à fruição não incidência estão sendo atendidos, bem como identificar se o patrimônio, a renda e os serviços da entidade imune estão afetados a suas finalidades essenciais. Destaco apenas que, conforme consta na ementa transcrita, “[p]ara o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária”. (grifo nosso)

(...)

ACÓRDÃO

(...) Foi fixada a seguinte tese: “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários”.

9.3. O vocábulo “eventuais”, depreende-se, indica caráter acessório, secundário e ausência de cunho empresarial.

10. No que diz respeito à tributação indireta, em que o contribuinte de direito é distinto do contribuinte de fato (caso do IPI, tributo federal), manifestações iniciais na Suprema Corte acerca do ICMS (tributo estadual), ao tratar de entidades de assistência social, pela negativa da imunidade (RE 164.162, rel. min. Ilmar Galvão, j. 14-05-1996, 1ª T, DJ de 13-09-1996; RE 191.067, rel. min. Moreira Alves, j. 26-10-1999, 1ª T, DJ de 3-12-1999; RE 281.433, rel. min. Moreira Alves, j. 06-11-2001, 1ª T, DJ de 14-12-2001), foram superadas pela evolução jurisprudencial, conforme se constata já em 2003, no **RE 210.151 – EDv/SP, j. 26-02-2003, DJ 28-11-2003**, que entendeu pela imunidade na prática de operações de comércio de bens produzidos pela entidade imune assistencial, desde que a renda oriunda desta atividade seja inteiramente voltada à manutenção de suas atividades essenciais, tendo sido reafirmado, em *obiter dictum*, no julgamento do Tema 342, Repercussão Geral, Imunidade de

ICMS sobre produtos e serviços adquiridos por entidade filantrópica, RE 608.872, rel. min. Dias Toffoli, j. 23-2-2017, P, DJE de 27-9-2017:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.151 – EDv/SP [j. 26-02-2003, DJ 28-11-2003], fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição [RE 186.175-4, rel. min. Ellen Grace, j. 23-08-2006, DJ de 17-11-2006] (grifo nosso)

(...)

O Tribunal Pleno voltou a se manifestar sobre o tema na apreciação dos embargos de divergência no RE nº 210.251/SP, DJ de 28/11/03. Cuidou o julgador do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admitindo a premissa de que o lucro obtido fosse aplicado nas atividades institucionais. Prevaleceu, na ocasião, o voto do Ministro Gilmar Mendes, do qual destaco os seguintes trechos:

“Sr. Presidente, estou em que os embargos não devem ser acolhidos. Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura suficiente para afastar a imunidade na espécie (...).

É claro, não se pode ignorar que se cuida de imposto que, pela repercussão econômica e eventual, poderia não onerar o contribuinte de direito, mas, sim, o contribuinte de fato.

A despeito da possibilidade de se transferir ao comprador o pagamento efetivo do imposto, o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor, quanto mais não seja, como reconheceu o Ministro Sepúlveda Pertence, para fins de concorrência, e por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente.

(...)

Trago aqui, a jurisprudência desta Corte, sobre imunidade tributária de entidades beneficentes, especificamente em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Em reiterados julgamentos, a 2ª Turma decidiu que ‘não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação de imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por norma infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade’ (RE 203755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96; RE 225.671/SP, DJ 23.10.98 e AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Nelson Jobim).”

No mesmo sentido, cito julgados mais recentes: ARE nº 758.886/MGAgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJe de 20/5/14; RE nº 600.480/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 16/8/13; ARE nº 721.176/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 13/8/13; ARE nº 690.382/RS-AgR Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17/12/12; AI nº 736.607/SC-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 19/10/11; AI nº 620.444/SC-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 5/3/10.

Entendo não haver maiores razões para se alterar a orientação consagrada nesta Corte. Considero, ademais, ser insuficiente para o deslinde da controvérsia verificar a quem pertence o “bem” envolvido na operação tributada. Isso porque tal alegação ora poderia servir para a figura do contribuinte de direito, que, com a venda, incorpora renda a seu patrimônio, ora poderia servir ao contribuinte de fato, que agrega o bem adquirido no mercado interno a seu universo patrimonial – não raro, a incidência tributária pressupõe uma movimentação de riquezas. À luz da jurisprudência predominante da Corte, reputo que a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, se investigar se o tributo repercute economicamente. (...) [RE 608.872, rel. min. Dias Toffoli, j. 23-2-2017, P, DJE de 27-9-2017, Tema 342, com mérito julgado] (grifo nosso)

CONCLUSÃO

11. Pelo exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, observados os requisitos gerais quanto à manutenção da imunidade previstos no art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), a realização de atividades de industrialização de impressos – tais como a produção de calendários, agendas, cartões, marcadores de páginas, blocos de anotações – por entidade de assistência social está abarcada pela imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, desde que: (i) os resultados dessas atividades econômicas sejam aplicados integralmente nos objetivos sociais da entidade; e (ii) essa exploração de atividade econômica não possa representar prejuízo ao princípio da proteção à livre concorrência.

assinado digitalmente
SÉRGIO AUGUSTO TAUFICK
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

assinado digitalmente
JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Normas Gerais Relacionadas ao Direito Tributário (Dinog)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

assinado digitalmente

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen)

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se na forma do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação