



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

33 – COSIT

DATA

7 de março de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS QUE ATUA NA PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. APLICAÇÕES EM RENDA FIXA OU CADERNETA DE POUPANÇA.

As associações civis sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, sujeitam-se à Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), não havendo a incidência dessa contribuição sobre suas receitas financeiras.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 197, DE 5 DE NOVEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso IV; Lei nº 9.532, de 1997, art. 15.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS QUE ATUA NA PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. APLICAÇÕES EM RENDA FIXA OU CADERNETA DE POUPANÇA. ISENÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Na hipótese de apuração não cumulativa da Cofins por associação civil referida no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que atua em atividades sociais relacionadas à preservação do meio ambiente, a isenção prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, **não** abrange os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, ainda que tais rendimentos (i) decorram da aplicação de “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores”

em investimentos em renda fixa ou em caderneta de poupança e (ii) sejam utilizados pela referida entidade na realização de seu objeto social.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 30, DE 21 DE JANEIRO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 58, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12 a 15; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 8º, 23, 146, caput, inciso I, e § 1º, e 810, inciso III; 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 apresentada pela pessoa jurídica acima identificada.

2. A consulente informa ser uma instituição de direito privado constituída na forma de associação civil, sem fins lucrativos, que atua em atividades sociais relacionadas à preservação do meio ambiente, especialmente ao ecossistema aquático.
3. Relata que exerce seu objeto social por meio de projetos, cuja principal fonte de receitas são *“doações voluntárias de valores monetários em seu favor, seja de pessoas jurídicas ou de pessoas físicas, não se limitando a elas – sendo, por regra, integralmente empreendidos na consecução de projetos pela Consulente” (sic)*.
4. Observa que o Termo de Cooperação celebrado com seu maior doador permanente prevê de forma expressa que os valores doados, quando não utilizados, devem ser aplicados em investimentos em renda fixa ou poupança.
5. Argumenta que, além desse Termo de Cooperação, seu Estatuto também determina que tais rendimentos (classificados como receitas financeiras) sejam obrigatoriamente direcionados à realização de seus projetos, e que, ao assumirem a natureza de receita financeira, tais verbas integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), tributos que ela tem recolhido tempestivamente.
6. Esclarece ter dúvidas quanto à *“possibilidade de a isenção gozada pela Consulente sobre a incidência de tais tributos sobre doações, e verbas afins, poder se estender às receitas financeiras decorrentes de tais doações e que, obrigatoriamente serão aplicadas para a consecução de suas atividades sociais” (sic)*.
7. Lista como dispositivos jurídicos que ensejaram a apresentação de sua consulta:
 - a) o art. 15, caput, e § 2º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

b) os arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 4 de agosto de 2001;

c) o art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de novembro de 2022.

8. Expõe seu entendimento sobre o assunto, no qual menciona que a Solução de Consulta Cosit nº 197, de 5 de novembro de 2018, expressamente “*orienta o contribuinte a promover o recolhimento das referidas contribuições, não se aplicando, às receitas financeiras, a isenção em questão*” (sic), e argumenta que:

a) os rendimentos de suas aplicações financeiras decorrem de receitas inteiramente advindas de doações e obrigatoriamente investidas na consecução de sua atividade social; e

b) “*as aplicações financeiras utilizadas pela Consulente são de renda fixa, fundos e caderneta de poupança, como impõe, inclusive, o doador de tais verbas, não assumindo qualquer caráter mercantil, de lucro ou, ainda, que extrapolaria seu próprio objeto social*”.

9. Isso posto, indaga:

Está correto o entendimento da Consulente no sentido de fazer jus às isenções previstas na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, também sobre as receitas financeiras decorrentes das aplicações feitas com valores oriundos de “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores”?

FUNDAMENTOS

I - Introdução

10. As consultas sobre a interpretação da legislação tributária federal são disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e têm como objetivo propiciar segurança jurídica em matéria tributária às pessoas físicas ou jurídicas em geral, mediante divulgação da interpretação dada pela Fazenda Pública a determinado dispositivo jurídico da legislação tributária federal, de modo que os sujeitos passivos possam cumprir corretamente suas obrigações tributárias, principais e acessórias, e, dessa forma, evitem a prática de atos ou omissões que, por consistirem em infrações às normas tributárias, possam levar à aplicação de sanções pelo Fisco.

11. Essa segurança jurídica se materializa em dois momentos distintos, com diferentes aspectos, um relacionado ao adequado manejo do instrumento e outro relacionado ao mérito. O primeiro aspecto da materialização da segurança jurídica está intrinsecamente ligado ao atendimento dos requisitos da formulação da consulta, dentre os quais se destacam as disposições do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. O segundo decorre do ato que soluciona a consulta adequadamente formulada, por meio do qual a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) comunica a interpretação que considera correta para o texto normativo objeto da indagação.

12. Em um primeiro momento, o sujeito passivo que formaliza de forma correta uma consulta sobre a interpretação de dispositivo específico da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade fica protegido contra a instauração de procedimentos fiscais referentes à questão consultada, bem como contra a aplicação de multa ou juros de mora relativos à mesma matéria, durante o período que, em princípio, está compreendido entre a data de apresentação da consulta e o trigésimo dia subsequente à ciência de sua solução. Na hipótese de publicação de ato normativo que discipline a matéria consultada, posteriormente à apresentação da consulta e antes de sua solução, os efeitos da referida consulta cessam após decorrido o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data de publicação do ato na Imprensa Oficial, conforme previsto no art. 25 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

13. O segundo momento de materialização da segurança jurídica propiciada pelo instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal corresponde ao período posterior à publicação da solução de consulta, que respalda o respectivo consulente, desde que este se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo da verificação desse efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em eventual procedimento de fiscalização.

14. Na hipótese de solução de consulta proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), o referido ato tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e respalda os demais sujeitos passivos que a aplicarem, ainda que não sejam o respectivo consulente, desde que se enquadrem na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo da verificação desse efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em eventual procedimento de fiscalização, conforme previsto no art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

15. Ressalte-se que a solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos relatados pelo interessado, visto que ela se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária incidente sobre o caso típico apresentado. Nesse sentido, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito para o consulente, caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

16. Na presente consulta, a interessada indaga se, na hipótese de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por associação civil referida no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que atua em atividades sociais relacionadas à preservação do meio ambiente, a isenção da Cofins prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, abrange os rendimentos decorrentes da aplicação de *“contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores”* em investimentos em renda fixa ou em caderneta de poupança, quando tais rendimentos forem utilizados pela referida entidade na realização de seu objeto social.

II – Isenção da Cofins

17. Esta Cosit examinou a possibilidade de aplicação da isenção da Cofins prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a situação semelhante à descrita na presente consulta na Solução de Consulta Cosit nº 197, de 2018, cuja ementa, publicada no DOU de 11 de dezembro de 2018, dispõe (sem destaque no original):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA.

Por não se caracterizarem como atividade própria das associações referidas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, as receitas decorrentes de aplicações financeiras dessas associações não são abrangidas pela isenção da Cofins prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 171 – COSIT, DE 2015.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 387 – COSIT, DE 2017.

Na sistemática de apuração cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes de aplicações financeiras auferidas pelas associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não integram a base de cálculo da referida contribuição, desde que não decorram de sua atividade habitual.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes de aplicações financeiras auferidas pelas associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, integram a base de cálculo da citada contribuição, que, a partir de 1º de julho de 2015, incide sobre as referidas receitas com alíquota de 4% (quatro por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, 10 e 15, V; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, X; IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 2º.

18. A Solução de Consulta Cosit nº 197, de 2018, está parcialmente vinculada à Solução de Consulta nº 171, de 3 de julho de 2015, cuja fundamentação em relação às receitas isentas da Cofins se baseia, entre outras normas, naquela prevista no art. 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que veicula o conceito de “receitas derivadas das atividades próprias” das entidades contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários. Confira-se:

Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002

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

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preenchem as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

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

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

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

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

19. Ocorre que o art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, adotou para a Cofins um conceito mais abrangente de “receitas derivadas das atividades próprias” das entidades contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, posteriormente mantido pelo art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022. Confira-se:

Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019 (atualmente revogada)

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):

(...)

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. 765. Ficam revogadas:

(...)

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

(...)

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (atualmente em vigor)

Art. 8º 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):

(...)

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. 8º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X).

§ 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. 810. Ficam revogadas:

(...)

III - a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019;

(...)

20. Nesse contexto, o entendimento atual da Receita Federal sobre a matéria questionada pela interessada está exposto na Solução de Consulta Cosit nº 58, de 25 de março de 2021, que esclarece (destaques do original):

(...)

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:

[...]

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.

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.

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.

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.

(...)

21. A leitura dos excertos transcritos no item anterior revela que:

a) são isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por associação civil sem fins lucrativos que preencha os requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

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.

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; e

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).

22. Resta, portanto, verificar se, nas circunstâncias relatadas pela consulente, aplicações financeiras podem ser consideradas atividades decorrentes do exercício da finalidade precípua de associação civil sem fins lucrativos destinada à preservação do meio ambiente.

23. A Cosit tratou de questão conexa na Solução de Consulta Cosit nº 30, de 21 de janeiro de 2019, ao examinar se rendimentos decorrentes de aplicações financeiras realizadas por pessoa jurídicas que têm como objeto social “a *gestão e administração da propriedade imobiliária, a compra e venda de imóveis próprios e a participação em sociedades na qualidade de cotista e/ou acionista*” estão vinculadas à atividade comercial/empresarial do ente em questão, para fins de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Confira-se:

(...)

8. *A expressão “Receitas Financeiras”, para fins tributários, inclui um conjunto de diversas receitas que recebem tratamento tributário semelhante, em razão de várias disposições legais esparsas, como o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99) e a Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º, dentre outros.*

9. *O questionamento da consulente diz respeito, especificamente, às receitas financeiras constituídas por rendimentos de aplicações financeiras, e este será o enfoque dado por esta Solução de Consulta (SC).*

10. *As respostas aos questionamentos apresentados pela consulente passam necessariamente pelo estudo dos efeitos da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa.*

11. *Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 84, de 8 de junho de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 16/06/2016, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.*

12. *Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (os destaques constam do original):*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS SOCIEDADES. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

A partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998; A receita bruta sujeita à Cofins compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

As receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades compõem sua receita bruta para fins de apuração da Cofins devidas no regime de apuração cumulativa.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS SOCIEDADES. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

A partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998; A receita bruta sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

As receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades compõem sua receita bruta para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep devidas no regime de apuração cumulativa.

(...)

Fundamentos

(...)

10. *De início, para uma melhor compreensão sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática cumulativa, convém fazer um retrospecto da legislação pertinente.*

11. *A Lei Complementar (LC) nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com amparo no art. 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, estabeleceu o faturamento como base de cálculo dessa contribuição devida*

pelas pessoas jurídicas, definindo-o como a receita bruta das vendas de bens e serviços. Assim preveem seus arts. 1º e 2º:

“Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (grifou-se)

12. *A Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), a Lei Complementar nº 7, de 1970, e a Lei Complementar nº 8, de 1970, dispôs de forma similar, nos seguintes termos:*

“Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”. (grifou-se)

13. *Note-se que o art. 3º da Lei nº 9.715, de 1998, remete expressamente à legislação do Imposto sobre a Renda a busca da definição de receita bruta; ao passo que a Lei Complementar nº 70, de 1991, embora não o faça de forma expressa, traz, em seu art. 10, parágrafo único, comando no sentido de que se aplicam à Cofins “subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda”. Nesse contexto, cumpre reproduzir as disposições dos arts. 278 a 280 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999):*

“Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II).

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços

prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).” (grifou-se)

14. *Convém esclarecer que por objeto da pessoa jurídica entende-se:*

a) aquele constante de seu contrato social ou estatuto; ou

b) aquele que, na realidade, seja caracterizado pelas atividades habitualmente por ela exercidas no contexto de sua organização de meios, quando estas se afastam do objeto expressamente presente em seu ato constitutivo.

15. *Posteriormente, sobreveio a publicação da Lei nº 9.718, em 27 de novembro de 1998, ainda relativa ao regime de apuração cumulativa das contribuições em pauta. Por meio do § 1º de seu art. 3º, essa Lei ampliou a base de cálculo das referidas contribuições ao definir que o faturamento da pessoa jurídica correspondia à receita bruta, entendida esta como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes tanto o tipo de atividade exercida por essa pessoa jurídica como a classificação contábil atribuída às receitas que auferem. Em sua redação original, assim dispunha a Lei nº 9.718, de 1998:*

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (grifou-se)

16. *Entretanto, em julgamentos de Recursos Extraordinários o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional essa ampliação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vez que o art. 195 da Constituição Federal de 1988, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, somente autorizava que a contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador incidisse sobre “a folha de salários, o faturamento ou o lucro das pessoas jurídicas”, não podendo essa base de cálculo ser ampliada pela lei ordinária para alcançar todas as espécies de receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

17. *Com base nesse entendimento do STF, o inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, revogou o citado § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com vigência a partir de 28 de maio de 2009.*

18. *Ocorrida tal modificação, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, passou a ficar restrita ao faturamento, que compreende a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos estabelecidos pelos arts. 2º e art. 3º, caput, da Lei nº 9.718, de 1998.*

19. *Por conseguinte, a partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa deve ser considerada somente a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, ou seja as receitas decorrentes do exercício de seu objeto econômico, ou ainda, as receitas decorrentes das atividades constantes de seu contrato social ou estatuto, bem como daquelas atividades empresariais que, ainda que eventualmente não contempladas por seu ato constitutivo, na prática sejam por ela habitualmente exercidas no contexto de sua organização de meios.*

20. *Quanto a esse ponto, é oportuno observar que no exame de Recursos envolvendo pessoas jurídicas cujas atividades empresariais não se restringiam à venda de mercadorias e à prestação de serviços, isto é, em julgamentos que demandaram delimitação mais precisa do conceito de faturamento para a solução das lides, o STF, reiteradamente (RE nº 371.258-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006; RE nº 318.160, DJ 17.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; RE nº 367.482, DJ 28.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; dentre outros), manifestou-se no sentido de que o conceito de receita bruta, sujeita à exação tributária, envolve não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas sim a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.*

21. *Por sua clareza, vale destacar a ementa do Acórdão emitido no exame do RE nº 371.258-AgR:*

“EMENTA: RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.” (grifou-se)

(RE 371258 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, votação unânime, julgado em 03/10/2006, DJ 27.10.2006)

22. *Ademais, também esta RFB sempre ressaltou a vinculação entre receita bruta/faturamento e a atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica, conforme exemplos seguintes:*

Solução de Consulta Disit/SRRF06 Nº 8, de 9 de fevereiro de 2010, DOU de 11/02/2010 “Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: A partir da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a receita financeira e a receita de aluguel de imóvel próprio,

quando estas atividades não fazem parte do objeto social da pessoa jurídica, não integram a base de cálculo da Cofins no regime de incidência cumulativo.”(grifou-se)

Solução de Consulta Disit/SRRF07 Nº 100, de 30 de setembro de 2010, DOU de 21/10/2010 “Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Base de Cálculo. Receitas Financeiras. A partir de 28 de maio de 2009, com a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, o faturamento, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins apurada sob o regime de apuração cumulativa, passou a ser considerado como a soma das receitas oriundas das atividades empresariais, ou seja, como o conjunto das receitas decorrentes da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. As receitas financeiras, portanto, desde que não incluídas no objeto social da pessoa jurídica, não devem fazer parte da base de cálculo dessa contribuição.”(grifou-se)

23. *Ainda, deve-se ressaltar que o caput do vetusto art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que alberga tradicional conceito de receita bruta, foi alterado para expressar esse consolidado entendimento acerca da abrangência das receitas decorrentes da atividade empresarial:*

“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.”(grifou-se)

24. *Nesse contexto, verifica-se a identidade entre a receita bruta e as receitas decorrentes das atividades empresariais desenvolvidas pela pessoa jurídica.*

25. *O objeto da sociedade, como se sabe, são as atividades por ela escolhidas, aquelas cujo desenvolvimento ela busca promover para a geração de lucro, que é o objetivo de qualquer sociedade empresária. Há de se notar que, sob o ponto de vista meramente formal, o objeto social corresponde à definição, não contrária à lei, à ordem pública e aos bons costumes, constante do ato constitutivo da empresa. Porém, é necessária a identificação do objeto social sob ângulo substancial, ou seja, a partir do exame concreto da completa organização de meios articulada pela sociedade na busca de seu objetivo, para que se tenham caracterizadas as atividades empresariais por ela exercidas.*

26. *A revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, não alterou, em particular, o critério definidor da base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como o resultado econômico das operações*

empresariais que se exteriorizam no faturamento. Apenas estabeleceu que não é qualquer receita que pode ser considerada parte do faturamento para fins de incidência dessas contribuições sociais, mas tão-somente aquelas decorrentes das atividades empresariais da sociedade.

27. *Descabe, portanto, interpretação no sentido de que o faturamento se restringe ao preço recebido pela venda de bens ou pela prestação de serviços. O resultado de uma atividade da pessoa jurídica, apesar de não estar sujeito diretamente à ação de faturar, pode integrar o seu faturamento para o efeito fiscal de concretizar o fato gerador da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.*

28. *Deve-se, pois, ter claro que o faturamento representa o somatório das receitas auferidas pela pessoa jurídica mediante a exploração das atividades empresariais a que se dedica, independentemente de essas receitas serem ou não registradas em fatura.*

29. *Fixadas essas premissas, pode-se analisar o caso concreto apresentado pela consulente.*

30. *A interessada informa estar sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e, de acordo com cópia de contrato social juntada aos autos, trata-se de sociedade que tem por objeto social a “participação no capital de outras sociedades na condição de acionista, sócia ou quotista, em caráter permanente ou temporário, como controladora ou simplesmente participante”; a “participação em empreendimentos imobiliários, seja de capital privado, nacional, estrangeiro ou de economia mista”; e a “administração de bens próprios”.*

31. *Nesse contexto, o recebimento de juros sobre o capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, é nitidamente decorrente de atividade empresarial a que se dedica pessoa jurídica cujo objeto social, por expressa disposição de seu ato constitutivo, envolve a “participação no capital de outras sociedades na condição de acionista, sócia ou quotista, em caráter permanente ou temporário, como controladora ou simplesmente participante”.*

32. *Ou seja, a conclusão de que os valores recebidos pela consulente a título de juros sobre o capital próprio integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep apuradas por ela sequer demanda amplo exame do objeto dessa sociedade sob ângulo substancial. Isso porque as expressas disposições de seu contrato social, isto é, seu objeto sob ângulo formal, já evidenciam que tais receitas decorrem de sua atividade empresarial e que, assim, integram a base de cálculo daquelas contribuições sociais apuradas pela consulente no regime da cumulatividade.*

33. *De outra banda, cumpre ressaltar que o fato, repetidamente salientado pela consulente, de os valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio supostamente constituírem receitas financeiras da pessoa jurídica que os auferem em nada altera a inclusão desses valores na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa, já que não há ressalva legal à inclusão desses valores na mencionada base de cálculo.*

34. *Por fim, vale ainda observar que também no regime de apuração não cumulativa o recebimento de valores a título de juros sobre o capital próprio gera débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Muito embora o Decreto nº 5.442, de 2005, revogado pelo Decreto nº 8.426, de 2015, tenha mantido, durante anos, reduzida a zero a alíquota das contribuições incidentes sobre receitas financeiras, trazia em seu art. 1º, parágrafo único, inciso I, específica disposição excluindo do alcance dessa redução os valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio.*

Conclusão

35. *Pelo exposto, responde-se à consulente que:*

a) a partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

b) a receita bruta sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços;

c) as receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades compõem sua receita bruta para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas no regime de apuração cumulativa.

(...)

13. *Como se extrai desses excertos da SC Cosit nº 84, de 2016, o fator relevante para determinar se há a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa sobre determinada receita (inclusive receita financeira) é a existência de vinculação dessa receita à atividade negocial/empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica nos termos de seus atos constitutivos ou de sua prática econômica (ainda que não formalizada em seus atos constitutivos).*

14. *Considerando o relato apresentado, pode-se concluir que os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras não estão vinculados às atividades negociais/empresariais de uma empresa de gestão e administração da propriedade imobiliária, de compra e venda de imóveis próprios e de participação em sociedades na qualidade de cotista e/ou acionista, e portanto não compõem sua receita bruta para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas no regime de apuração cumulativa, sendo comum o fato de as pessoas jurídicas que possuam disponibilidades financeiras aplicarem-nas em investimentos com rentabilidade fixa ou variável.*

15. *De outra banda, as receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica cujo objeto social é (também) a participação em sociedades na qualidade de cotista e/ou acionista compõem a mencionada receita bruta. Entretanto, a análise do caso concreto é de*

responsabilidade da consulente, que melhor pode avaliar as atividades desenvolvidas pela empresa.

(...)

24. Embora a Solução de Consulta Cosit nº 30, de 2019, e a presente Solução de Consulta examinem pessoas jurídicas com objetos sociais e regimes de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins distintos, o entendimento exposto naquele ato também se aplica a este, por força do princípio de hermenêutica de que *Ubi Eadem Ratio, Idem Jus* (Onde houver a mesma razão, o direito deve ser o mesmo).

25. Consequentemente, na hipótese de apuração não cumulativa da Cofins por associação civil referida no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que atua em atividades sociais relacionadas à preservação do meio ambiente, a isenção da Cofins prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, **não** abrange os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, ainda que tais rendimentos (i) decorram da aplicação de “*contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores*” em investimentos em renda fixa ou em caderneta de poupança e (ii) sejam utilizados pela referida entidade na realização de seu objeto social.

III – Isenção da Contribuição para o PIS/Pasep

26. A tributação, pela Contribuição para o PIS/Pasep, das receitas financeiras auferidas por associações civis sem fins lucrativos foi examinada na Solução de Consulta Cosit nº 197, de 2018, mencionada pela consulente. Apesar de se tratar de ato editado antes da já mencionada alteração do conceito de “receitas derivadas das atividades próprias” das entidades contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, a referida mudança de conceito não afeta esse entendimento específico. Confira-se:

(...)

Da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas auferidas pelas associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997

9 O art. 13, IV, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece que a Contribuição para o PIS/Pasep das associações referidas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, seja determinada com base na sua folha de salários, à alíquota de um por cento:

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;

(...)

10 *Acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas auferidas pelas associações a que se refere o art. 15 da lei nº 9.532, de 1997, já houve manifestação da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – por meio da Solução de Consulta nº 171 – Cosit, de 3 de julho de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 6 de julho de 2015, disponível na íntegra no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.*

11 *O trecho da mencionada Solução de Consulta relevante para o esclarecimento do presente feito encontra-se a seguir:*

27 *Admitindo-se, ainda, que a Consulente está legalmente enquadrada como associação sem fins lucrativos, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep, haverá a incidência da tributação diferenciada estabelecida pelo inc. IV, do art. 13, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Dessa forma, a associação estará sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), não ocorrendo a tributação pelo faturamento.*

12 *Sendo assim, admitindo-se que a consulente está legalmente enquadrada como associação sem fins lucrativos a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep, haverá a incidência da tributação diferenciada estabelecida pelo inciso IV do art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.*

13 *No mesmo sentido dispõe o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral:*

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep), instituída pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão cobradas e fiscalizadas de conformidade com o disposto neste Decreto.

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

I - na hipótese do PIS/Pasep:

a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e

b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e

(...)

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

14 *Dessa forma, a associação a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, estará sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep apenas sobre a folha de salários, não ocorrendo a tributação pelo auferimento de receitas. Portanto, sobre as receitas financeiras percebidas por essas entidades não haverá incidência da Contribuição para o PIS/Pasep. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 171 – COSIT, DE 2015.*

(...)

27. Por fim, registre-se que:

a) os inteiros teores da Solução de Consulta Cosit nº 197, de 2018, da Solução de Consulta Cosit nº 30, de 2019, e da Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2021, estão disponíveis no site da Receita Federal (www.rfb.gov.br); e

b) a presente solução de consulta está parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 197, de 2018, à Solução de Consulta Cosit nº 30, de 2019, e à Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2021, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

28. Em face do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à interessada que, na hipótese de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por associação civil referida no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que atua em atividades sociais relacionadas à preservação do meio ambiente:

a) a isenção da Cofins prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, **não** abrange os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, ainda que tais rendimentos (i) decorram da aplicação de “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores” em investimentos em renda fixa ou em caderneta de poupança e (ii) sejam utilizados pela referida entidade na realização de seu objeto social; e

b) a referida entidade estará sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep apenas sobre a folha de salários, não ocorrendo a tributação pelo auferimento de receitas. Portanto, sobre as receitas financeiras percebidas por ela não haverá incidência da Contribuição para o PIS/Pasep.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação (Disit).

Assinatura Digital
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura Digital

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

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura Digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 197, de 2018, à Solução de Consulta Cosit nº 30, de 2019, e à Solução de Consulta Cosit nº 58, de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura Digital

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