Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Divergência nº 1 - Cosit

Data 10 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR. PROUNI. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. A isenção de que trata o art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, não se aplica à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de pagamentos da pessoa jurídica que adere ao Prouni.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º e 46; Lei nº 11.096, de 2005, art. 8º; Decreto-Lei nº 5.172 (CTN), de 1966, art. 111,II; Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 2013 e Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001.

Relatório

Trata-se de Representação de Divergência formulada pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (SRRF08), fundada na exigência constante do art. 48, §§ 8º e 9º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c.c. art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que, à época da representação, regia o procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

2. A presente Representação solicita esclarecimentos acerca do benefício de isenção da Contribuição do PIS/Pasep a que tem direito as instituições privadas de ensino superior que aderem ao Programa Universidade Para Todos (Prouni), nos termos da Lei nº 11.096, de 2005.

3. A Divisão de Tributação (Disit) da SRRF01 expediu a Solução de Consulta nº 86, de 2 de junho de 2009, com base na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 13; na Lei nº 11.096, de 2005, art. 8º e na Instrução Normativa nº 456/2004, arts. 1º e 3º, manifestando, na sua ementa o seguinte entendimento, in verbis:

"*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

PIS. PROUNI. INCIDÊNCIA.

A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderir ao Programa Universidade para Todos (Prouni) nos termos dos arts. 5º da Medida Provisória nº 213, de 2004, ficará isenta, no período de vigência do termo de adesão, da Contribuição para o PIS. "

4. Porém, as Soluções de Consulta relativas ao mesmo tema, proferidas pelas respectivas Divisões de Tributação (Disit) das Superintendências Regionais da Receita Federal nas 8ª (oitava), 6ª (sexta) e 4ª (quarta) Regiões Fiscais firmaram os seguintes entendimentos:

4.1 Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 226, de 14 de julho de 2008, com fundamentos na Lei nº 11.096, de 2005, arts. 1º e 8º; na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14; e na Instrução Normativa SRF nº 456, de 2004, art. 1º:

"*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR. INCIDÊNCIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. PROUNI. Nos termos do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, as instituições de educação participantes do Programa Universidade para Todos - Prouni, durante o período de adesão a esse programa, poderão usufruir de isenção da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes da realização de atividades de ensino superior, provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica por elas ministrados. ***Uma vez que a norma isentiva em questão só menciona as contribuições incidentes sobre o faturamento, não há que se cogitar em isenção relativamente ao PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários****. As instituições de educação sem finalidade lucrativa, não beneficentes, que aderirem ao PROUNI não ficam, portanto, isentas do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, a cuja incidência continuam normalmente sujeitas.*"

4.2 Solução de Consulta SRRF/6ª RF/Disit nº 64, de 23 de maio de 2007 embasada na Lei nº 11.096, de 2005, art. 8º; na IN SRF nº 456, de 2004; e no CTN (Lei nº 5.172, de 1966), art. 111:

"*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

Ementa: PROUNI. PIS - FOLHA DE SALÁRIOS

A isenção relativa ao PROUNI diz respeito à receita auferida, decorrente da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica. ***Não há qualquer comando para que o benefício fiscal da isenção seja estendido ao PIS/Pasep calculado sobre a Folha de Salários.*** "

4.3 Solução de Consulta SRRF/4ª RF/Disit nº 42, de 21 de agosto de 2008, com base na Lei nº 11.096, de 2005, art. 8º, III, § 1º; IN SRF nº 456, de 2004, art. 1º, I e § 1º:

"*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

PROUNI. ISENÇÃO. ***A norma isentiva prevista no art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, não alcança a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.***"

5. Assim, diante desta aparente divergência, a Disit da SRRF08 solicita que esta Coordenação se manifeste a respeito.

Fundamentos

6. A Lei nº 11.096, de 2005, instituiu o Programa Universidade para Todos (Prouni), destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. Em contrapartida, como forma de compensar as instituições que aderem ao programa, foram concedidos benefícios fiscais no âmbito federal, nos seguintes termos:

> *"Art. 8º A* ***instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições*** *no período de vigência do termo de adesão:*
>
> *I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;*
>
> *II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;*
>
> *III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e*
>
> *IV -* ***Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970****.*
>
> *§ 1º* ***A isenção de que trata o caput*** *deste artigo* ***recairá*** *sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do* ***caput*** *deste artigo, e s****obre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput*** *deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.*"

7. Essa matéria foi também disciplinada pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 1.394, de 12 de setembro de 2013, como segue:

> ***"Art. 2º*** *A instituição privada de ensino superior****, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente****, que aderir ao Prouni nos termos do art. 5º da Lei nº 11.096, de 2005, ficará isenta, durante o período de vigência do termo de adesão, dos seguintes tributos:*
>
> *I - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);*
>
> *II - Contribuição para o PIS/Pasep;*
>
> *III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e*
>
> *IV - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).*
>
> *§ 1º A isenção de que trata o* ***caput****, em relação aos tributos previstos nos incisos III e IV, resultará em benefício sobre o lucro, e em relação aos tributos previstos nos incisos I e II, resultará em benefício sobre o valor da receita auferida, ambos decorrentes da realização de atividades de ensino superior, provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.*

> *§ 2º Para fins do disposto nos incisos III e IV do **caput** a instituição de ensino deverá apurar o lucro da exploração referente às atividades sobre as quais é aplicada a isenção, observado o disposto no art. 5º e na legislação do Imposto sobre a Renda."*

8. No entanto, as instituições de educação sem fins lucrativos, enquadradas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, apuram a Contribuição para o PIS/Pasep conforme o disposto na 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:*
>
> *[...]*
>
> *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;*
>
> *[...]"*

9. De acordo com o art. 46 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002:

> ***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.*

10. Logo, verifica-se que as instituições privadas de ensino superior sem fins lucrativos não beneficentes, a que se refere o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013, não se sujeitam à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita, mas se submetem à Contribuição para o PIS/Pasep determinada com base na folha de salários.

11. É conveniente enfatizar que o art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, bem assim o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 2013, trataram conjuntamente dos benefícios fiscais que podem ser usufruídos pelas entidades de ensino com finalidade lucrativa e pelas entidades de ensino sem finalidade lucrativa não beneficentes. Nesse contexto, é lógico que uma e outra dessas categorias de entidades de ensino aproveitarão os benefícios fiscais que lhes serão inerentes, de acordo com a forma de tributação a qual se submetem.

12. A partir da legislação transcrita, observa-se que a isenção da Contribuição para o PIS/Pasep em análise recai somente sobre a receita auferida decorrente da realização de atividades de ensino superior proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica. Não há qualquer comando para que o benefício fiscal seja estendido à Contribuição para o PIS/Pasep calculada sobre a Folha de Salários.

13. Desse modo, no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a isenção conferida às instituições que aderirem ao Prouni restringe-se **às contribuições incidentes sobre as receitas por elas auferidas, decorrentes das atividades de ensino superior**. As entidades com finalidades lucrativas aproveitam, assim, o benefício em relação a ambas as contribuições, pois são contribuintes da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento. Por outro lado, as entidades sem finalidades lucrativas só podem aproveitá-lo em relação à Cofins que incide sobre as receitas decorrentes dos cursos superiores de graduação

sequenciais de formação específica por elas ministrados. Não gozam, contudo, de nenhum benefício relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, pois não estão sujeitas à incidência dessa contribuição sobre seu faturamento, mas, sim, sobre sua folha de salários, e esta modalidade de incidência não se encontra prevista na norma isentiva.

14. Outrossim, a legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, por força do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966:

> *Art. 111* ***Interpreta-se literalmente a legislação tributária*** *que disponha sobre:*
>
> *(..)*
>
> *II –* ***outorga de isenção;***

15. Portanto, conclui-se pela impossibilidade de se entender às instituições de ensino superior que aderem ao Prouni isenção da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre sua folha de pagamentos, nos termos da legislação correlata.

16. Por fim, vale aqui ressaltar que a submissão à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, conforme o art. 13, incisos III ou IV, da MP nº 2.158-35, de 2001, não deixa de ser uma forma de tributação mais benéfica para as instituições sem finalidade lucrativa.

Conclusão

17. Assim, diante de todo o exposto, soluciona-se a divergência afirmando-se que a isenção de que trata o art. 8º da Lei nº 11.096, de 1995, não se aplica à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de pagamentos da pessoa jurídica que adere ao Prouni, restringindo-se à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas auferidas em decorrência da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

18. Em razão disso:

a) reforma-se a Solução de Consulta SRRF/1ª RF/Disit nº 86, de 2 de junho de 2009;

b) ratificam-se a Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 226, de 14 de julho de 2008, a Solução de Consulta SRRF/6ª RF/Disit nº 64, de 23 de maio de 2007, e a Solução de Consulta SRRF/4ª RF/Disit nº 42, de 21 de agosto de 2008.

À consideração superior.

AGATHA PINHEIRO LIEBSCHER
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

JOÃO HAMILTON RECH
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência.

Encaminhe-se às Disit das Superintendências Regionais da Receita Federal da 1ª, 4ª, 6ª e 8ª Regiões Fiscais, para ciência e demais providências cabíveis.

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit