

MATERIAL DE APOIO – CONGRESSO DO VAREJO BRASILEIRO

Papel dos Sindicatos

1) CLT

Art. 511. *É lícita a associação para fins de estudo, defesa e coordenação dos seus interesses econômicos ou profissionais de todos os que, como empregadores, empregados, agentes ou trabalhadores autônomos ou profissionais liberais exerçam, respectivamente, a mesma atividade ou profissão ou atividades ou profissões similares ou conexas.*

§ 1º *A solidariedade de interesses econômicos dos que empreendem atividades idênticas, similares ou conexas, constitui o vínculo social básico que se denomina categoria econômica.*

§ 2º *A similitude de condições de vida oriunda da profissão ou trabalho em comum, em situação de emprego na mesma atividade econômica ou em atividades econômicas similares ou conexas, compõe a expressão social elementar compreendida como categoria profissional.*

§ 3º *Categoria profissional diferenciada é a que se forma dos empregados que exerçam profissões ou funções diferenciadas por força de estatuto profissional especial ou em consequência de condições de vida singulares.*

§ 4º *Os limites de identidade, similaridade ou conexão fixam as dimensões dentro das quais a categoria econômica ou profissional é homogênea e a associação é natural.*

Art. 513. *São prerrogativas dos sindicatos:*

a) *representar, perante as autoridades administrativas e judiciárias os interesses gerais da respectiva categoria ou profissão liberal ou interesses individuais dos associados relativos à atividade ou profissão exercida;*

b) *celebrar contratos coletivos de trabalho;*

c) *eleger ou designar os representantes da respectiva categoria ou profissão liberal;*

d) *colaborar com o Estado, como órgãos técnicos e consultivos, na estudo e solução dos problemas que se relacionam com a respectiva categoria ou profissão liberal;*

e) *impor contribuições a todos aqueles que participam das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas.*

Parágrafo Único. *Os sindicatos de empregados terão, outrossim, a prerrogativa de fundar e manter agências de colocação.*

Art. 514. São deveres dos sindicatos:

- a) colaborar com os poderes públicos no desenvolvimento da solidariedade social;
- b) manter serviços de assistência judiciária para os associados;
- c) promover a conciliação nos dissídios de trabalho.

d) sempre que possível, e de acordo com as suas possibilidades, manter no seu quadro de pessoal, em convênio com entidades assistenciais ou por conta própria, um assistente social com as atribuições específicas de promover a cooperação operacional na empresa e a integração profissional na Classe.

Parágrafo único. Os sindicatos de empregados terão, outrossim, o dever de:

- a) promover a fundação de cooperativas de consumo e de crédito;
- b) fundar e manter escolas da alfabetização e pré-vocacionais.

Implementação de Novos Serviços

1) CLT

Art. 578. As contribuições devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, desde que prévia e expressamente autorizadas.

Art. 579. O desconto da contribuição sindical está condicionado à autorização prévia e expressa dos que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591 desta Consolidação.

Imunidade Tributária

1) Constituição Federal

Seção II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

VI - Instituir impostos sobre:

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

2) Código Tributário Nacional - CTN

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - Cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

SEÇÃO II DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Isenção Tributária

1) Lei 9.532/97 – Altera a legislação tributária federal

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;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

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.

O §3º trata dos requisitos que devem ser observados pelas entidades. Praticamente os mesmos do CTN (Art.14), mas com alguns acréscimos e que sempre dependerão da lei que cria a isenção.



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 6.005 - SRRF06/Disit

Data 16 de maio de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COFINS. ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO E TREINAMENTO. ALUGUEL DE IMÓVEL PRÓPRIO.

São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por associações civis sem fins lucrativos que atendam aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, inclusive quando decorrentes de:

- a) prestação de serviços de instrução e treinamento, a associados e a terceiros não associados, em estrito cumprimento de seus objetivos estatutários; e
- b) locação de imóvel próprio, quando as referidas receitas forem integralmente destinadas à manutenção e consecução das finalidades estatutárias da associação civil em questão.

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

Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias da entidade aquelas decorrentes do exercício da sua finalidade precípua, ainda que auferidas em caráter contraprestacional. A finalidade precípua da entidade confunde-se com seus objetivos institucionais, previstos no

respectivo estatuto ou ato constitutivo, ou seja, é sua razão de existir, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual foi instituída (cf. acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, objeto da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016).

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

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

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, IV, e 14, X; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, IV, 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 associação civil sem fins lucrativo, cujo objetivo é [xxx], de forma a contribuir para a construção de um sistema de crédito imobiliário sólido e estável, baseado na oferta de crédito em bases justas e equitativas, capaz de assegurar o desenvolvimento sustentável dos financiamentos.

2. A consulente relata que, para a consecução de suas finalidades, realiza, dentre outras atividades, ações destinadas a [xxx].

3. Afirma que, por se enquadrar como associação sem fins lucrativos, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, está isenta do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, além de sujeitar-se à determinação da Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), conforme previsto no art. 13, IV, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Acrescenta que as receitas relativas às suas atividades próprias estão isentas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

4. Menciona que, para se beneficiar dessas isenções e do referido tratamento tributário diferenciado para a Contribuição para o PIS/Pasep, ela, em cumprimento ao disposto art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532, de 2017:

a) limita a remuneração dos dirigentes que atuam na sua gestão executiva aos valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação;

b) aplica integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) mantém escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que asseguram a respectiva exatidão;

d) conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovam 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) apresenta, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com a regulamentação da Receita Federal; e

f) não apresenta superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destina referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

5. Observa que, no regular desempenho de suas atividades, oferece, a associados e terceiros não associados, em caráter contraprestacional, “serviços de instrução, treinamento e avaliação de conhecimentos [que] compreendem inscrições em cursos e seminários promovidos pela entidade; e certificação/recertificação no Programa [xxx].

5.1 Anexa à presente consulta, a título exemplificativo, exemplos de Notas Fiscais de Serviços emitidas por ocasião da prestação de tais serviços (cf. fls. 43 e 44).

6. Acrescenta que, além desses serviços, outra atividade que lhe proporciona receitas é a locação de um imóvel de sua propriedade, localizado na [xxx].

7. Esclarece que, atualmente, vem recolhendo a Cofins sobre as receitas auferidas com as atividades acima mencionadas, ou seja, prestação de serviços de instrução/treinamento e locação de imóvel.

8. Assinala que, ao revisar suas obrigações tributárias, verificou que o recolhimento da Cofins referente a suas receitas auferidas em decorrência da prestação dos serviços e da locação de imóvel próprio, acima mencionados, estaria, a seu ver, em desacordo com o disposto no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que prevê isenção da Cofins relativamente às atividades próprias das associações sem fins lucrativos que cumpram com as condições previstas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, como é o seu caso.

9. Ressalta que a presente consulta tem como objeto sua dúvida a respeito da possibilidade de aplicação da isenção de Cofins às receitas advindas da prestação dos serviços

e locação de imóvel próprio, a associados e terceiros não associados, conforme descrito anteriormente.

10. Registra que “em sua visão, considerando que os serviços prestados pela Consulente, conforme acima descritos, estão previstos no seu Estatuto Social e visam a fomentar o setor de crédito imobiliário e poupança, guardando, portanto, relação com seu objeto/finalidade social, bem como que as receitas advindas da locação de imóvel próprio são integralmente destinadas à consecução de suas finalidades, a Consulente entende que as receitas auferidas com estas atividades enquadrar-se-iam como receitas ‘relativas às atividades próprias’, nos termos do inciso X, do art. 14, da MP nº 2.158-35/01 e, portanto, estariam abrangidas pela isenção de COFINS”.

11. Isso posto, indaga:

1) As receitas auferidas pela [xxx], em contraprestação aos serviços de instrução e treinamento, prestados a seus associados e terceiros não associados e com o objetivo de fomento do crédito imobiliário e da poupança, em estrito cumprimento de seus objetivos estatutários, estão compreendidas no conceito de receitas ‘relativas às atividades próprias’, conforme previsto no inciso X, do art. 14, da MP nº 2.158-35/01?

2) As receitas auferidas pela [xxx] com a locação de imóvel próprio, que são integralmente destinadas à manutenção e consecução de suas finalidades estatutárias, estão compreendidas no conceito de receitas ‘relativas às atividades próprias’, conforme previsto no inciso X, do art. 14, da MP nº 2.158-35/01?

Fundamentos

12. A presente consulta verifica se estão compreendidas no conceito de receitas ‘relativas às atividades próprias’ citado no inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e, portanto, estão isentas da Cofins, as receitas auferidas, em caráter contraprestacional, por associação civil sem fins lucrativos que atende aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, decorrentes de:

a) prestação de serviços de instrução e treinamento, a seus associados e a terceiros não associados, com o objetivo de fomentar o crédito imobiliário e a poupança, em estrito cumprimento de seus objetivos estatutários; e

b) locação de imóvel próprio, quando as referidas receitas forem integralmente destinadas à manutenção e consecução das finalidades estatutárias da associação civil em questão.

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

(...)

RELATÓRIO

(...)

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

(...)

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

(...)

FUNDAMENTOS

(...)

12. *Quanto ao mérito, dispõe a Lei nº 9.532, de 1997:*

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

[...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com

comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

[...]

*§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente **superavit** em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*

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

I – a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II – a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I – nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II – o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual

estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

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

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

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

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido 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 2001¹:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

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

[...]

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

[...]

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

(negritou-se)

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

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

[...]

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

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

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

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

16. Entrementes, tal marco regulatório foi substancialmente alterado pela Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X; e Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.833, de 2003, art. 1º, caput, c/c o art. 10, inciso IV; e Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X):

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

[...]

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

[...]

Art. 765. Ficam revogadas:

[...]

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

[...]

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

(destacou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

15. A aplicação do entendimento exposto nos excertos transcritos no item 13 supra à situação descrita na consulta em exame revela que:

a) as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas pelas associações civis sem fins lucrativos que preencham os requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, são isentas da Cofins;

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.

16. Portanto, é forçoso concluir que as receitas auferidas por associação civil sem fins lucrativos que atenda aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, em decorrência de (i) prestação de serviços de instrução e treinamento, a associados e a terceiros não associados, em estrito cumprimento de seus objetivos estatutários, e (ii) locação de imóvel próprio, estão compreendidas no conceito de receitas 'relativas às atividades próprias' previsto no inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e, portanto, estão isentas da Cofins.

16.1 Note-se, por oportuno, que a destinação integral das referidas receitas à manutenção e consecução das finalidades estatutárias da associação civil em questão integra os requisitos de que trata o do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

17. Finalizando, registre-se que, conforme determinado pelo art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelos consulentes. Dessa forma, o efetivo enquadramento da interessada na situação descrita na presente consulta poderá ser verificado pela Receita Federal a qualquer momento, inclusive no curso de eventual procedimento de fiscalização, enquanto não decaírem os fatos geradores em questão.

Conclusão

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

a) são isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por associações civis sem fins lucrativos que atendam aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, inclusive quando decorrentes de:

a1) prestação de serviços de instrução e treinamento, a associados e a terceiros não associados, em estrito cumprimento de seus objetivos estatutários;

- a2) locação de imóvel próprio, quando as referidas receitas forem integralmente destinadas à manutenção e consecução das finalidades estatutárias da associação civil em questão;
- 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.

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



Solução de Consulta nº 58 - Cosit

Data 25 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. DEFINIÇÃO DE FINALIDADE PRECÍPua DA ENTIDADE.

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

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

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

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

sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 32; Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 a 15; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, IV, e 14, X; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, IV, 23, §§ 1º e 2º; 151, I e § 1º, e 765, II; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016.

Relatório

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, em petição atravessada às fls. 10-12.

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).

3. Afirma que, de acordo com o art. 30 do citado ato constitutivo, sua receita provém de: i) mensalidades, anuidades ou qualquer outra forma de contribuição; ii) produtos de cursos, seminários, colóquios, congressos e congêneres; iii) atendimento ao público; iv) doações e legados; v) venda de revistas e periódicos; vi) patrocínio de outras entidades; vii) aluguel de salas a profissionais, alunos, associados etc.; viii) convênios de natureza assistencial, de ensino ou pesquisa, com pessoas físicas e outras instituições públicas ou privadas.

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.

5. Evoca o art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

6. De seguida, formula estes dois quesitos:

a) Com base no disposto no art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e tendo em conta que as mencionadas receitas estão elencadas, em seu

estatuto, como decorrentes das atividades próprias da instituição, é correto considerar isentas da Cofins as receitas decorrentes do atendimento ao público, do aluguel de salas aos associados e demais profissionais da área, da venda de revistas, da aplicação de cursos, seminários e congressos, ou somente as mensalidades recebidas dos associados gozam de tal isenção?

b) Para que a associação faça jus à isenção da Cofins, inclusive no tocante à mensalidade de seus associados, é obrigatório que seja titular do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (doravante designado simplesmente CEBAS)?

7. Ao final, a solicitante presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8. Esse é o relatório.

Fundamentos

9. À partida, cumpre sublinhar que o feito em tela preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, ressalta-se que a consulta não sobrestá os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas em autos de processo, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta, a teor do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e dos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

10. Outrossim, ainda preliminarmente, há que fazer dois registros importantes. De um lado, adverte-se que o instituto da consulta não se presta ao exame probatório de condições e requisitos para gozo de isenção tributária, pelo que a presente decisão não constitui instrumento declaratório do reconhecimento do suposto direito da consultante à fruição de tal exoneração fiscal, mesmo porque esta independe de reconhecimento prévio pela Administração Tributária (cf. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 184 e 192, caput).

11. Lado outro, não é menos verdadeiro que, no concernente à isenção em análise, o ônus de elidir a vinculação das receitas em exame às atividades próprias da entidade é do Fisco, e não da consultante, por meio do procedimento específico referido na legislação abaixo colacionada.

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.

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.

(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 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*.

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.

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.

Conclusão

25. Diante do exposto, conclui-se que:

- i) 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;
- ii) 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;
- iii) 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);

iv) 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;

v) o CEBAS 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 2014, para que possam usufruir da imunidade da Cofins sobre a totalidade de sua receita, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição (vide arts. 23 e 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019).

Assinatura digital

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

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. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consultente.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

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

RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO
ADVOGADOS : MÁRIO LUCIANO DO NASCIMENTO E OUTRO(S)
DÊNIO STEFANOSKI

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região cuja ementa segue transcrita (e-STJ, fls. 619/625):

COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE SEM FIM LUCRATIVO. INCISO "X" DO ART. 14 DA MP Nº 2.158-35/01. PARÁGRAFO § 2º DO ART. 47 DA IN 247/2002. RESTRIÇÕES À LEI. IMPOSSIBILIDADE.

1. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios, que são as mensalidades recebidas de alunos.
2. À isenção da COFINS aplica-se o seguinte raciocínio: se a entidade sem fins lucrativos auferir receitas por meio das atividades para as quais houver sido instituída, tais como prestação de serviços de educação, é própria.
3. Igualmente isentas são as aplicações financeiras concernentes, já que se trata de reflexos da atividade própria da entidade, portanto têm a mesma natureza desta.

O particular opôs embargos de declaração, que foram parcialmente providos, apenas para efeito de prequestionamento pelo Tribunal de origem (e-STJ, fls. 642/648).

No recurso especial, a Fazenda Nacional aponta ofensa ao art. 14, X, da MP n. 2.158-35/2008, e defende que o conceito de receitas próprias para o fim da isenção da COFINS não alcança a remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento. Entende que a COFINS não incide sobre as receitas próprias das entidades. Contudo, sustenta que a COFINS incide sobre as receitas de caráter contraprestacional, tais como as provenientes da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, ainda que a seus associados. Assim, requer o provimento do recurso especial para que a isenção da COFINS não se estenda às mensalidades pagas pelos alunos da instituição de ensino como contraprestação ao serviço prestado (e-STJ fls. 633/641 e 650/651).

Superior Tribunal de Justiça

Contrarrazões às e-STJ fls. 655/685.

O recurso foi admitido na origem (e-STJ fls. 686/687).

Verificando que o tema do recurso, apesar de repetitivo no âmbito da Primeira Seção do STJ, ainda não havia sido submetido a julgamento pelo novo procedimento do artigo 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução STJ n. 8/2008, determinei seu processamento como recurso representativo da controvérsia.

Foram comunicados os Ministros da Primeira Seção do STJ e os Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, e sobrestados os julgamentos dos demais recursos sobre a matéria versada no presente recurso especial, consoante preceitua o § 2º do art. 2º da Resolução STJ n. 8/2008.

Parecer do Ministério Público Federal pelo conhecimento e provimento do recurso especial Fazendário (e-STJ fls. 704/706).

Às e-STJ fls. 708/717 consta nova manifestação da FAZENDA NACIONAL em defesa de seu recurso especial.

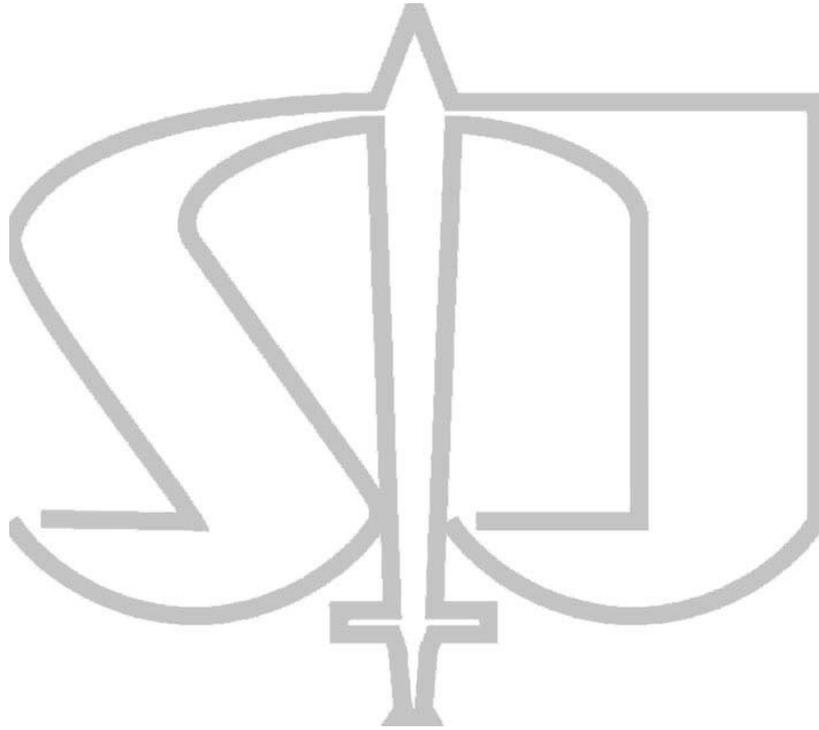
Tendo em vista a alta repercussão da matéria a abranger as instituições educacionais sem fins lucrativos de todo o país, determinei fossem oficiadas a Associação Brasileira de Instituições Educacionais Evangélicas - ABIEE, a Associação Nacional de Educação Católica do Brasil - ANEC, a Associação Brasileira das Universidades Comunitárias - ABRUC e a Campanha Nacional de Escolas da Comunidade - CNEC, como entidades representativas do setor para, em querendo, se manifestar (e-STJ fl. 718).

A Associação Brasileira das Universidades Comunitárias - ABRUC se manifestou no sentido de que a discussão sobre atividades próprias e não próprias viola o princípio contábil da entidade, pois a instituição de educação sem fins econômicos é um todo único. Considerou que, sejam atividades típicas de educação ou outras com ela relacionadas, todas essas ações concorrem para manutenção da instituição, revertendo sempre ao seu objetivo institucional. Concluiu que o art. 47, da IN/SRF n. 247/2002 é ilegal, pois viola o art. 14, da MP n. 2.158-35/2001 (e-STJ fls. 729/756).

Superior Tribunal de Justiça

Já a Associação Nacional de Educação Católica do Brasil - ANEC contribuiu com a juntada de trabalho acadêmico às e-STJ fls. 759/903.

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 1.353.111 - RS (2012/0233737-7)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. **Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída**, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "*atividades próprias da entidade*", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e

Superior Tribunal de Justiça

9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "*A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997*".

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. Deve ser registrado que o presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e

Superior Tribunal de Justiça

instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

No caso em análise, o Tribunal de origem considerou como receitas derivadas das atividades próprias as mensalidades recebidas dos alunos e, com isso, afirmou estarem abrangidas pela norma de isenção à COFINS.

A COFINS constitui tributo criado para o financiamento da seguridade social da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, e alterada posteriormente, de forma significativa, pelas Leis n. 9.718/98 e 9.732/98, bem como pelas Medida Provisórias n. 1.807, de 29 de janeiro de 1999 e n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Sobre a isenção da COFINS, a matéria é atualmente regida pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (originalmente MP n. 1.858-6, de 29 de junho de 1999), que assim dispõe no que interessa ao tema ora em análise:

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:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

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

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

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.

Os mencionados artigos 12 e 15 da Lei n. 9.532/97, por sua vez, estabelecem que a isenção se aplica às instituições de educação ou de assistência social que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em

Superior Tribunal de Justiça

caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (caso do art. 12) e que a isenção se aplica às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos (caso do art. 15).

Para regular o conceito de "atividades próprias das entidades" foi publicada pela Secretaria da Receita Federal a Instrução Normativa SRF n. 247/2002, cujo art. 47, regulamentando a isenção prevista em lei para as referidas entidades, assim dispõe:

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 n.º 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.

A FAZENDA NACIONAL defende a literalidade da Instrução Normativa que restringiu o conceito de "receitas decorrentes de atividades próprias das entidades" às **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**. Afirma que o conceito dado pelo art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 não passa de um resgate da definição dada pelo Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1, p. 5022).

O exame do tema merece cautela.

Decerto, o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 tem origem histórica naquele trabalho no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1, p. 5022), que considerou a não-incidência da COFINS sobre as receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações,

Superior Tribunal de Justiça

confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Isto porque a base de cálculo da COFINS, à época, estava adstrita ao disposto nos arts. 1º e 2º, da Lei Complementar n. 70/91, ou seja, ao faturamento, compreendido este como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Sendo assim, compreendeu-se no parecer que tais receitas dessas entidades não consistiam em faturamento, **sendo faturamento somente aquelas outras receitas, das mesmas entidades, decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidindo aqui a COFINS, por não haver isenção legalmente prevista.**

Posteriormente, com o advento do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, a base de cálculo da COFINS foi ampliada para abarcar todo e qualquer tipo de receita (ao menos era o que o Fisco pensava até a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, Relator Ministro CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, DJE de 27-11-2008). Desse modo, aquelas receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas que antes estavam fora do campo de incidência da COFINS passariam a ser por ela tributadas, não fosse o advento da Medida Provisória n. 1.858, de 26 de junho de 1999 (atual MP n. 2.158-35/2001) que em seu art. 14, X, promoveu a isenção da COFINS relativa "*às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13*".

Em razão disso, para o Fisco, a isenção concedida pelo art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) teria se dado na justa medida das receitas que outrora não eram tributadas pela COFINS, ou seja, na justa medida do que definido no Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992.

Ocorre que o referido art. 13, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001) faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, para exemplo, das instituições de educação ou de assistência social previstas no art. 12, da Lei n. 9.532/97 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei n. 9.532/97. Em ambas as situações, não por acaso,

Superior Tribunal de Justiça

os artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97 mencionaram que a instituição deve prestar "os serviços para os quais houver sido instituída". Identificou-se ali, na própria lei, o núcleo do que se chamou de "atividades próprias", que seriam esses mesmos serviços.

Decerto, ao contrário das entidades públicas, que em regra estão proibidas de cobrar mensalidades pelos serviços que prestam, haja vista que a União funciona como sua mantenedora, as entidades privadas têm garantido o direito ao auto-financiamento.

Essa natureza contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência de tais entidades e constitucionalmente incentivada para que possam atuar de forma complementar ao Estado, inclusive foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao conceder medida liminar na ADIN n. 2.028-DF, para suspender a eficácia do art. 55, III e §3º, da Lei n. 8.212/91, inseridos pelo art. 1º, da Lei n. 9.732/98, que exigiram a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade constitucional do art. 195, §7º, da CF/88. Transcrevo trecho do voto do Min. Moreira Alves, então relator da ADIN n. 2.028-DF:

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade "seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos"), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. **Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.**

De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria

extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta "na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial", o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei (ADIn. 2.028-DF - Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 11.11.1999).

Posteriormente, o legislador ordinário, com o advento da Lei n. 12.101/2009, também reconheceu a existência e importância dessas atividades contraprestacionais, estabelecendo apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo *in totum* das benesses fiscais de imunidade e isenção, *verbo ad verbum*:

Lei n. 12.101/2009

Da Saúde

Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

[...]

II - ofertar a **prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%** (sessenta por cento);

[...]

Art. 8º Não havendo interesse de contratação pelo Gestor local do SUS dos serviços de saúde ofertados pela entidade no percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4º, a entidade **deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma:** (Redação dada pela Lei nº 12.453, de 2011)

I - 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);

II - 10% (dez por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 30 (trinta) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou

III - 5% (cinco por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no art. 5º, não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

Parágrafo único. (VETADO)

§ 2º A receita prevista no caput será a efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde. (Incluído pela Lei nº 12.453, de 2011)

[...]

Da Educação

[...]

Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a **entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1º, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual** efetivamente recebida nos termos da Lei n. 9.780, de 23 de novembro de 1999.

[...]

Da Assistência Social

Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e a quem deles necessitar, sem

Superior Tribunal de Justiça

qualquer discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 1º As entidades de assistência social a que se refere o **caput** são aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

§ 2º As entidades que prestam serviços com objetivo de habilitação e reabilitação de pessoa com deficiência e de promoção da sua integração à vida comunitária e aquelas abrangidas pelo disposto no art. 35 da Lei n 10.741/2003 **poderão ser certificadas, desde que comprovem a oferta de, no mínimo, 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social.**

[...]

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão "*atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13*", contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST n. 5, de 22 de abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.

Reforça essa compreensão o fato de que com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98 pelo STF em repercussão geral no RE 585.235 RG-QO, a vingar o entendimento restritivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, restaria totalmente inócuo o art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), já que estaria concedendo isenção para algo que já estaria fora do campo de incidência da COFINS por força do RE 585.235 RG-QO.

Com efeito, são muitos os julgados administrativos proferidos no âmbito do Conselho Administrativos de Recursos Fiscais - CARF no sentido de que o art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002 extrapolou o disposto no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), fazendo restrição indevida, *in litteris*:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/11/2001 a 31/10/2006 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, **a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social.** SÚMULA Nº 2. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. COFINS. BASE DE CÁLCULO. As receitas financeiras e outras receitas integram a base de cálculo da contribuição. SÚMULA Nº 03. TAXA

Superior Tribunal de Justiça

SELIC. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. Recurso provido especial em parte (Processo n. 19515.002921/2006-39. Acórdão n. 203-12738. 3ª TURMA/CSRF/CARF/MF/DF. Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda. Publicado em 11/03/2008).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/1999 a 28/02/2004 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, **a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social.** (Processo n. 10580.009928/2004-61. Acórdão n. 3401-002.233. 1ªTO/4ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91, **a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social.** Recurso Voluntário provido. (Processo n. 10680.003343/2005-91. Acórdão n. 3201-001.457. 1ªTO/2ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño. Publicado em 04/02/2014).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004 COFINS. IMUNIDADE. ART. 14, X, DA MP 2.158-35/2001. ART. 46 DO DECRETO Nº 4.524/2002. ART. 99 DO CTN. ATIVIDADE PRÓPRIA. **A prestação de serviços e exploração dos bens patrimoniais para auferir receita a ser destinada a suas finalidades assistenciais constitui uma das atividades próprias da entidade beneficente, prevista em seu estatuto social, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, e o art. 46 do Decreto nº 4.524/2002 assim não o fizeram.** COFINS. IMUNIDADE. ART. 195, § 7, DA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, X, DA MP 2.158-35/2001. SÚMULA CARF Nº 2. Os argumentos da recorrente, que passam pela defesa da inconstitucionalidade da legislação que lastreia o auto de infração, por ofensa à imunidade, prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, não merecem ser conhecidos, consoante encartado na Súmula CARF nº 2: Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso voluntário provido (Processo n. 13839.001046/2005-58. Acórdão n. 3202-000.904. 2ªTO/2ª CÂMARA/3ª

Superior Tribunal de Justiça

SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves. Publicado em 18/11/2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 COFINS. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, CF. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CEBAS. Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição estava condicionada, dentre outros requisitos, a que a instituição fosse portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 14 DA MP 2.158/01. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. A isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III e IV, da MP no 2.158-35/2001, ao se referir às “receitas relativas às atividades próprias”, aplica-se principalmente em relação às receitas auferidas em contraprestação pelo desempenho das atividades para as quais foram constituídas as entidades, no caso, pela prestação de serviços educacionais, culturais e científicos. Precedentes (CSRF, acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869) (Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003 ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ABRANGÊNCIA. À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuidade na prestação de serviços não podem ser exigidos das entidades de assistência social para a caracterização da imunidade constitucional às contribuições sociais. Assim, o conceito de “receitas de atividades próprias”, para efeito da isenção de PIS e Cofins das entidades que tenham certificado de entidade beneficente de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades, relativamente aos serviços prestados que façam parte de seu objeto social. Recurso Voluntário Provido (Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 COFINS. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7º, CF. ART. 55 DA LEI 8.212/91. CEBAS. Na vigência do art. 55 da Lei nº 8.212/91, a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição estava condicionada, dentre outros requisitos, a que a instituição fosse portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 14 DA MP 2.158/01. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. **A isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III e IV, da MP no 2.158-35/2001, ao se referir às “receitas relativas às atividades próprias”, aplica-se principalmente em relação às receitas auferidas em contraprestação pelo desempenho das atividades para as quais foram constituídas as entidades, no caso, pela**

Superior Tribunal de Justiça

prestação de serviços educacionais, culturais e científicos. Precedentes (CSRF, acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869). Recurso provido. (Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013).

COFINS. IMUNIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. INEXISTÊNCIA Não se aplica às instituições de educação a imunidade relativa à COFINS deferida pelo art. 195, § 7º da Constituição Federal, pois não se confundem Educação e Assistência Social. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO. O art. 14, inciso X da Medida Provisória nº 1.858/99 apenas exigiu que as instituições de educação sejam sem fins lucrativos e prestem os serviços para que foram constituídas à população em geral. **Suas receitas próprias, sobre as quais se aplica a isenção, são as decorrentes do serviço prestado.** (Processo: 19515.002662/2004-84 Acórdão 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012).

Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997".

Registro, no entanto, a existência de posições contrárias, tanto no âmbito do CARF quanto aqui neste Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007 IMUNIDADE. ART. 150, VI, "c", IMPOSTOS. ART. 195, § 7º, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. A imunidade prevista na alínea "c", do artigo 150 da Constituição Federal hospeda a proteção contra a incidência dos impostos e não das contribuições sociais. A imunidade em relação às contribuições sociais, dentre as quais se insere a Cofins, está prevista no artigo § 7º, do art. 195, da Constituição Federal. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO CRIADO OU AUTORIZADO POR LEI. SEBRAE. O objeto social do Sebrae indica a sua natureza de um "serviço social autônomo criado ou autorizado por lei", não podendo ser considerado como dentre as instituições de educação e de assistência social e/ou como uma entidade beneficente de assistência social. ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS. **Somente estão isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias da entidade, por estas entendidas as "contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais", tal qual definição fixada no § 2º do inciso II, do art. 47 da IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002. Leitura do disposto no artigo 14, X, c/c com o artigo 13, VI, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.** Recurso Voluntário Negado (Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ª TO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em

28/11/2012).

TRIBUTÁRIO – COFINS – FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO – ATIVIDADES REMUNERADAS – CONTRAPRESTAÇÃO – FATOS GERADORES NÃO-ISENTOS.

As receitas da associação oriundas da remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento não são isentas da COFINS.

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 1145172/RS, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009)

TRIBUTÁRIO – FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO – ATIVIDADES REMUNERADAS – CONTRAPRESTAÇÃO – FATOS GERADORES NÃO ISENTOS – INCIDÊNCIA DA COFINS – REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO INEXISTENTE – NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – INTERPRETAÇÃO DADA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) suposta existência de reexame do conjunto fático probatório na decisão agravada; b) alegado equívoco na interpretação da norma de isenção da COFINS.

2. Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, que o caráter contraprestacional de serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da COFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.

3. A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, inexistente suposta isenção no caso, uma vez que a agravante auferiu receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 476246/RS, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199)

Essa última jurisprudência, data vênia, compreendo que deva ser superada pelos motivos que alinhabei.

No caso, estamos diante de uma entidade que tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. **Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída**, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "*atividades próprias da entidade*", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de

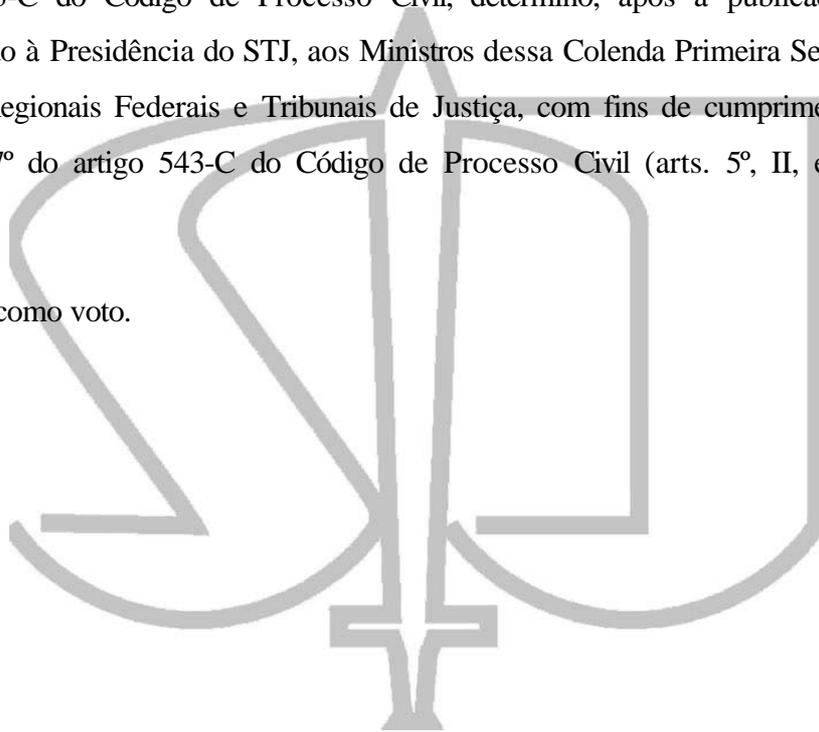
Superior Tribunal de Justiça

mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao presente recurso especial.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, bem como aos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

É como voto.





Solução de Consulta nº 39 - Cosif

Data 30 de janeiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

SINDICATO PATRONAL. ISENÇÃO. IRPJ. CONSULTORIA.

As receitas auferidas com a prestação de serviços de consultoria por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, situam-se dentro do campo de isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, caso todos os requisitos previstos pela legislação sejam cumpridos.

A realização de atividade de natureza econômica, tanto para associados quanto para não associados, afasta a isenção quando caracterizada a concorrência com as demais pessoas jurídicas que não possuem isenção.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a” a “e” e § 3º, art. 15; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 181, § 3º, I a V e art. 184; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

SINDICATO PATRONAL. ISENÇÃO. CSLL. CONSULTORIA.

As receitas auferidas com a prestação de serviços de consultoria por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, situam-se dentro do campo de isenção da Contribuição social sobre o lucro Líquido, caso todos os requisitos previstos pela legislação sejam cumpridos.

A realização de atividade de natureza econômica, tanto para associados quanto para não associados, afasta a isenção quando caracterizada a concorrência com as demais pessoas jurídicas que não possuem isenção.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a” a “e” e § 3º, art. 15; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 181, § 3º, I a V e art. 184; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

SINDICATO PATRONAL. RECEITAS NÃO DERIVADAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTORIA. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

As receitas decorrentes da prestação de serviços de consultoria realizada por sindicato patronal deverão ser tributadas no regime de apuração não cumulativa, pois não são derivadas das atividades próprias a que se referem o inciso X, do art. 14 da MP nº 2.158-35 e o § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, situando-se, dessa forma, fora do campo de isenção para esse tipo de entidade.

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

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da legislação tributária, nos termos disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativa a isenções concedidas às entidades sindicais.

2. A consulente informa que é Sindicato de Categoria Econômica (Patronal), pessoa jurídica “sem fins lucrativos, para estudo, defesa, orientação, coordenação e representação legal da categoria econômica das empresas de Processamento de Dados, Informática, Software e Serviços em Tecnologia da Informação do Estado de XXXXXXXXX, com base territorial que abrange todo o Estado de XXXXXXXXX, com exceção do Município de XXXXXXXXX, incumbido institucionalmente de promover a pesquisa, o ensino e o desenvolvimento científico e ou tecnológico”.

3. Ressalta, também, as seguintes finalidades da entidade, na forma do art. 2º, de seus Estatutos:

Artigo 2º - São finalidades do Sindicato: (...)

g) **firmar, com pessoas físicas ou jurídicas, convênios que possam reverter em vantagens para os associados;**

h) promover o ensino, o desenvolvimento científico ou tecnológico, a difusão dos avanços da inovação na área da Tecnologia da Informação para fomentar a atividade de TI no Estado de XXXXXXXXX;

i) **buscar, continuamente, interações com universidades, instituições de ensino, centros de pesquisa, entidades de fomento e apoio ao desenvolvimento empresarial, tecnológico e inovação, bem como com órgãos dos poderes públicos municipal, estadual e federal, e mesmo com organismos internacionais, no intuito de fortalecer a categoria econômica que representa no Estado de XXXXXXXXX;**

j) **propiciar o aprimoramento das empresas da categoria representada, mediante a capacitação de recursos humanos em atividades de gestão e de pesquisa, desenvolvimento e inovação e da transferência de tecnologia para as mesmas;**

k) contribuir para o crescimento das empresas nascentes de base tecnológica em informática, através do fornecimento de ambiente favorável de incubação de empresas para a capacitação tecnológica e gerencial;

l) criar condições para a geração de novos negócios e abertura de novos mercados, nacionais e internacionais, para as empresas da categoria representada;

m) estender sua ação no sentido de viabilizar políticas públicas, mecanismos e recursos humanos, materiais e financeiros, não reembolsáveis, reembolsáveis, de capital semente ou de risco, que permitam realizar ações que potencializem o desenvolvimento tecnológico e a inovação das empresas da categoria representada;

4. Acrescenta que em “sua atividade, presta serviços, entre eles, mais recentemente, aqueles descritos no contrato celebrado com o XXXXXXXXXX, sendo **consultoria especializada na área de tecnologia para o Convênio XXXXXXXXXX**”.

5. Aduz que a presente consulta se baseia nos seguintes dispositivos legais: art. 150, VI, "c", da Constituição Federal; art. 9º, IV, "c", do CTN; art. 15 da Lei 9.532/97, que trata do Imposto sobre a Renda; art. 15, §1º da Lei 9.532/97, que trata da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; art. 13, V, da MP n. 2.158/01 que trata da Contribuição para o PIS/Pasep; art. 14, X, da MP n. 2.158-35/01 que trata da Cofins.

6. Finalmente, alega que “atende integralmente ao disposto no art. 14, CTN, sendo: (i) não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) aplica integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; (iii) mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão e que (iv) não remunera de qualquer forma seus Diretores e membros de Conselho Fiscal”.

7. Em face do exposto, formula os seguintes questionamentos:

- a) É a consulente isenta do IMPOSTO SOBRE A RENDA quanto a fatos geradores ocorridos na execução do contrato de consultoria especializada na área de tecnologia para o Convênio XXXXXXXXXX?
- b) É a consulente isenta da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO quanto a fatos geradores ocorridos na execução do contrato de consultoria especializada na área de tecnologia para o Convênio XXXXXXXXXX?
- c) É a consulente isenta da COFINS quanto a fatos geradores ocorridos na execução do contrato de consultoria especializada na área de tecnologia para o Convênio XXXXXXXXXX?

Fundamentos

8. Preliminarmente, cumpre diferenciar os institutos da imunidade tributária e da isenção tributária, utilizados, equivocadamente, pela consulente, como sinônimos. Neste ponto, transcreve-se parte da Solução de Consulta Cosit nº 70, de 23 de janeiro de 2017, que enfrentou o tema com precisão:

6. A imunidade tributária se refere a uma limitação ao poder de tributar das entidades políticas, instituída pela própria Constituição. O art. 150 da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, que trata da imunidade, restringe-a, quanto ao patrimônio, renda ou serviços dos sindicatos, apenas às entidades sindicais dos trabalhadores, conforme inciso IV, alínea “c” do referido artigo, não abarcando, desse modo, os sindicatos patronais, que é o caso do consulente.

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)”

7. Já a isenção tributária configura uma forma de exclusão do crédito tributário, que deve ser prevista em Lei, nos termos do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

8. As entidades sindicais, de modo geral, podem estar abrangidas pela isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que considerou isentas destes tributos 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. No entanto, a referida

Lei, exclui expressamente da abrangência desta norma isentiva os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, conforme § 2º do art. 15.

“Art. 15. **Consideram-se isentas** as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.”

9. Consta no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, que as citadas instituições isentas devem seguir, dentre outras, as disposições constantes do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º da Lei em questão.

“Art. 12. (...)

(...)

§ 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; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

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 superávit 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)

(...)”

10. Da leitura dos referidos dispositivos legais, pode-se perceber a relevância dada ao destino dos recursos dessas instituições para que elas possam fruir a

isenção. Enquanto a alínea “b” do § 2º determina que os recursos sejam integralmente aplicados na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, o § 3º define instituição sem fins lucrativos como aquela que não apresente superávit ou, caso venha a apresentar em algum exercício, destine-o integralmente aos seus objetivos sociais.

11. O Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) disciplinou a referida isenção nos seguintes termos:

“Sociedades Beneficentes, Fundações, Associações e **Sindicatos**

Art. 174. **Estão isentas do imposto as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos** (Lei nº 9.532, de 1997, arts. 15 e 18).

§ 1º A isenção é restrita ao imposto da pessoa jurídica, observado o disposto no parágrafo subsequente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 1º).

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º).

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições dos §§ 2º e 3º, incisos I a V, do art. 170 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º).

(...)

§ 5º As instituições que deixarem de satisfazer as condições previstas neste artigo perderão o direito à isenção, observado o disposto no art. 172 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10).”

“Art. 170. (...)

(...)

§ 3º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º):

I - **não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;**

II - **aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;**

III - **manter escrituração completa de suas receitas e despesas** em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

IV - **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;

V - **apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos**, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

(...)”

9. A Solução de Consulta Cosit nº 171, de 3 de julho de 2015, também disciplinou a matéria, nos seguintes termos:

13. Quanto às questões postas pela Consulente respeitantes ao IRPJ e à CSLL, há que se observar a orientação do Parecer Normativo (PN) CST nº 162, de 11 de setembro de 1974 (Diário Oficial da União - DOU de 17.10.1974), editado sob a vigência do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966 (RIR/1966), cujo conteúdo manteve-se basicamente o mesmo no art. 174 do RIR/1999. Especial atenção deve ser dada ao trecho abaixo reproduzido:

“Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25. do R. I. R. (Decreto número 58.400/66) com relação aos ganhos provenientes de certas atividades por elas exercidas.

2. Para o exato alcance da norma consubstanciada no artigo citado, deve-se atentar para o fato de que embora a natureza das atividades e o caráter dos recursos e condições em que são obtidos não estejam mencionados no dispositivo como determinantes da perda ou suspensão do benefício, é indiscutível constituírem eles elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece a isenção (RIR/66, art. 31, c , III e IV). Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger e que, no campo em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.

3. Decorre daí que, por serem as isenções do artigo 25 do RIR/66 de caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se que, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal” (grifou-se).

(...)

15. Relembre-se, em termos gerais, a lição do PN CST nº 162, de 1974, que assenta que, revestindo-se a isenção em pauta de caráter subjetivo, não pode ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. A isenção, conforme dispõe o caput do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, incide sobre as entidades nele referidas e não sobre determinadas espécies de receitas por elas auferidas. Em outras palavras, o não-cumprimento de qualquer dos requisitos estipulados para seu gozo, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, implicará a perda da isenção na sua totalidade; ou seja, a tributação pelo IRPJ e pela CSLL abrangerá toda a receita obtida pela instituição e não apenas parte dela.

16. Ainda de acordo com o PN CST nº 162, de 1974, e em reforço, depreende-se a existência de duas situações que, uma vez incorridas, tornam impeditivo o gozo do favor fiscal. Alude o referido PN que, embora não estejam

expressamente previstos na lei, a natureza da atividade exercida e o caráter e as condições em que os recursos são obtidos devem, forçosamente, ser levados em consideração, com vistas ao reconhecimento da isenção. Defluem, como consequência, dois requisitos que precisam ser observados - tendo em vista a condição privilegiada de que desfrutam tais entidades -, que estão relacionados à prática de atos de natureza econômico-financeira, a qual não pode jamais: (i) extrapolar a órbita dos objetivos da entidade, de modo a (ii) concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício. Ou seja, admite-se o exercício de atividades de natureza econômica pelas entidades, sem prejuízo da isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde que essa atividade esteja estritamente inserida no contexto daquilo que representa o objeto social da beneficiária e não acarrete concorrência com atividade desempenhada por pessoas jurídicas não abrangidas pela benesse; sempre, claro, respeitando-se a exigência de ausência de finalidade lucrativa a qual se encontra definida no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

10. Portanto, sindicatos patronais, federações e confederações não gozam de imunidade, mas podem ser isentos por força de lei, de acordo com os dispositivos acima colacionados da Lei nº 9.532, de 1997, e do Decreto nº 9.580, de 2018, desde que observadas as seguintes condições: (i) a prestação de serviços para os quais forem instituídos, (ii) que os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, (iii) não representar concorrência com organizações que não gozam da isenção e (iv) cumprir os requisitos expressamente previstos para fruir da isenção, elencados nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.235, de 1997.

11. No caso em análise e conforme exposto no item 3 desta solução de consulta, constam como objeto social da consulente:

h) promover o ensino, o desenvolvimento científico ou tecnológico, a difusão dos avanços da inovação na área da Tecnologia da Informação para fomentar a atividade de TI no Estado de XXXXXXXXX;

i) buscar, continuamente, interações com universidades, instituições de ensino, centros de pesquisa, entidades de fomento e apoio ao desenvolvimento empresarial, tecnológico e inovação, bem como com órgãos dos poderes públicos municipal, estadual e federal, e mesmo com organismos internacionais, no intuito de fortalecer a categoria econômica que representa no Estado de XXXXXXXXX;

(...)

k) contribuir para o crescimento das empresas nascentes de base tecnológica em informática, através do fornecimento de ambiente favorável de incubação de empresas para a capacitação tecnológica e gerencial;

12. O objeto do contrato firmado pela consulente é a prestação de serviços profissionais especializados de consultoria tecnológica nas seguintes subáreas da área de inovação: estudo de viabilidade técnica e econômica e tecnologia de produtos, processos e serviços.

13. Além disso, o Instrumento Convocatório de Credenciamento do Programa relativo ao questionamento, que antecedeu a celebração do contrato e que deste faz parte,

dispõe que tal Programa visa ao fortalecimento das micro e pequenas empresas, por meio da capacitação tecnológica, e veda o credenciamento de pessoas jurídicas de direito privado que possuam fins lucrativos.

14. Desta feita, as receitas de consultoria auferidas pela consulente em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, poderão estar abarcadas pela isenção, quando a atividade for realizada tanto para associados como para não associados, desde que o sindicato não extrapole a órbita de seus objetivos sociais, não apure superávit em suas contas e, quando o apurar, observe os requisitos legais para manutenção da isenção e não for caracterizada a concorrência com as demais pessoas jurídicas que não possuem a isenção.

15. Informa-se ainda à consulente que os dispositivos normativos do Decreto nº 3.000, de 1999, objeto desta consulta (arts. 170 e 174) estão agora disciplinados no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que sucedeu o primeiro, nos arts. 181 e 184, respectivamente.

16. Com relação à Cofins, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, isenta daquela os sindicatos, federações e confederações, no tocante às receitas derivadas de suas atividades próprias:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001

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.

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:

(...)

V - sindicatos, federações e confederações;

Grifou-se.

17. Assim, para saber se uma determinada receita do Sindicato Patronal é isenta da Cofins, deve-se averiguar se o fato gerador se enquadra no conceito de “atividades próprias”. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, no art. 47, §2º, define como 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:

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;

V – sindicatos, federações e confederações;

(...)

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.

(...)

§ 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.

Grifou-se.

18. Logo, as receitas decorrentes de serviços de consultoria, como as aludidas pela consulente, estão excluídas da isenção.

19. A regra geral é a incidência da Cofins pelo regime de apuração não cumulativa, excetuando-se apenas algumas pessoas jurídicas ou receitas especificadas na legislação. Tratando-se de sindicato patronal, este não está sujeito ao regime cumulativo, pois não se aproveita da imunidade de impostos dirigida aos sindicatos dos trabalhadores, conforme art. 150 da CF, de 1988, especificamente por não se enquadrar no art. 10, inciso IV da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Assim, por também não se enquadrar nos demais incisos do art. 10, da Lei nº 10.833, de 2003, o sindicato patronal está sujeito a apurar a Cofins pelo regime aplicável ao regime de apuração não cumulativa.

19.1 Também dispõe dessa forma a SC Cosit nº 70, de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

SINDICATO PATRONAL. RECEITAS NÃO DERIVADAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. VENDA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O sindicato patronal deverá tributar no regime de apuração não cumulativa as receitas não derivadas de atividades próprias desse tipo de entidade. A receita da venda de parte de um ativo imobilizado, por outro lado, não integra a base de cálculo da contribuição por expressa previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, II, e art. 10; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, X; IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, I, II e § 2º.

(grifos não constam do original)

20. Por fim, a leitura do art. 1º, § 1º e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003 deixa claro que a receita da prestação de serviço de consultoria, ora em discussão, integra a base de cálculo da Cofins.

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)

Conclusão

21. Diante dos fundamentos expostos, propõe-se a solução da presente consulta respondendo à consulente que:

21.1 - As receitas auferidas com a prestação de serviços de consultoria por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, situam-se dentro do campo de isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos;

21.2 - As receitas auferidas com a prestação de serviços de consultoria por entidade prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, situam-se dentro do campo de isenção da Contribuição social sobre o Lucro Líquido, caso os demais requisitos legais sejam cumpridos;

21.3. - A atividade de natureza econômica realizada pela consulente tanto para associados, como para não associados, afasta a isenção de IRPJ e CSLL quando caracterizada a concorrência com as demais pessoas jurídicas que não possuem isenção.

21.4 – Em relação à Cofins, as receitas decorrentes da prestação de serviços de consultoria realizada por sindicato patronal deverão ser tributadas no regime de apuração não cumulativa, pois não são derivadas das atividades próprias a que se referem o inciso X, do art. 14 da MP nº 2.158-35 e o § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, situando-se, dessa forma, fora do campo de isenção para esse tipo de entidade.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

LADISLAU BATISTA DE OLIVEIRA FILHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação da 2ª RF

De acordo. À Coordenadora-Geral Substituta da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit