

Capítulo 33

TRIBUTAÇÃO DAS ENTIDADES IMUNES E ISENTAS

OBJETIVO DO CAPÍTULO

Apresentar a tributação das entidades imunes e isentas no Brasil. Ao final do capítulo o leitor poderá:

- a) *Compreender o alcance dos termos imunidade e isenção na legislação tributária federal;*e
- b) *Compreender o funcionamento da tributação de IR, CSLL, PIS, COFINS e demais tributos sobre as entidades imunes e isentas.*

33.1 IMUNIDADE E ISENÇÃO

Inicialmente é importante informar que as entidades imunes e isentas respondiam por mais de 5% do total de declarações recebidas pela Receita Federal do Brasil na última informação divulgada pelo órgão.

O Art. 150 da Constituição Federal de 1988 diz, em seu inciso VI, que é proibido à União, estados e municípios instituir impostos sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto; e
- 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; e
- d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A leitura deste artigo demonstra que a intenção do legislador Constituinte ao conceder imunidade às instituições educacionais e de assistência social, sem intuito lucrativo, foi impedir que sejam oneradas, por via de impostos, as instituições que desempenham, em proveito da coletividade, funções que, a rigor, o Estado deveria cumprir.

As imunidades podem ser:

- **SUBJETIVA** - Quando a própria pessoa jurídica goza de imunidade, como por exemplo, no caso da união, dos estados e municípios, exceto se explorarem atividade relacionada a empreendimentos empresariais; e
- **OBJETIVA** - Quando a operação é considerada imune, mas não a pessoa jurídica que a pratica, como é o caso do papel destinado à impressão de livros e jornais que tem imunidade, o que não ocorre com a indústria que produz estes bens.

O artigo 174 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) diz que são isentas 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 9.532/97, artigos 15 a 18, com pequenas alterações).

Portanto, a ISENÇÃO emana do ente tributante que, ao instituir um tributo no exercício de sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação. Diferencia-se da IMUNIDADE porque esta afasta qualquer pretensão impositiva pelo poder tributante. Na imunidade o negócio ou operação se mantém integralmente fora do alcance do poder legislador, quando há imunidade objetiva ou subjetiva. A imunidade proíbe sua inclusão no campo incidental. A isenção, por sua vez, é a favor do ente poderoso, que pode se despir do direito de exigir o imposto, taxa ou contribuição, como pode a qualquer momento retomar a exigência.

Dita o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, que a isenção decorre, sempre, de lei que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, ou, quando necessário, de lei complementar. Seu teor é esclarecedor:

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

(...)

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g¹.”

A imunidade prevista, contudo, para ser aplicada, exige que as entidades atendam aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532/97, art. 12, § 2º):

- a) Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- 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 de formalidades capazes de assegurar sua 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 específico 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; e
- 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.

Apresentamos a seguir, alguns detalhes sobre as entidades imunes e isentas.

33.2 TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Os templos de qualquer culto são imunes ao pagamento de impostos sobre a renda, patrimônio e serviços, relacionados com suas finalidades essenciais.

Interessante ressaltar que a imunidade contempla apenas os impostos citados, sendo obrigatório o pagamento, por exemplo, do FGTS.

A COFINS será devida sobre outras receitas não enquadradas em sua finalidade essencial. Devem também reter e recolher os impostos que são devidos como contribuinte responsável, como o imposto de renda e o INSS, cobrados de seus empregados.

Os templos podem remunerar seus dirigentes e religiosos, assim como enviar ajuda a missionários a serviços no exterior, sem perder a condição de entidade imune (Decisão nº 39/98 da RFB). O problema, que infelizmente acontece no Brasil, é a utilização indevida dos benefícios concedidos pela lei, com pessoas aproveitando estes benefícios em proveito próprio, deixando de lado o interesse coletivo.

¹ A alínea “g”, do inciso XII, do art. 155, da Constituição Federal, trata da necessidade de Lei Complementar para regular a forma como os Estados e Distrito Federal concederão benefícios fiscais em matéria de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

33.3 PARTIDOS, SINDICATOS, AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES

São também consideradas entidades imunes os partidos políticos, inclusive suas fundações e os sindicatos dos trabalhadores, sem fins lucrativos, desde que cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- a) Não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de participação no resultado ou lucro;
- b) Apliquem seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais; e
- c) Mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público também possuem imunidade no que se refere às suas atividades consideradas essenciais ou delas decorrentes. No caso de desenvolverem atividades econômicas reguladas pelas normas aplicáveis a empresas privadas, com contraprestação ou pagamento de preços e/ou tarifas pelos usuários, a renda correspondente será tributada, não sendo considerada imune.

33.4 INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

As instituições de educação são imunes, desde que prestem os serviços para os quais foram instituídas, colocando estes serviços à disposição da população em geral, complementando as atividades do Estado, mas sem fins lucrativos.

É considerada sem fins lucrativos a entidade que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine-o integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Além disso, as entidades de educação deverão atender vários requisitos, além daqueles obrigatórios aos partidos políticos.

A imunidade concedida é restrita aos resultados relacionados com suas finalidades essenciais. Assim, as rendas de aplicações financeiras e outras receitas consideradas como extraordinárias e fora da atividade básica da empresa, deverão ser tributadas normalmente.

A Lei nº 11.096/05 criou o Programa Universidade para Todos - PROUNI, destinado a concessão de bolsas de estudo integrais ou parciais pelas universidades particulares de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. Diz a lei que a instituição que aderir ao PROUNI ficará isenta de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O Decreto nº 5.493/05 regulamentou o tema e a IN RFB nº 1.394/13 disciplinou com mais detalhes os aspectos apresentados na lei e no decreto.

33.5 INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

As entidades de assistência social, sem fins lucrativos, são também consideradas imunes.

Enquadram-se como entidades de assistência social as santas casas de misericórdia, os asilos de idosos, os orfanatos de menores e demais entidades que atendam pessoas carentes de recursos financeiros.

Importante ressaltar que não se confundem com o asilo de idosos considerados como entidades de assistência social, as casas de repouso, que são empresas que abrigam os idosos mediante remuneração.

33.6 ENTIDADES ISENTAS

São destacadas no Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99, a partir do artigo 174, podendo ser criadas para atender a determinado grupo de pessoas, sem perder a condição de isenção. Elas são isentas do IR e da CSLL, mas desde que atendam de forma cumulativa, as seguintes condições, fixadas no artigo 15 da Lei nº 9.532/97:

1. Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
2. Aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
3. Manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;
4. 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
5. Apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato específico da Secretaria da Receita Federal.

33.6.1 SOCIEDADES FILANTRÓPICAS, RECREATIVAS E CULTURAIS

São consideradas isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais foram instituídas e coloquem estes serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinem, sem fins lucrativos.

A isenção alcança o imposto de renda e a contribuição social. Há dúvida quanto ao alcance da isenção para o lucro com atividades complementares, como, por exemplo, serviços de bar ou aluguel de salões por clubes esportivos.

Já os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, são tributados normalmente, não alcançando a isenção.

33.6.2 MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Estas empresas são isentas do imposto de renda, por estarem submetidas à tributação pelo sistema SIMPLES, que foi estudado com detalhes no capítulo anterior (32).

33.6.3 DEMAIS ENTIDADES

São também consideradas isentas:

- a) As entidades de previdência privada fechadas e as sem fins lucrativos;
- b) As associações de poupança e empréstimo devidamente autorizadas pelo órgão competente e constituídas sob a forma de sociedade civil, tendo por objetivo propiciar ou facilitar a aquisição de casa própria aos associados, captar, incentivar e disseminar a poupança, que atendam às normas estabelecidas pelo CMN — Conselho Monetário Nacional;
- c) A entidade binacional ITAIPU;
- d) As empresas estrangeiras de transportes, desde que no País de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras; e
- e) Outras associações civis que se enquadrem nas condições previstas em lei.

33.7 IMUNIDADE E ISENÇÃO APLICADA PARA PIS E COFINS

O normativo que regula a cobrança de contribuições para PIS e COFINS sobre entidades imunes e isentas é a Medida Provisória nº 2.158-35/01. O 35 após o número

da lei representa o número de reedições da MP, instrumento que foi permitido até a edição da Emenda Constitucional nº 32/01, que veio terminar com a farra das reedições, exigindo que a medida provisória seja apreciada e aprovada pelo Congresso Nacional no prazo de 60 dias prorrogáveis por mais 60 dias. Ou seja, se a MP não for aprovada em 4 meses, seus efeitos são cessados. Os artigos 13 a 17 da MP nº 2.158-35/01 regulamentam o tema.

Antes de ver os detalhes referentes as duas contribuições, é importante explicar que, conforme previsto no art. 17 da citada MP, para isenção da COFINS sobre as receitas referentes ao objeto social das entidades e para uso da folha de pagamento como base de cálculo do PIS, as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social deveriam cumprir com os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91. Contudo, tal artigo foi revogado pela Lei nº 12.101/09, que disciplinou o assunto no art. 29, transcrito a seguir.

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção dopagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, 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;

I - não percebam, seus dirigentes estatutários, 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; (Redação dada pela Lei nº 12.868/13)

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 RFB e certificado de regularidade do 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 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 auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123/06.

§ 1o A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868/13)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei nº 12.868/13)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868/13)

§ 2o A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1o deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868/13)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3o 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 12.868/13)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868/13)
§ 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 12.868/13)“.

A isenção citada não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida. Entendida essa parte do processo de imunidade e isenção, vamos aos detalhes sobre a tributação das contribuições para PIS e COFINS das entidades imunes e isentas.

33.8 PIS PAGO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

Desde há muito, o PIS das sociedades sem fins lucrativos é devido, mas calculado com base na folha de salários. Percebemos que o art. 150, inciso IV, alínea “c”, da Constituição Federal, desampara até mesmo as entidades imunes em relação às contribuições, eis que faz referência, exclusivamente, aos impostos.

O PIS, conforme já apresentado ao longo da obra, é caracterizado como contribuição social, não gozando da imunidade constitucional ou da isenção permitida em lei.

O artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 define as entidades que deverão permanecer pagando o PIS sobre a folha de pagamento. São elas:

- 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 9.532/97;
- d) Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532/97;
- 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) Condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- j) Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764/71.

A base de cálculo do PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários mensal corresponde à remuneração paga, devida ou creditada a empregados, incluindo salários, gratificações, ajuda de custo, comissões, anuênio, quinquênio, 13º salário, dentre outras verbas. Não integram a base de cálculo as seguintes verbas: salário família, aviso prévio indenizado, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais (Arts. 49 e 50 do Decreto nº 4.524/2002).

A alíquota será de 1% sobre a base de cálculo, no caso a folha de pagamento. As entidades sem fins lucrativos e que não tiverem empregados, não estarão obrigadas a pagar a contribuição ao PIS/PASEP.

O Artigo 8º da Lei 10.637/2002 determinou que as entidades imunes permaneceriam pagando o PIS com base na folha de pagamento e não sobre as receitas. A lei citou apenas as entidades IMUNES, não citando as entidades ISENTAS, o que não tem sentido, uma vez que diversas empresas definidas na lei como contribuintes do PIS por este modelo são entidades isentas. Teoricamente, as entidades isentas deveriam se submeter também ao método não-cumulativo, instituído obrigatoriamente para empresas tributadas pelo lucro real. Contudo, a própria RFB vem respondendo às

consultas formuladas pelos contribuintes concordando com o pagamento do PIS sobre a folha de pagamento nas entidades ISENTAS.

33.9 CONSULTAS FAVORÁVEIS ÀS ENTIDADES ISENTAS

Consulta nº 71/04 da DISIT 7, diz que Associação civil sem fins lucrativos, para determinar a contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários, deve atender aos requisitos previstos na legislação de regência e, especialmente, não praticar atos de natureza econômico-financeira.

Ainda na DISIT 7, a consulta nº 33/03 havia esclarecido a um contribuinte caracterizado como isento que ele poderia determinar a contribuição para o PIS com base na folha de salários e alíquota de 1%, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532/97.

Na DISIT 6, outras consultas (nº 360, 373 e 385, todas de 2004) confirmam o entendimento manifestado pela DISIT 7.

A DISIT 1, na consulta nº 36 de JUL/12, diz que a base de cálculo da contribuição para o PIS incidente sobre a folha de salários é o valor total da folha de pagamento mensal da remuneração paga, devida ou creditada a empregados, não se incluindo os pagamentos efetuados a pessoas sem vínculo empregatício.

33.10 COFINS DAS ENTIDADES IMUNES E ISENTAS

As entidades imunes e isentas possuem isenção de COFINS apenas para as receitas da atividade própria. As demais receitas, que não forem incluídas nas atividades essenciais, devem ser tributadas. (Art. 14, Inciso X, da MP nº 2.158-35/01). O problema, no caso, será compreender o exato alcance da expressão receitas da atividade própria.

Além disso, a lei nº 10.833/03, que instituiu o método não-cumulativo para a COFINS, permitiu que as entidades IMUNES permanecessem tributadas pelas regras anteriores, silenciando em relação às entidades ISENTAS. Por isso, o entendimento inicial, teoricamente, é o seguinte:

- Entidades IMUNES pagam COFINS pelo método cumulativo, com alíquota de 3% sobre sua receita bruta, exceto aquelas correspondentes às suas atividades próprias e sem deduzir créditos.
- Entidades ISENTAS pagam COFINS com alíquota de 7,6% sobre todas as receitas obtidas, exceto aquelas correspondentes às suas atividades próprias, podendo deduzir, no caso, os mesmos créditos permitidos às demais empresas. Além disso, não haverá tributação sobre as receitas financeiras.

Antes de avançar para analisar as consultas e o posicionamento da RFB sobre mais um tema polêmico, é importante debater o que se entende por receitas da atividade própria.

Veja a transcrição da pergunta e posterior resposta da RFB no item "PERGUNTAS E RESPOSTAS – DIPJ 2012) sobre a isenção da COFINS.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloXXII-ContribuicaoParaPIS-PasepCofinsincidentessobreReceitaBruta2011.pdf>

005 Incide a COFINS sobre as entidades listadas no art. 13 da MPnº 2.158/01?
*Sim, mas somente em relação às receitas oriundas de atividades não-próprias.
 As receitas provenientes das atividades próprias das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/01, são isentas da COFINS.*

Entende-se como atividades próprias aquelas que não ultrapassam a órbita dos objetivos sociais das

respectivas entidades. Estas, normalmente alcançam as receitas auferidas que são típicas das entidades sem fins lucrativos, tais como: doações, contribuições, inclusive a sindical e a assistencial, mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção daquelas entidades e à execução de seus objetivos estatutários.

A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso, não estão isentas da COFINS, por exemplo, as receitas auferidas com exploração de estacionamento de veículos; aluguel de imóveis; sorteio e exploração do jogo de bingo; comissões sobre prêmios de seguros; prestação de serviços e/ou venda de mercadoria, mesmo que exclusivamente para associados; aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações; venda de ingressos para eventos promovidos pelas entidades; e receitas financeiras.

NOTAS:

1. *As entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/01, deverão apurar COFINS sobre as receitas que não lhe são próprias, segundo o regime de apuração não-cumulativa a depender da forma de tributação do IR.*
2. *As entidades imunes ao IR, que estão relacionadas entre as exceções ao regime de apuração não-cumulativa, deverão apurar a COFINS sobre as receitas que lhe são próprias segundo o regime de apuração cumulativa.*
3. *As instituições de educação e de assistência social, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações que desatenderem as condições e requisitos previstos nos Incisos III e IV da MP nº 2.158-35/01, respectivamente ou no art. 55 da Lei nº 8.212/91 ficam obrigadas ao pagamento da COFINS incidente sobre suas receitas próprias.*
4. *Para efeito de fruição da isenção da COFINS, em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias, 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 8.212/91.*

FONTE: Lei nº 9.718/98, arts. 2º e 3º; MP nº 2.158-35/01, arts. 13, e 14, X; IN RFB nº 247/02, art. 47; e PN CST nº 5/92.

A consulta da DISIT 6, nº 31/02 diz que a COFINS não incide sobre as receitas relativas às atividades próprias das entidades de assistência social, tais como as receitas auferidas com contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos. A contribuição, todavia, incide, à alíquota de 3% (atualmente 7,6% para as entidades ISENTAS), sobre as receitas de caráter contraprestacional auferidas pelas entidades imunes, tais como as receitas financeiras (atualmente com alíquota zero por conta do Decreto nº 5.442/05) e as provenientes da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias.

Todavia, o Parecer Normativo CST nº 162/74 enumera alguns casos em que não ocorre desvirtuamento das finalidades, ainda que a entidade tenha receitas próprias de empresas com finalidade econômica, nos casos em que:

- a) A entidade recreativa ou esportiva explorar bar ou restaurante, no âmbito de suas dependências para seus usuários;
- b) A sociedade religiosa (templos religiosos) que mantém anexa livraria para venda de livros religiosos, didáticos, discos com temas religiosos e artigos de papelaria;
- c) As instituições filantrópicas que mantêm creche com serviços cobrados a uma parte dos usuários e atendimento gratuito aos demais, desde que mantida a igualdade de tratamento; e

- d) A fundação cultural que mantém livraria para a venda de livros a alunos dos cursos por ela mantidos, ou a terceiros.

Por outro lado, a Receita Federal manifestou entendimento de que ocorre a perda da isenção pela prática de atividade de natureza essencialmente econômica, extravasando a órbita de seus objetivos, quando:

- a) A associação de funcionários da empresa adquire mercadorias e vende a seus associados para pagar em três parcelas;
- b) A entidade esportiva explora linha de ônibus para transporte de associados, cobrando pelo serviço prestado; e
- c) A associação religiosa que exerce a atividade de compra e venda de bens não relacionados à sua finalidade.

Pela interpretação do PN nº 162/74, parte das demais receitas pode ser isenta da COFINS, dependendo de sua integração com o objeto social. Aquelas receitas extras, mas que atendem aos associados da entidade, teoricamente, não teriam tributação. Já considerando a interpretação do PN nº 5/92, as regras são mais restritivas, conflitando em alguns pontos com o PN de 1974.

Todavia, pela aplicação literal das normas, as entidades IMUNES não pagam COFINS, pois seguem o método cumulativo e este só contempla como base a receita bruta e esta tem isenção permitida na MP nº 2.158-35/01.

De qualquer forma, veja nos parágrafos seguintes, algumas consultas antes de JUN/09 e que são relevantes para entender o tema.

Na DISIT 9, a consulta nº 212/06 explica que a receita auferida por templos de qualquer culto, oriunda de um único imóvel locado, recebido em doação, não será tributada pela COFINS. A tributação ocorre em face da isenção que gozam essas entidades, uma vez que esse rendimento é decorrente de suas atividades próprias, não caracterizando ato de natureza econômico-financeira, devendo a renda assim auferida ser integralmente aplicada nas suas atividades fins.

Na mesma região fiscal, a consulta nº 217/06 diz que não são tributados pela COFINS os rendimentos auferidos por instituições de assistência social, oriundos de aluguel de imóvel, em face da isenção que gozam essas entidades. A autoridade fiscal entendeu que este rendimento seria decorrente das atividades próprias, não caracterizando ato de natureza econômico-financeira. A exigência seria que a renda assim auferida fosse integralmente aplicada em suas atividades fins.

As entidades isentas estão sujeitas à incidência não-cumulativa da COFINS sobre as receitas não relativas às atividades próprias, foi o que respondeu a RFB a uma consulta (nº 421, de DEZ/04) formulada por uma Associação Recreativa na DISIT 6. O mesmo entendimento foi manifestado pela consulta nº 18/05, da DISIT 9.

Já a consulta nº 40, de JUN/03, da DISIT 1, detalhou que são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias dos sindicatos, federações e confederações, ou seja, aquelas oriundas de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, e destinadas ao custeio do sistema confederativo. A COFINS incide, à alíquota de 3% (três por cento), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de FEV/99, sobre as receitas de caráter contraprestacional, auferidas pelas entidades acima referidas, tais como as receitas decorrentes de aplicação no mercado financeiro, de aluguéis, bem assim as auferidas nas operações de créditos. Apenas para lembrar que esta consulta é anterior à instituição da COFINS pelo método não-cumulativo e anterior a exclusão das receitas financeiras da base da COFINS.

Na DISIT 8, uma consulta de 2002 (nº 110), também antes da introdução do método não-cumulativo para a COFINS, explicou que as associações civis sem fins lucrativos têm isenção apenas em relação a suas atividades próprias, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações e anuidades ou mensalidades de seus

associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. As demais receitas, como as decorrentes da prestação de serviços, vendas de mercadorias e ganhos de aplicações financeiras serão tributadas.

Um detalhe interessante a ser observado é que, até MAI/09 as entidades ISENTAS que se submeterem a tributação da COFINS pelo método não-cumulativo tiveram isenção sobre as receitas financeiras, o que não ocorria com as entidades IMUNES, que continuaram sendo tributadas pelas regras anteriores, inclusive com tributação de 3% sobre as receitas oriundas de aplicações financeiras. A partir de JUN/09, com a Lei nº 11.941/09, as entidades IMUNES passaram a pagar a COFINS somente sobre a receita bruta. Como esta constitui, em regra, a receita de sua atividade própria, não há que se falar em COFINS nestas entidades.

A consulta nº 348, de OUT/04, da DISIT 6, diz que as entidades isentas estão sujeitas à incidência não-cumulativa da COFINS sobre as receitas não relativas às atividades próprias, estando obrigadas a apresentar o DICON. As receitas financeiras tiveram sua alíquota reduzida a zero. A Consulta nº 349/04, da mesma região fiscal, confirmou o entendimento.

33.11 RESUMO: TEM PIS E COFINS NAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS?

Inicialmente, vamos mostrar uma lista com as entidades IMUNES e ISENTAS ao IR e que constam nas orientações do DICON.

ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	
ENTIDADES IMUNES	ENTIDADES ISENTAS
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Assistência Social; ✓ Educacional; ✓ Sindicatos dos Trabalhadores; ✓ Templos de qualquer culto; ✓ Partidos Políticos, inclusive suas fundações. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Associação Civil ou Cultural; ✓ Entidade Aberta ou Fechada de Previdência Complementar; ✓ Filantrópica; ✓ Sindicatos; ✓ Recreativa; ✓ Científica; ✓ Associação de Poupança e Empréstimo; ✓ Federações e Confederações Sindicais; ✓ Serviços Sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; ✓ Conselhos de Fiscalização de profissões regulamentadas; ✓ Fundações de direito privado; ✓ Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB; e ✓ Organização Estaduais de Cooperativas previstas no artigo 105 da Lei nº 5.764/71.

O PIS/PASEP tanto para as entidades imunes como para isentas será devido sobre a folha de pagamento, com alíquota de 1%. Não há questionamento sobre isso.

A COFINS de uma entidade IMUNE não será devida sobre as receitas da atividade própria. As demais receitas obtidas pela entidade não são alcançadas pela COFINS, pois estariam de fora da Lei nº 10.833/03, que remete a tributação destas entidades para a legislação anterior, que cobrava COFINS com alíquota de 3% apenas sobre a receita bruta. A Lei nº 11.941/09 revogou o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, afirmando que a base de cálculo contemplava somente a RECEITA BRUTA das empresas.

A COFINS de uma entidade ISENTA será devida sobre a totalidade das receitas, pois deve aplicar a Lei nº 10.833/03, combinada com a MP nº 2.158-35/01. Então, as receitas da atividade própria, que atendem a seu objeto social, ficam de fora e as demais receitas, teoricamente, entram na base, com direito aos créditos permitidos em lei. Todavia, o tema é controverso e o debate já foi travado aqui, com os pareceres normativos citados (nº 162/74 e nº 5/92) deixando margem para interpretação.

Entendo que a própria contabilidade, bem feita, pode resolver parte do problema, em diversos casos. Existem muitas situações que uma entidade ISENTA não aufera lucro com determinada atividade, que é exercida exclusivamente ou preferencialmente a seus associados. Neste caso, a entidade poderia fazer o seguinte:

- ✓ RECONHECER os GASTOS para prestar o serviço ou vender as mercadorias por preços subsidiados em contas de ATIVO.
- ✓ Por ocasião da ENTRADA DE RECURSOS, RECONHECER os valores baixando as contas de ATIVO.
- ✓ Normalmente, a conta de ATIVO permanecerá com o saldo devedor e, este valor, deverá ser baixado para DESPESA.

Por exemplo, suponha que uma associação de empregados de determinada empresa seja uma entidade ISENTA de tributos. E que a associação publique um jornal semanal, que seja distribuído gratuitamente aos associados, mas lhe custe R\$ 5.000. Para manter o jornal, a associação tem algumas receitas, a saber:

1. Propaganda de quatro empresas, que pagam R\$ 500 cada, R\$ 2.000 no total, por semana.
2. Classificados, com custo de R\$ 5 por associado. Como são 40 anúncios por semana, há uma receita semanal de R\$ 200.

Teoricamente, a associação tem receita de R\$ 2.200, mas essa receita tem a função, na prática, de cobrir parte dos custos, pois observe que o jornal tem um custo de mais que o dobro das receitas obtidas com propaganda e anúncio. Mesmo não sendo atividade principal, a associação não está se beneficiando, teoricamente, com as receitas, sendo necessárias apenas para ajudar a manter o jornal, por este motivo, entendo que não há que se falar em cobrar COFINS sobre estes valores.

Por outro lado, o argumento do Fisco é que as empresas que fizeram propaganda no jornal da associação deixaram de fazer propaganda no jornal comercial, que é vendido nas bancas, concorrendo com esta empresa.

33.12 ADI 1802

Pela relevância da ação e da decisão, transcrevemos a seguir seu inteiro teor:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (Medida Liminar) - 1802		
Origem:	DISTRITO FEDERAL	Entrada no STF: 11/03/1998
Relator:	MINISTRO DIAS TOFFOLI	Distribuído: 19980311
Partes:	Requerente: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE - HOSPITAIS , ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS (CF 103 , 0IX) Requerido :PRESIDENTE DA REPÚBLICA CONGRESSO NACIONAL	

Dispositivo Legal Questionado Artigos 12, 13 e 14 da Lei Federal nº 9532/97 .

Fundamentação Constitucional

- Art. 146 , 0II
- Art. 150 , 0VI , c

Resultado da Liminar: Deferida em Parte

DECISÃO PLENÁRIA DA LIMINAR

O Tribunal, por unanimidade, deferiu, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do § 001º e a alínea f do § 002º, ambos do art. 012, do art. 013, caput e do art. 014, todos da Lei nº 9532, de

10/12/97, e indeferindo-o com relação aos demais. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Marco Aurélio, Sydney Sanches e Celso de Mello, Presidente. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso, Vice-Presidente.

- Plenário, 27.08.1998.

- Acórdão, DJ 13.02.2004.

Data de Julgamento Plenário da Liminar

Plenário, 27.08.1998.

Data de Publicação da Liminar

Acórdão, DJ 13.02.2004.

Decisão Monocrática Final

EMENTA

1. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.
2. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidas os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (Lei 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.
 - a. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos limites da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.
 - b. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à prova de inconstitucionalidade formal arguida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parágrafo único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.
 - c. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração de imunidade discutida — como as relativas à exigência ou não de gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restrita e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pelo requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na

decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

33.13 ABSORÇÃO DA LEITURA: DEZ QUESTÕES DE MÚLTIPLA ESCOLHA

Recomenda-se fazer as questões pelo menos um dia depois da leitura do capítulo.

Q1

A não cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto, conforme determinado pela Constituição Federal de 1988, ocorre devido à:

- (A) Isenção
- (B) Não incidência
- (C) Suspensão
- (D) Anistia
- (E) Imunidade

Q2

O Clube Esportivo Alegrinho está enquadrado como entidade imune/isenta para fins de COFINS. No mês de JUL/16, um mapa preparado pelo tesoureiro do clube apresentou as seguintes entradas de dinheiro:

- Mensalidades de Associados R\$ 10.400
- Aluguel do salão para festas R\$ 1.100
- Vendas da lanchonete R\$ 400
- Receitas Financeiras (*) R\$ 100

(*) Tributadas na fonte pelo imposto de renda, pela alíquota de 20%.

A COFINS (3%) que deverá ser paga em 25/AGO/16 pelo Clube Alegrinho será:

- (A) R\$ 33
- (B) R\$ 45
- (C) R\$ 48
- (D) R\$ 357
- (E) R\$ 360

Q3

Em relação ao PIS/Pasep, é possível afirmar que as entidades sem fins lucrativos estão:

- (A) Obrigadas ao pagamento sobre o faturamento, entendido como o total de receitas, com alíquota de 0,65%.
- (B) Obrigadas ao pagamento sobre o valor agregado, com alíquota de 1,65%.
- (C) Obrigadas ao pagamento sobre o valor mensal da folha de pagamento, com alíquota de 0,65%.
- (D) Obrigadas ao pagamento sobre o valor mensal da folha de pagamento, com alíquota de 1%.
- (E) Isentas do pagamento desta contribuição.

Q4

Em relação a COFINS, é possível afirmar que as entidades sem fins lucrativos consideradas IMUNES, estão:

- (A) Imunes apenas em relação às receitas da atividade principal, devendo pagar COFINS com alíquota de 3% sobre as demais receitas.
- (B) Isentas apenas em relação às receitas da atividade principal, devendo pagar COFINS com alíquota de 7,6% sobre as demais receitas, podendo deduzir créditos permitidos em lei.
- (C) Obrigadas ao pagamento sobre o faturamento, entendido como o total de receitas, com alíquota de 3%.
- (D) Obrigadas ao pagamento sobre o valor mensal da folha de pagamento, com alíquota de 3%.
- (E) Isentas do pagamento desta contribuição.

Q5 – CESGRANRIO - FUNASA, Contador 2009

Para efeito de PIS e COFINS, as entidades imunes são identificadas na Constituição Federal. Sabe-se que as imunidades podem ser objetivas ou subjetivas. A imunidade é considerada objetiva quando

- (A) A operação é considerada imune e a pessoa jurídica que a pratica, não.
- (B) A operação é considerada imune e a pessoa jurídica que a pratica, também.
- (C) A própria pessoa jurídica é considerada imune.
- (D) A própria pessoa jurídica imune pratica atividades específicas.
- (E) União, estados e municípios praticam atividades empresariais.

Q6 – CESGRANRIO - FUNASA, Contador 2009

Em Contabilidade Tributária, considere os seguintes requisitos:

1. Aplicar seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;
2. Estar legalmente habilitado e ser reconhecido como de utilidade pública;
3. Manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;
4. Manter representação partidária em pelo menos 3/4 dos municípios;
5. Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de participação no resultado ou lucro.

Para determinar a imunidade dos partidos políticos ao recolhimento do PIS e COFINS, devem ser aplicados, de forma cumulativa, os requisitos

- (A) 1, 2 e 3
- (B) 1, 2 e 4
- (C) 1, 3 e 5
- (D) 2, 3 e 4
- (E) 2, 3 e 5

]

Q7

O sindicato dos Professores de Niterói tem os seguintes dados de sua folha de pagamento em NOV/16:

- ✓ Salário + Hora Extra de R\$ 7.200
- ✓ Ajuda de Custo de R\$ 500
- ✓ Anuênio de R\$ 300
- ✓ Salário Família de R\$ 100

Considerando a alíquota de 1%, informe o valor do PIS/PASEP devido pelo Sindicato dos Professores de Niterói ref. ao mês de NOV/16:

- (A) R\$ 72
- (B) R\$ 75
- (C) R\$ 77
- (D) R\$ 80
- (E) R\$ 81

Q8

Uma entidade sem fins lucrativos demitiu um empregado em SET/16, pagando a ele R\$ 9.000 de rescisão de contrato de trabalho. As verbas foram segregadas da seguinte forma:

- Salário + Férias + Horas Extras de R\$ 4.000
- 13º salário de R\$ 1.300
- FGTS de R\$ 2.300
- Aviso Prévio Indenizado de R\$ 1.400

Em relação ao desembolso feito ao ex-empregado, informe a base de cálculo do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento.

- (A) R\$ 4.000
- (B) R\$ 5.300
- (C) R\$ 5.600
- (D) R\$ 7.600
- (E) R\$ 9.000

Q9

Uma Associação de Empregados (Entidade Isenta) tem as seguintes receitas obtidas em JUL/16:

- Receita de Contribuições dos Associados de R\$ 7.000
- Receita de Contribuições da Empresa de R\$ 3.000
- Receita de Aluguel do Salão para Associados de R\$ 500
- Receita de Vendas na Lanchonete de R\$ 2.000
- Compras para a Lanchonete de R\$ 1.250
- Salários + Férias + Horas Extras de R\$ 3.200.
- Benefícios aos empregados de R\$ 700.

A COFINS devida pela Associação de Empregados em JUL/16 monta:

- (A) R\$ 57
- (B) R\$ 75
- (C) R\$ 95
- (D) R\$ 190
- (E) R\$ 323

Q10

Ainda em relação a questão anterior (Questão 9), a Associação de Empregados deverá pagar no mês de JUL/16 a título de PIS/PASEP, o valor de:

- (A) R\$ 16,25
- (B) R\$ 20,62
- (C) R\$ 32,00
- (D) R\$ 39,00
- (E) R\$ 41,25

GABARITO: 1-E 2-B3-D 4-A5-A 6-C 7-D 8-B 9-C 10-D