



---

## Solução de Consulta nº 243 - Cosit

**Data** 20 de agosto de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. ISENÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 27 DE MARÇO DE 2018.

As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, imunes ou não a impostos:

a) não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita;

b) não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as suas receitas oriundas de aplicações financeiras;

c) podem ser imunes ou não à Contribuição para o PIS/Pasep:

c.1) serão imunes à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não sofrerão a incidência da contribuição em nenhuma de suas modalidades; e

c.2) aquelas que não forem imunes à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do item “c.1”, estarão sujeitas apenas à Contribuição para o PIS/Pasep com base na Folha de Salários.

### **REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 34, DE 27 DE MARÇO DE 2018**

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, de 1988, arts. 150 e 195; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, 15 e 18; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; Lei nº 12.101, de 2009, arts. 1º, 2º, 29 e 30; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 170, 171 e 174; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º e 46; Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 181, 182 e 184; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º e 47; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; e Nota/PGFN/CASTF/nº 637/2014.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. ISENÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 27 DE MARÇO DE 2018.

As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

- a) caso sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias;
- b) caso não sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração não cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias; e
- c) podem ser imunes ou isentas da Cofins:

c.1) serão imunes à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não terão nenhuma de suas receitas sujeitas à incidência da Cofins; e

c.2) serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1996. Nessa hipótese, caso sejam isentas também a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração não cumulativa da Cofins; e caso sejam imunes a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

As entidades imunes a impostos e/ou as entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social não terão a receita decorrente de aplicações financeiras tributadas pela Cofins.

As entidades isentas a impostos e isentas às Contribuições para a Seguridade Social (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, isentas do imposto de renda nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997), terão a receita derivada de atividades não próprias tributada no regime de apuração não cumulativa e deverão tributar as receitas oriundas de aplicações financeiras à alíquota de 4%.

Uma vez sujeita parte de sua receita à tributação da Cofins no regime de apuração não cumulativa, a receita financeira da pessoa jurídica de forma integral será tributada nesse regime.

**REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 34, DE 27 DE MARÇO DE 2018**

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, de 1988, arts. 150 e 195; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 9º e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, 15 e 18; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 12.101, de 2009, arts. 1º, 2º, 29 e 30; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 170, 171 e 174; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º e 46; Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 181, 182 e 184; e IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º e 47; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; e Nota/PGFN/CASTF/nº 637/2014.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA. MATÉRIA DISCIPLINADA EM ATO NORMATIVO. INEFICÁCIA.

É ineficaz, não produzindo efeitos, a consulta que versar sobre matéria disciplinada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação e que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 7.574, de 2011, art. 94, V e VIII, e IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, IX e XI.

## Relatório

A interessada, acima identificada, informando ser pessoa jurídica de direito privado e enquadrada como entidade imune, conforme art. 150, VI, "c", da Constituição Federal e art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas financeiras por ela auferidas.

2 Afirma que auferir receitas financeiras oriundas de aplicações de renda fixa e variável, de recursos próprios e de terceiros (órgãos públicos federal, estadual e municipal financiadores de pesquisas que disponibilizam recursos à consultante visando à execução administrativa e financeira de projetos de acordo com seus objetivos estatutários).

3 Aduz que seus objetivos estatutários são:

[TEXTO SUPRIMIDO PARA PUBLICAÇÃO]

4 Narra que o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Diz ainda que o § 1º do art. 1º do referido Decreto reza que "Aplica-se o disposto no **caput** inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS".

5 Por fim, faz os seguintes questionamentos:

- 1) *O rendimento das aplicações é decorrente de saldos de contratos e convênios durante a execução de projetos que são objetivos estatutários e, portanto, de acordo com o artigo 174 do Decreto 3.000/1999 não devem ser tributados, ou seja, não se trata de receita mas "repasse de recursos para execução de projetos" e se esses recursos não tem tratamento de receita e não são tributáveis porque o rendimento financeiro deles seria?*
- 2) *A consulente, visando a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, se devida, sujeita-se ao regime cumulativo ou não-cumulativo? Segundo o artigo 8º da Lei 10.637/2002 e 10º da Lei 10.833/2003, as pessoas jurídicas imunes ficam sujeitas ao regime cumulativo das citadas contribuições. Entretanto nada mencionam quanto às pessoas jurídicas isentas, logo - por não haver tratamento específico - as pessoas jurídicas isentas se sujeitam a qual regime?*
- 3) *Visto que a consulente é uma fundação privada, organizada para fins não econômicos, isenta do IRPJ, é devida a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas, uma vez que estas constituem receitas não decorrentes de suas atividades próprias?*
- 4) *É devida a COFINS 4% sobre os rendimentos de aplicação / poupança decorrentes de receitas recebidas pela fundação para gerir suas atividades (recursos próprios)?*
- 5) *É devida a COFINS 4% sobre as receitas financeiras dos recursos enviados pelos órgãos financiadores para desenvolvimento dos projetos de pesquisa e extensão? Tais recursos não são da Fundação, no final do projeto, após a prestação de contas, eventuais saldos de recursos são obrigatoriamente devolvidos aos órgãos financiadores conforme determina o inciso IX do art 7º da Instrução Normativa 01/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional.*
- 6) *Considerando a natureza jurídica da consulente (fundação privada) com os objetivos estatutários supra mencionados, o § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426/15 ("Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que **tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa** da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS") aplica-se à consulente? Se afirmativo, como dar-se-ia a segregação das receitas?*

6 Importa esclarecer que, em resposta à presente consulta, foi proferida a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 27 de março de 2018. No entanto, verificou-se um equívoco na interpretação referente ao regime de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das entidades isentas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), as quais sujeitam-se obrigatoriamente ao regime não cumulativo de apuração dessas contribuições. Além disso, foram acrescentadas a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; e a Nota/PGFN/CASTF/nº 637/2014 para fundamentar a imunidade referente às contribuições sociais, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em relação à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

7 Impõe-se, assim, a reforma parcial da mencionada Solução de Consulta.

## Fundamentos

8 Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

9 Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

10 Levando em conta que, na inicial, a consulente ora se apresenta como entidade imune, ora como entidade isenta do IRPJ, cabe registrar que a presente Solução de Consulta examinará apenas a matéria de direito, quanto à interpretação da legislação aplicável à situação descrita pela interessada, não se pronunciando sobre o atendimento pela consulente dos requisitos para fruição da imunidade ou isenção de impostos.

11 Os questionamentos apresentados pela consulente demonstram, em síntese, residir sua dúvida nas consequências advindas da condição de entidade imune ou isenta ao IRPJ e, também, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins na hipótese de auferir receita financeira.

12 A imunidade e a isenção, como largamente sedimentado, são formas desonerativas que diferem desde sua gênese, estando a primeira albergada em sede constitucional e a segunda decorrendo de previsão legal.

13 Em relação às instituições de educação e assistência social e de caráter cultural e científico, os benefícios fiscais encontram-se definidos nos dispositivos a seguir transcritos:

### **CONSTITUIÇÃO FEDERAL:**

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

.....  
**Lei nº 5.172, de 1966 - CTN:**

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

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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;(Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

(...)

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;(Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

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.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

.....  
**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. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

**§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.**

§ 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;*

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.*

§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)*

(...)

*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.*

(...)

*Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se dediquem às seguintes atividades:*

*I - educacionais;*

*II - de assistência à saúde;*

III - de administração de planos de saúde;

IV - de prática desportiva, de caráter profissional;

V - de administração do desporto.

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15.*

.....  
**Decreto nº 3.000, de 1999 (revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018):**

*Art.170. Não estão sujeitas ao imposto as **instituições de educação** e as de assistência social, **sem fins lucrativos** (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12).*

*§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superavit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10).*

*§ 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;*

*VI - 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;*

*VII - 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;*

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

**Art.171. A imunidade de que trata esta Seção é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (CF, art. 150, § 4º).**

**§1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação ou de assistência social referidas no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 1º).**

**§2º O disposto no arts. 169 e 170 é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados à suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes, não se aplicando ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, §§ 2º e 3º).**

(...)

**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 instituídas 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).**

**§4º A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 16, parágrafo único).**

**§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).**

.....  
**Decreto nº 9.580, de 2018:**

**Art. 181. Não ficam sujeitas ao imposto sobre a renda as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (Constituição, art. 150, caput, inciso VI, alínea “c”; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art.9º,caput,inciso IV, alínea “c”).**

*§ 1º Para fins do disposto neste artigo, 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 (Lei nº9.532, de 1997, art. 12, caput).*

*§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos aquela que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 3º).*

*§ 3º Para o gozo da imunidade de que trata o caput, as instituições a que se refere este artigo ficam 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 no desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

*III - manter escrituração completa de suas receitas e suas despesas em livros revestidos das formalidades capazes de assegurar sua exatidão;*

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

*V - apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda;*

*VI - assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, na hipótese de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; e VII - outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

*§ 4º A vedação de que trata o inciso I do § 3º não se aplica à hipótese de remuneração de dirigente 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 art. 3º e art. 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, e o seu valor deverá ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, quando se tratar de fundações (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º)*

*§ 5º A exigência a que se refere § 4º não impede (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 4º):*

*I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que*

recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a setenta por cento do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 6º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 5º deverá obedecer às seguintes condições (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 5º):

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até terceiro grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deverá ser inferior a cinco vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 7º O disposto nos § 5º e § 6º 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 6º).

**Art. 182. A imunidade de que trata esta Seção:**

I - **é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas** (Constituição, art. 150, caput, inciso II, e § 4º, art. 170, caput, inciso IV, e art. 173, § 4º; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, § 2º);

II - não exclui a atribuição, por lei, às entidades nela referidas, da condição de responsáveis pelo imposto que lhes caiba reter na fonte e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, § 1º); e

III - não permite 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 CSLL (Lei nº 9.532, de 1997, art. 13, parágrafo único).

*Parágrafo único.* O disposto nos art. 180 e art. 181 se aplica às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere aos resultados vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, e não se aplica aos resultados relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (Constituição, art. 150, § 2º e § 3º; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 12 e art. 13).

(...)

**Art. 184. Ficam isentas do imposto sobre a renda 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** (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15 e art. 18).

**§ 1º Não estão abrangidos pela isenção do imposto sobre a renda os rendimentos e os ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º).**

**§ 2º Às instituições isentas aplica-se o disposto nos § 2º e § 3º, inciso I ao inciso V, do art. 181, ressalvado o disposto no § 4º do referido artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º).**

**§ 3º A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, na hipótese de doação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 16, parágrafo único).**

**§ 4º As instituições que deixarem de satisfazer as condições previstas neste artigo perderão o direito à isenção, observado o disposto no art. 183 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10).**

**§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos rendimentos e aos ganhos de capital auferidos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 5º):**

*I - pela Academia Brasileira de Letras;*

*II - pela Associação Brasileira de Imprensa; e III - pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.*

.....  
.

**Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:**

**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;*

*(..)*

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

*I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;*

*II - da exportação de mercadorias para o exterior;*

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro-REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

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

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(...)

.....  
**Decreto nº 4.524, de 2002:**

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

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

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

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;

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

IX - 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. 46. As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto (Constituição Federal, art. 195, § 7º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, art. 14, inciso X, e art. 17):

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

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

*Parágrafo único. 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.*

.....  
**IN SRF nº 247, de 2002:**

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

**I - templos de qualquer culto;**

**II - partidos políticos;**

**III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;**

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

(...)

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

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

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

**§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido**

*pele 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, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.*

.....  
**Lei nº 12.101, de 2009:**

*Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços **nas áreas de** assistência social, saúde ou **educação**, e que atendam ao disposto nesta Lei.*

*Parágrafo único.(VETADO)*

*Art. 2º As entidades de que trata o art. 1º deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.*

*(...)*

*Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

*I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, 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 13.151, de 2015)*

*II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;*

*III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*

*IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;*

*V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;*

*VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;*

*VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;*

*VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente aditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006.*

*§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (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)*

*§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º 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)*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º 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. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.*

.....  
**Decreto nº 8.426, de 2015:**

*Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de **hedge**, **auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.***

*§ 1º Aplica-se o disposto no **caput** inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.*

*§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

*I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

*II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

*§4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (**hedge**) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

*a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

*b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

14 Para complementar toda a legislação acima reproduzida, releva ainda mencionar que o art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelecem que as pessoas imunes a impostos (como é o caso das instituições de educação e assistência social que atenderem os requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional) permanecem sujeitas às normas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente à sua publicação, ou seja, às normas concernentes à incidência cumulativa.

15 Da legislação transcrita, releva destacar o seguinte:

15.1 a imunidade conferida por meio do art. 150, VI, às instituições de educação e assistência social recai apenas sobre os impostos incidentes sobre o

patrimônio, renda ou serviços relacionados com suas finalidades essenciais. Trata-se, ademais, de norma de eficácia contida, pois condicionada ao atendimento, pelos beneficiários, dos requisitos estabelecidos em lei, que, como visto na legislação retrocitada, encontram-se contemplados no art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN – e no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

- 15.2 em relação às contribuições para a seguridade social, convivem no ordenamento jurídico pátrio duas formas de exoneração: a primeira, de cunho imunizante, veiculada pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tendo como alvo as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei; a segunda, de natureza isentiva da Cofins, estipulada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;
- 15.3 o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estabelece que a Contribuição para o PIS/Pasep das instituições de educação, entre outras entidades, será determinado com base na folha de salários, à alíquota de um por cento. O inciso X do art. 14 da mesma Medida Provisória isenta da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13, entre elas as instituições de educação;
- 15.4 o tratamento isencional da Cofins veiculado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, impõe que as instituições de educação e de assistência social atendam aos requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 8 de janeiro de 1997 – os mesmos exigidos para fins de gozo da imunidade ao imposto de renda;
- 15.5 a regulamentação da isenção da Cofins e da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários (não sujeição à Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento) de que trata a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deu-se por meio do Decreto nº 4.524, de 2002 (art. 46), e da IN SRF nº 247, de 2002 (art. 47), os quais destacaram a exigência de que, para fins de fruição dos benefícios, as entidades de educação, assistência social e de caráter cultural e científico, entre outras, devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) 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. Vale destacar que as disposições do mencionado artigo tiveram sua aplicação suspensa por força de medida liminar concedida pelo STF na ADI nº 2.028-5, de 1999, sendo o dispositivo posteriormente revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, o qual dispôs especificamente sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (arts. 3º a 28) e regulou os procedimentos de isenção de Contribuições para a Seguridade Social (arts. 29 a 32);
- 15.6 a IN SRF nº 247, de 2002, cuidou, ademais, de definir objetivamente o escopo da isenção, ao estabelecer serem consideradas **como receitas derivadas da atividade própria 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 Feitas as observações acima, passemos à análise das questões formuladas pela consulente.

**1) O rendimento das aplicações é decorrente de saldos de contratos e convênios durante a execução de projetos que são objetivos estatutários e, portanto, de acordo com o artigo 174 do Decreto 3.000/1999 não devem ser tributados, ou seja, não se trata de receita mas "repasse de recursos para execução de projetos" e se esses recursos não tem tratamento de receita e não são tributáveis porque o rendimento financeiro deles seria?**

17 No que se refere à imunidade do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) –, em seu art. 170, relacionava os requisitos a serem atendidos para que as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos, possam usufruir o benefício. O art. 171 também desse Decreto dispôs que **a imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais da entidade, sendo que seu § 1º deixa claro que os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável pelas instituições de educação ou de assistência social não estão abrangidos pela imunidade do IRPJ.**

18 O art. 174, citado pela consulente em seu questionamento, refere-se à isenção do IRPJ das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e das associações civis. Esse artigo, tal como o art. 171 relativamente à imunidade, dispõe, em seu § 2º, que os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável não estão abrangidos pela isenção do IRPJ.

19 Ocorre que o Decreto nº 3.000, de 1999, foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, mas não trouxe modificações em relação à matéria em questão. O art. 182 do Decreto nº 9.580, de 2018, da mesma forma que o art. 174 do Decreto revogado, dispõe que não se aplica a isenção do IRPJ às receitas financeiras de renda fixa ou de renda variável auferidas pelas instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico. Isso porque a base legal dessa incidência encontra-se na Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º, que se encontra em plena vigência.

20 Como se pode observar, a primeira questão apresentada pela consulente encontra-se literalmente respondida na legislação, fato que implica a declaração de ineficácia da consulta em relação a esse questionamento, nos termos do art. 94, V, do Decreto nº 7.574<sup>1</sup>, de 29 de setembro de 2011, e art. 18, VII, da IN RFB nº 1.396<sup>2</sup>, de 16 de setembro de

---

<sup>1</sup> Decreto nº 7.574, de 2011:

Art. 94. Não produzirá qualquer efeito a consulta formulada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 52):

(...)

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

<sup>2</sup> IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

2013, que dispõem que não produzirá efeitos a consulta formulada quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

**2) A consulente, visando a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, se devida, sujeita-se ao regime cumulativo ou não-cumulativo? Segundo o artigo 8º da Lei 10.637/2002 e 10º da Lei 10.833/2003, as pessoas jurídicas imunes ficam sujeitas ao regime cumulativo das citadas contribuições. Entretanto nada mencionam quanto às pessoas jurídicas isentas, logo - por não haver tratamento específico - as pessoas jurídicas isentas se sujeitam a qual regime?**

21 O regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é a regra geral para apuração das contribuições. As exceções, que determinam a aplicação do regime de apuração cumulativa encontram-se relacionadas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003:

**Lei nº 10.637, de 2002:**

*Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:*

*I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;*

*II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

*III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;*

*IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;*

*V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;*

*VI -(VETADO)*

*VII – as receitas decorrentes das operações:*

*a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;(Vide Medida Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;*

*c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;*

*VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;*

*IX - (VETADO)*

X - (VETADO); (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

XII - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.693, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

.....  
**Lei nº 10.833, de 2003:**

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

(...)

§ 1º Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

**Pessoas jurídicas referidas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que sejam IMUNES a impostos**

22 Do texto acima, verifica-se que as pessoas jurídicas referidas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que sejam IMUNES a impostos permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins **em relação às atividades que não lhes são próprias**. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, essas entidades contribuirão apenas sobre a Folha de Salários, nos termos do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001.

**Pessoas jurídicas referidas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que sejam ISENTAS de impostos**

23 O texto nada diz sobre as peças jurídicas isentas de impostos, o que torna necessário uma análise mais detalhada da questão:

23.1 Além da exclusão do regime de apuração não cumulativa da Cofins aplicável às pessoas jurídicas imunes a impostos, outra hipótese de exclusão é das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, II). Assim, para melhor esclarecer o regime de tributação da Cofins pelas entidades isentas e evitar dúvidas na interpretação da matéria, importa, inicialmente, destacar o disposto no art. 14, inciso IV, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que determina que as pessoas jurídicas que usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução de imposto estão obrigadas ao lucro real.

*Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:*

*(...)*

*IV- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;*

23.2 Esse dispositivo legal é aplicável apenas às pessoas jurídicas que usufruam de benefícios fiscais de parte de seu lucro. Referem-se a isenções objetivas, onde a isenção alcança somente o lucro derivado de alguma atividade, e não a pessoa jurídica como um todo. O que faz o dispositivo, com objetivo de segregar mais adequadamente o lucro isento do lucro tributável, é impor a tributação do imposto de renda com base no lucro real para as pessoas jurídicas detentoras de benefício fiscal. Como se sabe, a tributação com base no lucro real implica a sujeição ao regime de apuração não cumulativa da Cofins.

23.3 No caso em tela, a isenção ao imposto de renda das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15) é subjetiva, alcança a pessoa jurídica como um todo. Assim, não há que se falar em tributação do imposto de renda com base em lucro real, presumido ou arbitrado. Na verdade, sequer existe uma base de cálculo para o imposto de renda.

23.4 No caso específico de isenção das instituições relacionadas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a isenção do imposto de renda não alcança as receitas financeiras de renda fixa ou de renda variável. Sobre essas receitas incide o Imposto de Renda Retido na Fonte, de forma definitiva, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, art. 13, § 2º:

*Art. 13. São isentas do IRPJ e da CSLL as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestam os serviços para os quais foram instituídas e os colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

**§ 1º Não estão abrangidos pela isenção do IRPJ os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.**

**§ 2º Será definitivo o imposto sobre a renda retido na fonte de instituição isenta, sobre rendimento de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais.**

(...)

23.5 Portanto, mesmo havendo incidência do Imposto de Renda sobre as receitas financeiras de renda fixa ou de renda variável auferidas pelas instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico, não há que se falar em opção pelo lucro real, presumido ou arbitrado para essas pessoas jurídicas.

23.6 Dessa forma, essas pessoas jurídicas, isentas do Imposto de Renda, submetem-se à regra geral de apuração da Cofins **sobre as suas atividades não próprias**, qual seja, o regime de apuração não cumulativa. Cabe mencionar que, caso a instituição aufera alguma receita derivada de atividades não próprias sujeita ao regime de apuração cumulativa (casos dos incisos VII a XXX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003), esta receita será tributada neste regime de apuração, enquanto as demais receitas (incluída a decorrente de aplicações financeiras) serão tributadas no regime de apuração não cumulativa. No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, essas instituições contribuirão apenas sobre a folha de salários.

**3) Visto que a consulente é uma fundação privada, organizada para fins não econômicos, isenta do IRPJ, é devida a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas, uma vez que estas constituem receitas não decorrentes de suas atividades próprias?**

24 Conforme abordado no item 15 desta Solução de Consulta, convivem em nosso ordenamento dois institutos tributários concernentes às contribuições para a seguridade social: isenção e imunidade. O primeiro fundamentado no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o segundo com base no art. 195, § 7º, da CF.

25 Não obstante a questão formulada mencionar “isenção do IRPJ”, a consulente intitulou-se, na inicial, como entidade imune a impostos, o que torna necessário realizar uma análise para cada uma dessas hipóteses.

26 Considerando, primeiramente, a imunidade a impostos, importa destacar o disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, regulamentado pelos arts. 9º e 46 do Decreto nº 7.524, de 2002, e disciplinado pelos arts. 9º e 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, já reproduzidos. Segundo esses dispositivos, as instituições de educação que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, serão contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep apenas sobre a Folha de Salários (não contribuirão sobre o faturamento) e serão isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias, sendo a receita derivada de atividades não próprias sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins, por força do disposto no art. 10, IV, da Lei nº 10.833, de 2003.

27 O § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, definiu 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.** Nesse sentido, não se pode entender as

**receitas financeiras como receitas derivadas das atividades próprias das instituições de educação.**

28 Por outro lado, o faturamento, para fins de determinação da base de cálculo cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não inclui as receitas financeiras (desde que não constem como objeto social da pessoa jurídica), tendo em vista o Supremo Tribunal Federal ter declarado a inconstitucionalidade, com efeitos *inter partes*, do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o que motivou a revogação desse dispositivo, efetivada pelo art. 79, XII, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, cuja produção de efeitos se deu na data da publicação dessa Lei – 28 de maio de 2009.

**Lei nº 9.718, de 1998:**

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*~~Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*~~§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~*

29 Observa-se, do texto legal acima reproduzido, que a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, trouxe nova redação ao **caput** do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, passando a definir o faturamento como a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que inclui a receita bruta de venda de bens e de serviços e qualquer receita que apresente uma correlação entre os recursos auferidos e a atividade ou objeto social da pessoa jurídica.

30 Importa comentar que o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, citado pela consulente, alterou de zero para 0,65% e 4% as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições. Assim, considerando-se a consulente pessoa jurídica imune a impostos e, portanto, sujeita ao regime de apuração cumulativa da Cofins (art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003), pode-se dizer que o advento do citado Decreto não trouxe modificações ao caso em análise.

31 Por sua vez, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei usufruem da imunidade à Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 195, § 7º, da CF. Nesse caso, a imunidade é aplicável a todas as receitas auferidas pelas entidades beneficentes, inclusive a receita decorrente de aplicações financeiras.

32 Esse é o entendimento consignado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 636.941/RS, ao qual se submete a Secretaria da Receita Federal do Brasil, consoante o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, c/c a Nota/PGFN/CASTF/nº 637/2014. Nesse sentido, coerente com a mencionada vinculação, manifestou-se a Coordenação-Geral de Tributação por meio da Solução de Consulta Cosit nº 173, de 13 de março de 2017, vinculante no âmbito desta Secretaria por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013. A seguir, transcreve-se a ementa da citada Solução de Consulta, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio desta Secretaria (<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao>).

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 636.941/RS.*

*O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o recurso extraordinário nº 636.941/RS, no rito do art. 543-B da revogada Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - antigo Código de Processo Civil, decidiu que são imunes à Contribuição ao PIS/Pasep, inclusive quando incidente sobre a folha de salários, as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos legais, quais sejam, aqueles previstos nos artigos 9º e 14 do CTN, bem como no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (atualmente, art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009).*

*Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CASTF/Nº 637/2014, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento.*

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.522, de 2002, art. 19; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, Nota PGFN/CASTF/Nº 637/2014.

33 A Solução de Consulta Cosit nº 639, de 27 de dezembro de 2017, também vinculante nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, confirma esse entendimento:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ALUGUÉIS. DISPENSA DE RETENÇÃO NA FONTE. As entidades beneficentes de assistência social são imunes ao Imposto de Renda, à Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, quando atenderem aos requisitos da legislação de regência, Para usufruírem a imunidade ao Imposto de Renda, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 12 da Lei nº 9.532/1997. Para usufruírem a imunidade à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, as entidades beneficentes de assistência social devem atender aos requisitos do art. 14 do CTN e do art. 29 da Lei nº 12.101/2009.*

(...)

34 Assim, caso a consulente se enquadre como entidade beneficente de assistência social e atenda aos requisitos fixados por lei (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e do art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional), as receitas financeiras por ela auferidas encontram-se sob o manto da imunidade relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Como se tratam de

entidades imunes às contribuições para a seguridade social, nem mesmo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários será devida por essas entidades.

35 A segunda hipótese a ser analisada diz respeito à isenção ao IRPJ, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (base legal do art. 174 do RIR/99, atualmente constante no art. 184 do RIR/18). Entre as entidades relacionadas encontram-se as instituições de caráter cultural e científico que atendam aos requisitos descritos no art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, da citada lei. Nesse caso, como já explicado no item 23, essas entidades sujeitam-se à regra geral de apuração da Cofins, qual seja, o regime de apuração não cumulativa.

36 Importa observar que a entidade isenta ao IRPJ poderá, da mesma forma que a entidade imune a esse imposto, ser isenta da Cofins ou não contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita, conforme se depreende da leitura do art. 195, § 7º, da Constituição Federal c/c os arts. 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001.

37 Logo, pode-se afirmar que, caso a entidade isenta ao IRPJ seja entidade beneficente de assistência social e atenda às exigências legais previstas no art. 195, § 7º, da CF (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN), as receitas financeiras por ela auferidas encontram-se sob o manto da imunidade relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Como se tratam de entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social, nem mesmo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a Folha de Salários será devida por essas entidades.

38 Na hipótese das instituições relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, entre elas as instituições de educação e as de caráter cultural e científico, serem isentas do IRPJ, as receitas derivadas de atividades não próprias dessas entidades sujeitar-se-ão à incidência não cumulativa da Cofins. As receitas derivadas de atividades próprias dessas entidades são isentas da Cofins. No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep, as referidas entidades são contribuintes apenas sobre a Folha de Salários.

39 Sobre o assunto, as Perguntas 003 e 003-A do Capítulo XXII do Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2018, encontrado no sítio <http://receita.economia.gov.br>, esclarecem:

**003** *Quais entidades não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento*

*Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, quais sejam:*

*a) templos de qualquer culto;*

*b) partidos políticos;*

***c) instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;***

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

- e) sindicatos, federações e confederações;
- f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- h) fundações de direito privado;
- i) fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- j) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- k) a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB);
- l) as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 1971.

**Notas:**

1) São isentas da COFINS as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nas alíneas “a” a “l”.

**2) As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei nº 12.101, de 2009, 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.**

3) A isenção de que trata o item 2 acima não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida .

**4) As pessoas jurídicas listadas nas alíneas “a” a “l” são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.**

5) As entidades que desatenderem as condições e requisitos previstos nas letras “c” e “d” ficam obrigadas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita, deixando de apurar a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

**003- A** As entidades beneficentes são isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento?

**Trata-se na verdade de imunidade, pois prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. As entidades beneficentes certificadas na forma da Lei nº 12.101, de 2009, fazem jus à isenção (imunidade) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a totalidade de suas receitas, desde que atendam aos requisitos previstos no caput do art. 29 daquela Lei.**

**Nota:**

As entidades beneficentes de saúde, de educação e de assistência social certificadas e que atendam aos requisitos do caput do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, mesmo que constem do art. 13 da MP nº 2.158, de 2001, são isentas do PIS/Pasep e da Cofins sobre a totalidade de sua receita.

40 Em síntese, relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, as instituições de educação e as de caráter cultural e científico isentas do IRPJ e não imunes às contribuições para a seguridade social contribuirão apenas sobre a Folha de Salários. No que se refere à Cofins, destaca-se que:

- 40.1 Quando enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem as exigências legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN), essas entidades não terão suas receitas oriundas de aplicações financeiras tributadas pela Cofins, por serem imunes à incidência dessa contribuição, nos termos do art. 195, § 7º, da CF; e
- 40.2 Não se encontrando sob o manto da imunidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, essas instituições submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins e terão suas receitas financeiras tributadas à alíquota de 4%<sup>3</sup>.

**4) É devida a COFINS 4% sobre os rendimentos de aplicação / poupança decorrentes de receitas recebidas pela fundação para gerir suas atividades (recursos próprios)?**

41 Conforme análise apresentada nos itens 24 a 40, acima, pode-se esclarecer à consulente que:

- 41.1 A entidade beneficente de assistência social que cumprir as exigências legais previstas no § 7º do art. 195 da CF (certificação e requisitos estabelecidos no artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do CTN) não terá as receitas resultantes de aplicações financeiras tributadas pela Cofins, por ser imune à incidência dessa contribuição, nos termos do art. 195, § 7º, da CF;
- 41.2 Na hipótese de a entidade ser isenta da Cofins, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e não IMUNES a impostos, as receitas oriundas de aplicações financeiras estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa e serão tributadas à alíquota de 4%.

**5) É devida a COFINS 4% sobre as receitas financeiras dos recursos enviados pelos órgãos financiadores para desenvolvimento dos projetos de pesquisa e extensão? Tais recursos não são da Fundação, no final do projeto, após a prestação de contas, eventuais saldos de recursos são obrigatoriamente devolvidos aos órgãos financiadores conforme determina o inciso IX do art 7º da Instrução Normativa 01/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional.**

42 Observa-se que a consulente, em sua exposição, não descreve exatamente quais são as entidades financiadoras dos projetos que realiza nem as condições dos aportes recebidos, impossibilitando a análise da questão, tendo em vista serem várias as hipóteses dela decorrentes. Tal fato, leva à ineficácia da consulta, relativamente a esse

<sup>3</sup> Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º.

questionamento, nos termos do art. 94, VIII, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e do art. 18, XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013, por não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere.

**6) Considerando a natureza jurídica da consulente (fundação privada) com os objetivos estatutários supra mencionados, o § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426/15 ("Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS") aplica-se à consulente? Se afirmativo, como dar-se-ia a segregação das receitas?**

43 O § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 2015, diz respeito à pessoa jurídica que aufera, concomitantemente, receitas sujeitas à apuração cumulativa e à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, não há previsão para o rateio das receitas oriundas de aplicações financeiras para a incidência dessas contribuições. A pessoa jurídica, uma vez sujeita à regra geral de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, não fazendo parte das exclusões subjetivas da não cumulatividade (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, I a VI), terá a receita total oriunda de aplicações financeiras oferecida à tributação.

44 A segregação das receitas implicaria redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita. Tal fato contraria o princípio da interpretação literal, disposto no inciso I do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que dever ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha, entre outras hipóteses, sobre exclusão do crédito tributário. Como a norma em questão não dispõe sobre o rateio das receitas, não se pode, pois, aplicá-la.

45 No caso da consulente, não se aplica o rateio das receitas oriundas de aplicações financeiras, sendo elas tributadas da seguinte forma:

45.1 Cabe repisar que, na hipótese de tratar-se de entidade beneficente de assistência social que atenderem as exigências legais previstas no § 7º do art. 195 da CF (certificação e requisitos estabelecidos no artigo 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e art. 14 do CTN), as receitas oriundas de aplicações financeiras não serão tributadas nem pela Contribuição para o PIS/Pasep (em nenhuma de suas modalidades) nem pela Cofins, eis que presente a imunidade das Contribuições para a Seguridade Social prevista no art. 195, § 7º, da CF;

45.2 Na hipótese de tratar-se de entidade isenta de impostos e isenta da Cofins, nos termos do art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, as receitas oriundas de aplicações financeiras estarão obrigatoriamente sujeitas ao regime não cumulativo de apuração e serão tributadas à alíquota de 4%.

## Conclusão

46 Diante do exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada em parte, informando-se à consultante o seguinte:

### 1) Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep:

- As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, imunes ou não a impostos:
  - a) não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita;
  - b) não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as suas receitas oriundas de aplicações financeiras;
  - c) podem ser imunes ou não à Contribuição para o PIS/Pasep:
    - c.1) serão imunes à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não sofrerão a incidência da contribuição em nenhuma de suas modalidades; e
    - c.2) aquelas que não forem imunes à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do item “c.1”, estarão sujeitas apenas à Contribuição para o PIS/Pasep com base na Folha de Salários, não havendo incidência sobre suas receitas financeiras.

### 2) Quanto à Cofins:

- As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:
  - a) caso sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias; e
  - b) caso não sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração não cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias.
  - c) podem ser imunes ou isentas da Cofins:
    - c.1) serão imunes à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não sofrerão a incidência da contribuição em nenhuma de suas modalidades; e

c.2) serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1996. Nessa hipótese, caso sejam isentas também a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração não cumulativa da Cofins; e caso sejam imunes a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

- As entidades imunes a impostos e/ou as entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social não terão a receita decorrente de aplicações financeiras tributadas pela Cofins.
- As entidades isentas a impostos e isentas às Contribuições para a Seguridade Social (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, isentas do imposto de renda nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997), terão a receita derivada de atividades não próprias tributada no regime de apuração não cumulativa e deverão tributar as receitas oriundas de aplicações financeiras à alíquota de 4%.
- O § 1º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 2015, diz respeito à pessoa jurídica que aufera, concomitantemente, receitas sujeitas à apuração cumulativa e à apuração não cumulativa da Cofins. Nesse caso, não há previsão para o rateio das receitas provenientes de aplicações financeiras para a incidência dessa contribuição. A pessoa jurídica, uma vez isenta da Cofins e sujeita à regra geral de apuração não cumulativa, ou seja, não fazendo parte das exclusões subjetivas da não cumulatividade (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, I a VI), terá a receita oriunda de aplicações financeiras oferecida à tributação à alíquota de 4%.

3) Em relação ao primeiro e ao quinto questionamentos, a consulta deverá ser declarada ineficaz com base no art. 94, V e VIII, do Decreto nº 7.574, de 2011, e no art. 18, IX e XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013, por se tratar de fato disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial quando da apresentação da consulta e por não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, respectivamente.

4) Reforma-se a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 27 de março de 2018.

*Assinado digitalmente*  
KEYNES INÊS M. R. SUGAYA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*  
JOSÉ FERNANDO HÜNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da COTRI.

*Assinado digitalmente*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da DIREI

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

*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 e DECLARO A INEFICÁCIA da consulta em relação ao primeiro e ao quinto questionamentos apresentados. Publique-se e divulgue-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