



---

**Solução de Consulta nº 92 - Cosit**

**Data** 22 de março de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ementa: RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. REGIME DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO À TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADES ACADÊMICAS DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PARA ENTIDADE NÃO CREDENCIADA.

Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas decorrentes da suposta prestação de serviços de educação superior por entidade não credenciada pelo Ministério da Educação como Instituição de Ensino Superior, ainda que executados mediante a celebração de convênio com entidade credenciada para tanto.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.394, de 1996, arts. 44 e 45; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIV; Nota Técnica nº 388/2013/CGLNRS/DPR/SERES/MEC.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ementa: RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. REGIME DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO À TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADES ACADÊMICAS DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PARA ENTIDADE NÃO CREDENCIADA.

Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas decorrentes da suposta prestação de serviços de educação superior por entidade não credenciada pelo Ministério da Educação como Instituição de Ensino Superior, ainda que executados mediante a celebração de convênio com entidade credenciada para tanto.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.394, de 1996, arts. 44 e 45; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10, XIV, e 15, V; Nota Técnica nº 388/2013/CGLNRS/DPR/SERES/MEC.

## Relatório

Examina-se consulta apresentada pela pessoa jurídica em epígrafe, que, inicialmente, presta as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. De seguida, afirma que o feito se refere ao regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável às receitas decorrentes da prestação de serviços de cursos de educação superior, ou seja, ensino de graduação e pós-graduação (MBA, especialização e aperfeiçoamento), em vista do disposto no art. 10, XIV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Esclarece que os cursos por ela ministrados, ainda que executados por si, realizam-se por meio de convênio com a fundação de ensino superior que menciona. Aduz que, enquanto esta assume a responsabilidade por elaborar o planejamento, o conteúdo acadêmico e a certificação do curso, cabe à peticionante a responsabilidade pela prática de todos os atos de administração inerentes à sua realização, além de ministrar integralmente o conteúdo teórico e prático referente às disciplinas do curso e prover toda a infraestrutura necessária ao desenvolvimento deste, fornecendo os serviços e instalações essenciais (salas de aula, salas de estudos, biblioteca etc.).

4. Articula firmar com seus clientes contratos típicos das instituições de ensino superior, ao oferecer cursos de graduação e pós-graduação (MBA e especialização), bem como cursos de aperfeiçoamento abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação que atendam às exigências do Ministério da Educação. Ressalta que, apesar de o formato do curso ser definido pela referida fundação, incumbe à requerente faturar o serviço a ser prestado e responsabilizar-se por toda a sua execução, fornecendo a estrutura, o material e o corpo discente.

5. Alega enquadrar a totalidade de suas receitas no regime não cumulativo de apuração das ditas contribuições, por supor que suas atividades não estariam abarcadas pelo art. 10, XIV, da Lei nº 10.833, de 2003. Destaca que a inclusão das citadas receitas no regime não cumulativo decorreu do entendimento de que o convênio firmado com a aludida fundação impossibilitaria o enquadramento da consultante como prestadora de serviços de educação, visto que, embora toda a estrutura do curso seja realizada por esta, a certificação do curso seria fornecida pela entidade fundacional.

6. Frisa entender, contudo, que as receitas dos contratos relativos ao fornecimento de cursos de graduação e pós-graduação (MBA, especialização e aperfeiçoamento) devem ser integralmente submetidas à incidência cumulativa das contribuições.

7. Assevera manter-se ativa no Cadastro e-MEC de Instituições e Cursos de Educação Superior, do Ministério da Educação, ao tempo que alega anexar aos autos documento comprobatório neste sentido, que refere como “doc. nº 04”.

8. Neste rumo, colaciona os arts. 44 a 46 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional). Pondera que, consoante a legislação vigente, a atividade por ela desempenhada caracteriza-se como prestação de serviços de educação superior, porquanto apenas as instituições de ensino superior estão autorizadas a ministrar cursos de educação superior.

9. Para corroborar seu entendimento de que a receita decorrente de serviços de educação superior, ainda que realizados mediante convênio com a mencionada fundação, sujeita-se à sistemática de apuração cumulativa das contribuições, invoca o Acórdão nº 05-35.285, de 4 de outubro de 2011, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Campinas; o Acórdão nº 06.23.348, de 12 de agosto de 2009, da DRJ Curitiba, e a Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 296, de 13 de outubro de 2005.

10. Nesta esteira, a solicitante formula estes quesitos:

10.1. a atividade desempenhada pela consulente de prestação de serviços de graduação e pós-graduação (MBA, especialização e aperfeiçoamento) deve ser enquadrada no regime cumulativo de apuração das contribuições?

10.2. na hipótese de ter efetuado os recolhimentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à prestação de serviços de educação de forma incorreta (ou seja, segundo as regras do regime não cumulativo), expõe as seguintes dúvidas:

a) é possível efetuar a apuração extemporânea dos pagamentos das contribuições feitos a maior, resultantes da sistemática não cumulativa, e deduzi-los no recálculo das contribuições relativas às competências passadas?

b) quando do recálculo, para fins de recolhimento das contribuições conforme o regime cumulativo, poderá ser abatido o montante já recolhido pela sistemática não cumulativa através da inclusão em parcelamentos regulamentados pela Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional? Para tanto, deverá proceder à retificação do Darf? E no caso de parcelamentos?

c) na hipótese de, após proceder aos ajustes pertinentes, verificar pagamento a menor das contribuições, esse valor deverá ser atualizado pela taxa de juros Selic e acrescido de multa de mora, ou poderá ser aplicado o disposto no art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013? Em caso positivo, a multa de mora incidirá apenas sobre a parcela do tributo não recolhido?

d) no que tange às obrigações acessórias, deverá promover a retificação de suas declarações já apresentadas (Dacon, EFD-Contribuições, DCTF, Darf etc.)?

11. Observa-se que a peticionária acosta à inicial cópias dos seguintes documentos: procuração para causídico (fl. 18), carteira de identidade do patrono (fl. 20) e contrato social (fls. 24-32). Cabe assinalar que, embora a postulante afirme ter juntado, a este processo, documento relativo ao Cadastro e-MEC (que intitula de “doc. nº 04”), constata-se que tal providência não foi por ela efetivada, de fato, nos autos.

12. É o relatório, em apertada síntese.

## Fundamentos

13. À partida, cumpre sublinhar que o feito sob exame preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, salienta-se que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas no processo, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela respectiva solução, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

14. Neste diapasão, recorde-se que os arts. 10 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, apontam receitas e pessoas jurídicas que permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep:

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:

[...]

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

[...]

Art. 15. Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

15. Por seu turno, a indigitada Lei nº 9.394, de 1996, preconiza:

Art. 44. **A educação superior abrangerá** os seguintes cursos e programas:

I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino, desde que tenham concluído o ensino médio ou equivalente; (Redação dada pela Lei nº 11.632, de 2007).

II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

III - **de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros**, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino;

IV - de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.

[...]

**Art. 45. A educação superior será ministrada em instituições de ensino superior**, públicas ou privadas, com variados graus de abrangência ou especialização.

(grifos nossos)

16. Desta forma, verifica-se que os cursos de graduação e pós-graduação (MBA, especialização e aperfeiçoamento) correspondem ao conceito de educação superior, nos termos do inciso III do art. 44 da Lei nº 9.394, de 1996.

17. Inobstante, acentue-se que o art. 45 da Lei nº 9.394, de 1996, exige que a educação superior seja ministrada em instituições de ensino superior. Reitere-se, porém, que, no presente caso, a fundação de ensino superior é responsável por elaborar o planejamento, o conteúdo acadêmico e a certificação do curso, ao passo que a consulente pratica todos os atos de administração inerentes à sua realização, a par de ministrar integralmente o conteúdo teórico e prático das disciplinas e prover toda a infraestrutura necessária, fornecendo serviços e instalações essenciais.

18. Importa transcrever estes excertos da Nota Técnica nº 388, de 21 de junho de 2013, editada pela Coordenação-Geral de Legislação e Normas de Regulação da Educação Superior da Diretoria de Política Regulatória da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior do Ministério da Educação (CGLNRS/DPR/SERES/MEC) e republicada em 10 de abril de 2015:

#### II.4- DA POSSIBILIDADE DE CONTRATOS, CONVÊNIOS OU PARCERIAS NA OFERTA DE CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU

9. Quanto à hipótese de contratos, convênios ou parcerias, é importante informar que quaisquer atos autorizativos expedidos em favor de determinada Instituição de Educação Superior- IES após processos avaliativos específicos, são personalíssimos, portanto, restritos à IES para a qual foram emanados, vedada a terceirização de atividades acadêmicas da IES a entidades não credenciadas. Assim, eventual terceirização de atividades acadêmicas de uma instituição, incluindo-se as relacionadas à oferta de curso de pós-graduação lato sensu e de transferência de prerrogativas institucionais, configura irregularidade administrativa, sem prejuízo dos efeitos da legislação civil e penal, nos termos do art. 11 e parágrafos do Decreto nº 5.773/2006.

10. Portanto, a celebração de contrato, convênio ou parceria entre instituição credenciada e entidade não credenciada para a oferta de curso superior, a fim de que a entidade não credenciada ofereça diretamente curso de pós-graduação lato sensu - fazendo “uso” dos

atos autorizativos da instituição credenciada e/ou para que os certificados do curso sejam depois “validados” pela instituição credenciada - fará do curso ofertado um “curso livre”, não podendo a Instituição emitir diplomas de curso superior ou de certificado de conclusão de pós-graduação lato sensu, mas apenas certificado de participação, que, por sua vez, não possui valor de título de curso superior para fins do disposto no art. 48, da Lei nº 9.394/96.

11. E necessário esclarecer que a legislação educacional vigente prevê a possibilidade de oferta de cursos por meio de parceria de Instituição de Educação Superior - IES credenciadas com entidades consideradas como não-IES unicamente na modalidade de Educação a Distância - EAD. Contudo, em tais casos, somente as atividades de natureza operacional e logística, como a utilização de infraestrutura, podem ser objeto de convênios, permanecendo as atividades de natureza acadêmica de responsabilidade estrita da instituição regularmente credenciada para a oferta dessa modalidade, tendo em vista, conforme mencionado anteriormente, ser o ato regulatório personalíssimo, não podendo ser objeto de delegação a entidades não credenciadas. II.5 - DA POSSIBILIDADE DE OFERTA DE CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU FORA DA SEDE DA IES

12. No que tange à possibilidade de oferta de cursos de pós-graduação lato sensu em nível de especialização pela IES fora da sede, incumbe informar que as instituições regularmente credenciadas possuem liberdade para ofertar os referidos cursos, de maneira presencial, em qualquer área do saber e em localidade/município diverso daquele constante na Portaria que a credenciou, conforme disposto no Parecer CNE/CES nº 263/200616.

13. No entanto, registre-se que somente será regular a oferta pela IES de curso de pós-graduação lato sensu em nível de especialização fora da abrangência geográfica constante do ato de credenciamento em vigor se realizada de forma direta. Assim, a IES terá de se responsabilizar diretamente pela contratação e definição do perfil do corpo docente, organização didático-pedagógica do curso ofertado, integralização do mesmo, relação das disciplinas, carga horária oferecida e demais requisitos que demonstrem a presença de qualidade inerente à sua atuação em sua sede e pela qual obteve autorização do MEC para funcionamento.

14. Mais uma vez esclarece-se que, caso uma instituição regularmente credenciada “franqueie” a oferta para uma entidade não credenciada para a oferta de curso superior por contrato, convênio ou parceria, apenas validando um serviço educacional que na realidade é de responsabilidade de ente não credenciado, estará configurando irregularidade, bem como o curso ofertado configurará “curso livre”, não podendo ser expedidos certificados de pós-graduação lato sensu.

19. Depreende-se da leitura dessa Nota Técnica que o convênio para o oferecimento de cursos de graduação e pós-graduação entre instituição de ensino superior credenciada e entidade não credenciada não significa que esses cursos estejam sendo oferecidos pela

entidade não credenciada conveniada. Com efeito, quem deve oferecer os cursos é a instituição de ensino superior, ao passo que cabe à entidade não credenciada fornecer apenas a infraestrutura necessária à ministração dos cursos.

## Conclusão

20. Diante do exposto, responde-se ao primeiro quesito formulado (parágrafo 10.1 acima) informando à requerente que se sujeitam ao regime de apuração não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas decorrentes da suposta prestação de serviços de educação superior por entidade não credenciada pelo Ministério da Educação como Instituição de Ensino Superior, ainda que executados mediante a celebração de convênio com entidade credenciada para tanto.

21. Por consequência lógica, ficam prejudicados todos os demais quesitos deste feito, visto fundarem-se na errônea premissa de que as receitas em questão se submetem à incidência cumulativa das contribuições.

22. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

*(Assinado digitalmente)*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

*(Assinado digitalmente)*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

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

*(Assinado digitalmente)*

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

## **Ordem de Intimação**

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

*(Assinado digitalmente)*

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit