



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 162 - Cosit

Data 16 de maio de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL. INCIDÊNCIA.

No âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente dos serviços prestados por instituição de educação que preencha as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base na folha de salários (art. 13, "III", da MP nº 2.158-35, de 2001), não pode descontar créditos calculados em relação aos serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 171, DE 3 DE JULHO DE 2015, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 227, DE 12 DE MAIO DE 2017 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 206, DE 16 DE NOVEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, art. 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, III, e 14, § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II e § 2º, II; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º, III, e 46; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, III, e 47; IN RFB nº 1.396, de 2013;

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL. INCIDÊNCIA.

São isentas da Cofins as receitas derivadas das atividades próprias das instituições de educação a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, assim consideradas somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, além das mensalidades dos alunos como constra prestação de serviços educacionais, destinadas ao custeio e manutenção de suas atividades sem fins lucrativos (Solução de Consulta Cosit nº 171, de 3 de julho de 2015, e Solução de Consulta Cosit nº 206, de 16 de novembro de 2018);

A vedação à apropriação de créditos da Cofins, em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento dessa contribuição, não se aplica às situações em que estes se adquiram com isenção e, posteriormente, sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços a serem vendidos em operações sujeitas ao pagamento desse tributo (Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017);

A pessoa jurídica tomadora de serviços prestados por instituição de educação de que trata o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, decorrentes de atividades próprias desta última (isentas da Cofins), pode, em princípio, descontar créditos da Cofins calculados em relação aos mesmos, desde que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos, a serem vendidos em operações sujeitas ao pagamento dessa contribuição, com fundamento no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, no regime não cumulativo de cobrança; e

A pessoa jurídica tomadora de serviços prestados por instituição de educação de que trata o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, decorrentes de atividades não próprias desta última (portanto, tributadas pela Cofins sobre a receita), pode, em princípio, descontar créditos calculados da Cofins em relação aos mesmos, desde que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, com fundamento no art. 3º, caput, II, da Lei nº 10.833, de 2003, no regime de apuração não cumulativa desse tributo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 171, DE 3 DE JULHO DE 2015, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 227, DE 12 DE MAIO DE 2017 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 206, DE 16 DE NOVEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, X; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, § 2º, II; Decreto nº 4.524, de 2002, art.

46; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 47, II, e § 2º; Nota PGFN/CRJ/Nº 333/2016.

Relatório

Trata-se de consulta formalizada pela pessoa jurídica em epígrafe, subscrita por profissional da advocacia, devidamente constituído, que aborda o disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

2. O defensor articula que sua constituinte, no âmbito das atividades que exerce, contrata serviços de algumas fundações. Ressalta que uma destas, por ser, alegadamente, uma instituição educacional sem fins lucrativos, não recolhe a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a prestação de seus serviços, em razão da isenção prevista nos arts. 13, inciso III, e 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Sendo assim, a consulente entende que esta, ao adquirir os ditos serviços — que informa serem utilizados como insumo em produtos sujeitos à tributação pelas vendas —, pode valer-se do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, para ter direito ao crédito das contribuições.

3. Em seguida, formula as seguintes questões:

3.1. Pode a consulente tomar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep quando do pagamento pela aquisição de serviços da referida fundação, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, uma vez que esta se sujeita ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, consoante o art. 13, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e não sobre a receita decorrente do serviço prestado?

3.2. Pode a consulente tomar créditos da Cofins quando do pagamento pela aquisição de serviços da referida fundação, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, visto que esta é sujeita à isenção da Cofins, por força do art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001?

4. A final, o solicitante presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

FINALIDADE E ADMISSIBILIDADE DO PROCESSO DE CONSULTA

6. Preliminarmente, assinale-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela IN RFB nº 1.396, de 2013.

7. A consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar a realidade dos fatos.

8. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

ANÁLISE DO CASO APRESENTADO

9. As sistemáticas não cumulativas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão regradas basicamente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições.

10. Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta solução de consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins não-cumulativa.

11. No que tange à possibilidade de creditamento das contribuições sociais em tela, vale a leitura do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, já com as alterações derivadas da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(destaques nossos).

12. Por outro lado, a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, dispõe no seu art. 17:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

13. As supracitadas disposições das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, denotam que, por via de regra, o direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins surge com a aquisição de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, tenham sido tributados por essas contribuições, vedando, pois, o creditamento em relação a bens ou serviços adquiridos não sujeitos ao pagamento das contribuições na etapa anterior.

13.1. Nesse ponto, importante ressaltar que a Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de maio de 2017 e que possui efeito vinculante no âmbito da RFB (art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013), concluiu que, a contrario sensu, **a vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 3º, §2º, “II”, das Leis nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições, não se aplica às situações em que estes sejam adquiridos com isenção e, posteriormente, sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços a serem vendidos em operações sujeitas ao pagamento desses tributos.**

13.2. De outra banda, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permite que os créditos regularmente apurados sejam mantidos, ainda que a receita decorrente da operação posterior não esteja sujeita ao pagamento das contribuições.

14. Por último, esclarece-se que, em relação às condições para creditamento na aquisição de insumos, deve-se levar em consideração a publicação do Acórdão decorrente do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial (REsp) 1.221.170/PR, onde tal conceito foi definido e, posteriormente, esmiuçado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, o qual, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a

ser dada à matéria. A ementa do supracitado Parecer, bastante elucidativa, está abaixo colacionada:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

15. Conforme depreende-se da ementa acima colacionada, o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na espécie insumo está autorizado quando o bem ou serviço for essencial ou relevante para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

DO DIREITO AO CRÉDITO DE INSUMO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP A PESSOA JURÍDICA QUE ADQUIRA SERVIÇO DE ENTIDADE EDUCACIONAL

16. Cabe reproduzir as seguintes disposições da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, perenizada pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro 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;

[...]

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.

(negritos nossos)

17. O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, que regulamenta as contribuições em análise, estatui:

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):

[...]

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

[...]

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.

18. A IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, dispõe igualmente:

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

[...]

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;

[...]

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

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

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

[...]

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

19. Nesse ponto, é imprescindível frisar que a Contribuição para o PIS/Pasep tem quatro diferentes formas de incidência, quais sejam: a) sobre a receita ou o faturamento; b) sobre a importação; c) sobre a folha de salários e d) sobre receitas governamentais. Há estanqueidade entre essas modalidades, visto que, apesar de serem denominados “Contribuição para o PIS/Pasep” em virtude da destinação de seus recursos, possuem naturezas jurídicas distintas (art. 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).

20. Dessa forma, o crédito decorrente da aquisição de insumos dá-se nos casos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, consoante arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

21. Em relação às entidades educacionais, percebe-se que aquelas que preencherem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, recolhem a Contribuição para o PIS/Pasep com base em sua folha de salários.

22. Por conseguinte, a fundação em tela (prestadora do serviço) não é isenta da Contribuição para o PIS/Pasep. Sucede que as receitas auferidas pela fundação decorrentes de suas atividades essenciais não são tributadas pela Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou faturamento, porquanto, como visto, a forma de incidência prescrita em lei é outra (sobre a folha de salários), a não ser que a entidade não preencha as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, quando fica obrigada ao pagamento da contribuição incidente sobre a receita ou faturamento, deixando de apurar o tributo sobre a folha de salários.

23. Note-se que são isentas da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas elencadas nos incisos I a IX do caput do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em virtude do §1º do mesmo artigo, mas que tal dispositivo não se aplica à entidade educacional em apreço, dado que esta submete-se, como visto, ao art. 13, “III”, da referida Medida Provisória, sendo sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep com base em sua folha de salário.

24. Destarte, depreende-se que, à vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente dos serviços prestados por instituição de educação que preencha as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base na folha de salários (art. 13, “III”, da MP nº 2.158-35, de 2001), **não pode** descontar créditos calculados em relação aos serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento (cfr. Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º, III, e 46, I, e IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, III, e 47, I).

DA COFINS SOBRE AS RECEITAS DAS ENTIDADES LISTADAS NO ART. 13 DA MP Nº 2.158, DE 2001

25. Passa-se a abordar, doravante, a questão atinente à Cofins. Consta no processo de consulta, cópia de declaração prestada pela citada fundação de que tem natureza de direito privado, sem fins lucrativos, na forma do art. 20, IV, da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e que possui caráter educacional, ao abrigo do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

26. Destarte, para os fins da isenção da Cofins de que trata o art. 14, “x”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, verifica-se ser necessário que as receitas decorrentes dos serviços prestados pela fundação em questão refiram-se às suas atividades próprias.

27. A publicação oficial intitulada Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica 2018 – Capítulo XXII – Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a Receita ou Faturamento (consultada em 07 de maio de 2019¹), disponibilizada na página da RFB na rede mundial de computadores, orienta:

004. Incide a Cofins sobre as receitas das entidades listadas no art. 13 da MP nº 2.158, de 2001?

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, de 2001, são isentas da Cofins.

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

A 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 imunes ao imposto de renda, que estão relacionadas entre as exceções ao regime de apuração não cumulativa, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não lhes são próprias, segundo o regime de apuração cumulativa.

2) As entidades relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que não são imunes ao imposto de renda, deverão apurar a Cofins sobre as receitas que não lhes são próprias, segundo o regime de apuração não cumulativa ou cumulativa, a depender da forma de tributação do imposto de renda.

3) As instituições de educação e de assistência social, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações de que tratam os incisos III e IV do art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001, que desatenderem respectivamente as condições e requisitos previstos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ficam também obrigadas ao pagamento da Cofins incidente sobre suas receitas próprias.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, e 14, X; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 47, § 2º.

(destaques nossos).

¹ <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2018-arquivos/capitulo-xxii-contribuicao-para-o-pis-pasep-e-cofins-incidentes-sobre-a-receita-ou-o-faturamento-2018.pdf>

28. Acerca da incidência da referida isenção da Cofins, faz-se necessário colacionar trechos da Solução de Consulta Cosit nº 171, de 3 de julho de 2015, publicada no DOU de 6 de julho de 2015, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), que tratou do assunto e que, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

28.1. Os trechos pertinentes para a elucidação desta consulta são os seguintes:

Fundamentos

27. Admitindo-se, ainda, que a Consulente está legalmente enquadrada como associação sem fins lucrativos, a que se refere o art.15 da Lei nº 9.532, de 1997, no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep, haverá a incidência da tributação diferenciada estabelecida pelo inc. IV, do art. 13, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Dessa forma, a associação estará sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento), não ocorrendo a tributação pelo faturamento.

“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:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

28. Quanto à Cofins, cabe traçar uma diferenciação entre o tipo de isenção que alcança esta Contribuição e aquele disciplinado pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, referenciado anteriormente, que abrange o IRPJ e a CSLL. Neste último caso trata-se de isenção subjetiva, ou seja, isenção que atinge a totalidade das receitas auferidas pela beneficiária. Já no que respeita ao caput do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, está-se diante de isenção objetiva; quer dizer, estão isentas da Cofins somente parte das receitas auferidas pelas entidades discriminadas no art. 13, no caso, aquelas receitas relativas às suas atividades próprias, nos termos do disposto no inciso X do art. 14.

29. Desse modo, faz-se necessário limitar o alcance do conceito “receita de atividades próprias”, pois somente as receitas delas decorrentes estariam isentas. Nesse sentido, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 2002, em seu art. 47, dispõe da seguinte forma:

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

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que 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 pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

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

30. Resta claro, pois, que a IN SRF nº 247, de 2002, delimitou o alcance da expressão “receitas relativas às atividades próprias”, regulamentando que estas se referem apenas às receitas típicas das entidades sem fins lucrativos, auferidas mediante contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Por outro lado, a isenção não alcança as receitas que apresentam nítido caráter contraprestacional.

28.2. Salienta-se, todavia, que o conceito de “receitas derivadas das atividades próprias” foi ampliado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em virtude do Recurso Especial nº 1.353.111-RS, submetido à sistemática do art. 543-C (repercussão geral) do Código de Processo Civil de 1973, o qual gerou a Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016 – exarada com fundamento no art. 19, inciso V, §§4º, 5º e 7º da Lei nº 10.522, de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014 - atos esses que vinculam a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). A decisão do STJ incluiu, entre as receitas derivadas de atividades próprias das instituições de ensino que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, as receitas auferidas a título de mensalidade dos alunos como contraprestação de serviços educacionais.

28.2.1. O objeto da decisão judicial em tela foi analisado pela Solução de Consulta Cosit nº 206, de 16 de novembro de 2018 (que também possui caráter vinculante em virtude da IN RFB nº 1.396, de 2013), ementada da seguinte forma:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 206, DE 2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA.

A definição de receitas auferidas por instituições de educação que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, decorrentes de “atividades próprias” englobam tanto as indicações do art. 47, §2º da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, quanto a prescrição da Nota PGFN/CRJ/nº 333/2016, ou seja, receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos como contraprestação de serviços educacionais devem também ser acrescidas ao rol de receitas derivadas de atividades próprias da entidade.

Assim, as instituições de educação que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, são isentas da Cofins (art. 14, inciso X, c/c com o art. 13, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), exclusivamente com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. **A receita da atividade própria de uma entidade, cuja finalidade social é a difusão do ensino, é composta pelas doações, contribuições, mensalidades e anuidades recebidas de associados, mantenedores e colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, além das mensalidades dos alunos como contraprestação de serviços educacionais, destinadas ao custeio e manutenção das suas atividades sem fins lucrativos.**

As instituições de educação que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 podem deixar de recolher débitos de Cofins sobre as receitas por ela auferidas, a título de mensalidades pagas pelos alunos como contraprestação de serviços educacionais, com base na Nota PGFN/CRJ/Nº 333/2016.

Dispositivos Legais: Art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997; art. 14, inciso X, c/c com o art. 13, ambos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; art. 47, §2º da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002; Nota PGFN/CRJ/Nº 333/2016.

[grifos ao original]

29. Portanto, depreende-se que, para que possa ocorrer a isenção da Cofins relativamente às receitas decorrentes dos serviços mencionados na consulta, estas não podem ter caráter contraprestacional direto, como explanado acima. A exceção seria no caso de mensalidades dos alunos como contraprestação por serviços educacionais das instituições de ensino em apreço. Neste sentido, ressalte-se que os elementos acostados aos autos pelo causídico são insuficientes à formação do convencimento desta Autoridade Tributária a respeito da natureza do caráter das aludidas receitas e das condições em que estas são obtidas, no presente caso.

Conclusão

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

a) no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente dos serviços prestados por instituição de educação que preencha as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base na folha de salários (art. 13, “III”, da MP nº 2.158-35, de 2001), **não pode** descontar créditos calculados em relação aos serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na

produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento (cfr. Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º, III, e 46, I, e IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, III, e 47, I);

b) são isentas da Cofins as receitas derivadas das atividades próprias das instituições de educação a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, assim consideradas somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, além das mensalidades dos alunos como constraprestação de serviços educacionais, destinadas ao custeio e manutenção de suas atividades sem fins lucrativos (Solução de Consulta Cosit nº 171, de 3 de julho de 2015, e Solução de Consulta Cosit nº 206, de 16 de novembro de 2018);

c) a vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições, não se aplica às situações em que estes se adquiram com isenção e, posteriormente, sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços a serem vendidos em operações sujeitas ao pagamento desses tributos (Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017);

d) diante do item “c”, a pessoa jurídica tomadora de serviços prestados por instituição de educação de que trata o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, decorrentes de atividades próprias desta última (portanto, isentas da Cofins), pode, em princípio, descontar créditos da Cofins calculados em relação aos mesmos, desde que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos, a serem vendidos em operações sujeitas ao pagamento dessa contribuição, com fundamento no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, no regime não cumulativo de cobrança; e

e) a pessoa jurídica tomadora de serviços prestados por instituição de educação de que trata o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, decorrentes de atividades não próprias desta última (portanto, tributadas pela Cofins sobre a receita), pode, em princípio, descontar créditos calculados da Cofins em relação aos mesmos, desde que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, com fundamento no art. 3º, caput, II, da Lei nº 10.833, de 2003, no regime de apuração não cumulativa desse tributo.

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

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

Assinado Digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da COTRI

Ordem de Intimação

Aprovo a solução acima proposta e, com fundamento no art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se conforme o art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

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