



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit  
Fls. 1

---

## Solução de Consulta nº 290 - Cosit

**Data** 21 de outubro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Sujeitam-se ao regime de apuração cumulativa da Cofins as receitas decorrentes da regular prestação de serviços de educação superior, ainda que executados mediante a celebração de convênio entre entidades devidamente credenciadas para tanto.

**REFORMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 92, DE 22 DE MARÇO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 29 DE MARÇO DE 2019.**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.394, de 1996, arts. 44 e 45; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XIV.

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

RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

Sujeitam-se ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas decorrentes da regular prestação de serviços de educação superior, ainda que executados mediante a celebração de convênio entre entidades devidamente credenciadas para tanto.

**REFORMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 92, DE 22 DE MARÇO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 29 DE MARÇO DE 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.394, de 1996, arts. 44 e 45; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 10, XIV, e 15, V.

## 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 docente.

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 petionária 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. Em resposta à presente, foi emitida a Solução de Consulta Cosit nº 92, de 22 de março de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de março de 2019, emendada da seguinte forma:

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

*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**

*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.*

13. Todavia, faz-se necessária a revisão da Solução de Consulta colacionada para conferir um tratamento mais específico para o caso, de acordo com as alegações da ora petionária.

## Fundamentos

14. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto 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 disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

15. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas 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 no caso concreto a realidade dos fatos. No caso específico, embora não haja documento atestando a regular situação cadastral da consulente como Instituição de Ensino Superior, os questionamentos serão respondidos com base no que foi alegado na Consulta, sem prejuízo da ulterior verificação da veracidade dos fatos narrados.

16. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições. O art. 10 c/c o art. 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece as receitas e as pessoas jurídicas que permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa das referidas contribuições:

*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)*

17. 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.***

*Art. 46. A autorização e o reconhecimento de cursos, bem como o **credenciamento de instituições de educação superior**, terão prazos limitados, sendo renovados, periodicamente, após processo regular de avaliação.*

*(grifos nossos)*

18. 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.

19. O funcionamento regular de instituição de ensino superior depende de credenciamento junto ao MEC (art. 4º, I, do [Decreto nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017](#)), não sendo necessário credenciamento específico para a oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu*, de acordo com a Resolução CNE/CES nº 1, de 6 de abril de 2018:

*Art. 1º Cursos de pós-graduação lato sensu denominados cursos de especialização são programas de nível superior, de educação continuada, com os objetivos de complementar a formação acadêmica, atualizar, incorporar competências técnicas e desenvolver novos perfis profissionais, com vistas ao aprimoramento da atuação no mundo do trabalho e ao atendimento de demandas por profissionais tecnicamente mais qualificados para o setor público, as empresas e as organizações do terceiro setor, tendo em vista o desenvolvimento do país.*

*§ 1º Os cursos de especialização são abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação, que atendam às exigências das instituições ofertantes.*

*§ 2º Os cursos de especialização poderão ser oferecidos presencialmente ou a distância, observadas a legislação, as normas e as demais condições aplicáveis à oferta, à avaliação e à regulação de cada modalidade, bem como o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).*

*§ 3º Poderão ser incluídos na categoria de curso de pós-graduação lato sensu aqueles cuja oferta se ajuste aos termos desta Resolução, mediante declaração de equivalência pela Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação.*

*Art. 2º Os cursos de especialização poderão ser oferecidos por:*

***I - Instituições de Educação Superior (IES) devidamente credenciadas para a oferta de curso(s) de graduação nas modalidades presencial ou a distância reconhecido(s);***

*II - Instituição de qualquer natureza que ofereça curso de pós-graduação stricto sensu, avaliado pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), autorizado pelo Conselho Nacional de Educação (CNE), na grande área de conhecimento do curso stricto sensu recomendado e reconhecido, durante o período de validade dos respectivos atos autorizativos;*

*III - Escola de Governo (EG) criada e mantida por instituição pública, na forma do art. 39, § 2º da Constituição Federal de 1988, do art. 4º do Decreto nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006, credenciada pelo CNE, por meio de instrução processual do MEC e avaliação do Instituto Nacional de Pesquisa Anísio Teixeira (Inep), observado o disposto na Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, no art. 30 do Decreto nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017, e no Decreto nº 9.057, de 25 de maio de 2017, no que se refere à oferta de educação a distância, com atuação voltada precipuamente para a formação continuada de servidores públicos;*

*IV - Instituições que desenvolvam pesquisa científica ou tecnológica, de reconhecida qualidade, mediante credenciamento exclusivo pelo CNE por meio de instrução processual do MEC para oferta de cursos de especialização na(s) grande(s) área(s) de conhecimento das pesquisas que desenvolve; V - Instituições relacionadas ao mundo do trabalho de reconhecida qualidade, mediante credenciamento exclusivo concedido pelo CNE por meio de instrução processual do MEC para oferta de cursos de especialização na(s) área(s) de sua atuação profissional e nos termos desta Resolução.*

*§ 1º Os cursos de especialização somente poderão ser oferecidos na modalidade a distância por instituições credenciadas para esse fim, conforme o disposto no § 1º do art. 80 da Lei nº 9.394, de 1996, e o Decreto nº 9.057, de 2017.*

***§ 2º Fica permitido convênio ou termo de parceria congêneres entre instituições credenciadas para a oferta conjunta de curso(s) de especialização no âmbito do sistema federal e dos demais sistemas de ensino.***

*(Grifos nossos)*

20. Portanto, as receitas oriundas da **prestação regular** de serviço de educação superior na modalidade graduação e pós-graduação por **entidade devidamente credenciada** estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o art. 10, XIV, c/c o art. 15, V da Lei nº 10.833, de 2003.

21. Nesses termos, considerando-se a situação narrada pela consultante, o fato de ela firmar um convênio com outra IES também devidamente credenciada para ministrar curso de acordo com planejamento e conteúdo fornecido por esta não altera o entendimento aqui exposto.

22. No que diz respeito aos questionamentos do item 10.2. – acerca de ajustes e procedimentos relativos à alegada incorreção no regime de apuração em períodos passados –, é ineficaz a consulta, por não identificar o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, bem como por objetivar a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, conforme incisos II e XIV do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

22.1. Ainda assim, a título informativo, cumpre esclarecer que:

a) Dacon - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais: com a publicação da IN RFB nº 1441, de 20 de janeiro de 2014, foi extinto o Dacon relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, sendo obrigatória sua apresentação somente para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013. O prazo para entrega do Dacon se encerrou em 31/12/2018, transcorridos cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador do PIS e da Cofins apurados em dezembro de 2013. Trata-se de aplicação da IN RFB nº 1.441, de 2014, que extinguiu, em 21/01/2014, o Dacon relativamente a FGs ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, combinada com o art. 150, §4º, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), que dispõe sobre tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o PIS e a Cofins.

b) EFD-Contribuições: instituída no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e utilizada pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, tem no artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, que a regula, o comando referente à sua retificação.

c) É a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, devendo ser observado, particularmente, o art. 161-C, que dispõe que no caso de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação serão recepcionados pela RFB somente depois da confirmação da transmissão da EFD-Contribuições, na qual se encontre demonstrado o direito creditório, de acordo com o período de apuração.

d) Somente a consulta eficaz formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, conforme art. 10 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

## Conclusão

23. Diante do exposto, responde-se à consultante que as receitas decorrentes da regular prestação de serviços de educação superior na modalidade graduação e pós-graduação sujeitam-se ao regime de apuração cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, ainda que os referidos serviços sejam executados mediante a celebração de convênio entre entidades devidamente credenciadas para tanto.

24. É ineficaz a consulta acerca de ajustes e procedimentos relativos à alegada incorreção no regime de apuração em períodos passados, por não identificar o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, bem como por objetivar a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

25. Reforma-se a Solução de Consulta Cosit nº 92, de 22 de março de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de março de 2019.

*Assinado digitalmente*  
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

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

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUZA 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 Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit