



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

SOLUÇÃO DE  
CONSULTA

252 – COSIT

DATA

5 de setembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

### **Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA PÚBLICA E SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO.

A imunidade recíproca de que trata a alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal: a) aplica-se ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às atividades essenciais da empresa pública ou sociedade de economia mista prestadora de serviço público, desde que não distribua lucros a acionistas, nem ofereça risco ao equilíbrio concorrencial; b) aplica-se somente a impostos; e c) não se aplica às contribuições sociais, como, por exemplo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 33, de 29 de agosto de 2022.**

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso VI, alínea “a”, §§ 2º e 3º; e Parecer PGFN SEI nº 15935/2021/ME.

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

PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DE SERVIÇOS PÚBLICOS ESSENCIAIS. SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA.

A empresa pública ou sociedade de economia mista prestadora de serviços públicos essenciais, desde que atenda aos requisitos para o reconhecimento da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição, à luz do quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, com repercussão geral (Tema nº 1.140), conforme esclarecido no Parecer SEI nº 15.935/2021/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, fica sujeita, unicamente, ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 8º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 2002, por se

tratar de hipótese de exclusão subjetiva do regime de apuração não cumulativa.

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º a 3º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º e art. 8º, inciso IV; e Parecer PGFN SEI nº 15935/2021/ME.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**  
ESSOA JURÍDICA PRESTADORA DE SERVIÇOS PÚBLICOS ESSENCIAIS.  
SUJEIÇÃO AO REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA.

A empresa pública ou sociedade de economia mista prestadora de serviços públicos essenciais, desde que atenda aos requisitos para o reconhecimento da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição, à luz do quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, com repercussão geral (Tema nº 1.140), como esclarecido no Parecer SEI nº 15.935/2021/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, fica sujeita, unicamente, ao regime de apuração cumulativa da Cofins, nos termos do art. 10, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003, por se tratar de hipótese de exclusão subjetiva do regime de apuração não cumulativa.

**Dispositivos legais:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º a 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º e art. 10, inciso IV; e Parecer PGFN SEI nº 15935/2021/ME.

## RELATÓRIO

A consulente, acima identificada, informa ser uma sociedade de economia mista, tendo-lhe sido outorgado o serviço público de abastecimento de água, esgotamento sanitário e saneamento no estado de Sergipe.

Informa ainda que, como prestadora de serviço público estatal, não explora atividade econômica com fins lucrativos.

Explica que o art. 8º da Lei nº 11.445, de 2007, dispõe que os titulares dos serviços públicos de saneamento básico – sua atividade-fim – podem delegar sua prestação a outras entidades, nos termos do art. 241 da Constituição Federal. Desse modo, foi transferido a ela a competência para executar o serviço, sujeitando-a a intenso controle e a diversas restrições. Nessa situação, não foi modificada a natureza do serviço, que permaneceu público, porém executado de forma descentralizada.

2. Sendo assim, afirma ter ingressado com Ação Ordinária (ACO 3.410) perante a Suprema Corte, tendo-lhe sido reconhecida a Imunidade Tributária Recíproca prevista no art. 150 da Constituição Federal, o que ensejaria compulsoriamente o seu enquadramento no rol das exceções ao regime não cumulativo para o recolhimento do PIS e da COFINS. Destacou ainda que

vem adotando esse regime não cumulativo em relação a tais contribuições, mesmo com a declaração da noticiada imunidade tributária recíproca, com fundamento no artigo 150, VI, “a”, do texto constitucional.

3. Aduz que há dois enquadramentos possíveis no rol das exceções ao regime não cumulativo previstos nas Leis nºs 10.637, de 2002 (PIS/Pasep) e 10.833, de 2002 (Cofins), quais sejam: (a) pessoas jurídicas imunes a impostos; e (b) órgãos públicos, autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei.

4. Transcrevendo passagens doutrinárias, defende que seu caso não se trata de concessão de serviço público, uma vez que não estariam presentes os elementos de tal instituto e que, apesar de a sociedade de economia mista não estar indicada nas Leis nºs 10.637, de 2002 (PIS/Pasep) e 10.833, de 2002 (Cofins) (respectivamente artigos 8º, inciso V, e 10, inciso V), “*através de uma interpretação teleológica, pode-se concluir que a intenção do legislador consiste em atingir àqueles beneficiados pela imunidade tributária recíproca*”, razão pela qual entende que este dispositivo se estende à consulente, considerando a decisão proferida na Ação Cível Originária, que reconheceu seu direito à Imunidade Tributária Recíproca em relação ao patrimônio, aos bens e aos serviços utilizados na prestação dos serviços públicos que realiza.

5. Em seguida, defende que, mesmo não sendo juridicamente possível à União entender que não se aplicaria à consulente o regime de tributação às contribuições adotado pelas Autarquias, estaria a consulente enquadrada na exceção prevista no inciso IV do artigo 8º da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS/Pasep), e no inciso IV do artigo 10, da Lei nº 10.833, de 2002 (Cofins), por ser pessoa imune ao imposto.

6. Desse modo, apresenta os seguintes questionamentos:

*6.1 – “a Consulente está sujeita à apuração do PIS e da COFINS observado o disposto no **Inciso V** do Art. 8º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e **inciso V** do Art. 10 da Lei 10.833/2002 (COFINS)?” ou*

*6.2 – “a Consulente está sujeita à apuração do PIS e da COFINS observado o disposto no **Inciso IV** do Art. 8º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e **inciso IV** do Art. 10 da Lei 10.833/2002 (COFINS)?”.*

## FUNDAMENTOS

7. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, visa a esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, eliminando ambiguidade ou obscuridade acaso existentes. Configura orientação oficial da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula. É natural, portanto, que sua formulação precise ser realizada em estrita observância das normas vigentes, sob pena de, em caso contrário, ser declarada ineficaz, ou seja, inapta a produzir os efeitos que lhe são típicos.

8. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa. Desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consultante, nem constitui instrumento hábil para o reconhecimento de imunidade tributária, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

9. Desse modo, a presente Solução de Consulta irá se ater a definir se é aplicável à pessoa jurídica em questão o regime de apuração cumulativa ou não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10. Cabe, primeiramente, comentar que a existência de regimes diferentes de apuração, no âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, iniciou com a publicação da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. A partir da vigência desses atos legais, o regime de apuração não cumulativa tornou-se o **sistema padrão** aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre a receita. Ao mesmo tempo, o art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 estabeleceram exceções à aplicação do regime de apuração não cumulativa. Foram, assim, nominadas determinadas pessoas jurídicas (exclusões subjetivas) e determinadas receitas (exclusões objetivas) que continuariam sujeitas ao regime de apuração cumulativa. Dentre essas pessoas jurídicas, os incisos IV e V desses dispositivos mencionam as “pessoas jurídicas imunes a impostos” e “os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988”:

***Lei nº 10.637, de 2002***

*Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:*

*(...)*

*IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;*

*V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;*

***Lei nº 10.833, de 2003***

*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:*

*(...)*

*IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;*

*V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;*

11. Por óbvio que a sociedade de economia mista em questão não se trata de órgão público, autarquia ou fundação pública. Cabe examinar, então, se não se trata de pessoa jurídica imune.

12. Perquirindo-se sobre essa matéria, constata-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou sobre o tema em questão por meio da Solução de Consulta Cosit nº 33, de 29 de agosto de 2022, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 26 de setembro de 2022, cujo entendimento apresenta efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. O inteiro teor desta Solução de Consulta encontra-se disponível no site RFB na Internet<sup>1</sup> e seus fundamentos e conclusão estão parcialmente reproduzidos a seguir:

8. *A imunidade recíproca a que se refere a alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição é de caráter subjetivo. Referida imunidade se aplica aos entes da federação, bem como às fundações e autarquias mantidas pelos mesmos entes, mas, nesse último caso, somente em relação às finalidades essenciais. Assim, em leitura literal do texto da Constituição, a imunidade recíproca, sob o aspecto subjetivo, não se aplicaria à sociedade de economia mista.*

9. *A respeito da jurisprudência mencionada, a mesma deve ser interpretada restritivamente, isto é, não pode ser estendida de forma genérica a toda e qualquer estatal. A imunidade recíproca beneficia os sujeitos passivos que tiverem norma que vincule a Administração Tributária. Nesse sentido dispõem a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019:*

**Lei nº 10.522, de 2002**

*Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:*

*(...)*

*II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;*

*(...)*

*VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal*

<sup>1</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126296>

*Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:*

*a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (...)*

*Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado:*

*I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;*

*(...)*

*III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos.*

10. *Desse modo, importante mencionar que no Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, o Supremo Tribunal Federal (STF), julgando o tema nº 1.140 de repercussão geral, acolheu a tese abaixo exposta:*

*As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.*

10.1. *Assim, observada a tese fixada pelo STF, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos do Parecer PGFN SEI nº 15935/2021/ME, reincluiu o tema na lista de dispensa de contestação e recursos (item 1.23, “e”), nos seguintes termos:*

*“1.23 – Imunidades*

*e) Empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público. Resumo: diante da tese firmada no Tema nº 1.140, é possível concluir que as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas, nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.*

**Observação 1:** A imunidade limita-se aos impostos não abrangendo outras espécies de tributos, tais como contribuições sociais (que dependem do preenchimento dos requisitos previstos pelo art. 195, §7º, da Constituição Federal).

**Observação 2:** A cobrança tarifária isoladamente considerada é argumento irrelevante para os fins de reconhecer ou negar a extensão da imunidade tributária às estatais e para qualificar a sua atividade como de natureza econômica a teor do art. 150, §3º, CF, devendo não mais ser alegado em juízo.

**Observação 3:** Ressalvadas as situações já especificamente examinadas pelo STF, não se aplica a dispensa quando a estatal pleiteia a extensão da imunidade recíproca à verba decorrente da exploração da atividade econômica, sob alegação de que o recurso é vertido para o incremento do serviço público, consoante fundamento extraído do item III da Nota SEI nº 27/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Precedente: RE nº 1.320.054/SP.

Referência: Parecer PGFN SEI nº 15935/2021/ME e item III da Nota SEI nº 27/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Data da reinclusão: 01/12/2021”.

10.2. Logo, o fato de a consulente ser sociedade de economia mista não constitui, por si só, impeditivo à fruição da imunidade tributária recíproca. Por outro lado, visualiza-se que a tese fixada pela Suprema Corte exige um teste de requisitos para que seja admissível a fruição de imunidade recíproca por empresas públicas e sociedades de economia mista: (i) prestação de serviço público essencial; (ii) não distribuição de lucros a acionistas privados; e (iii) ausência de risco ao equilíbrio concorrencial. Tais requisitos são verificáveis em cada caso concreto.

[...]

### **CONCLUSÃO**

14. Do exposto, soluciona-se a presente consulta para responder à consulente que:

a) Observada a tese fixada no RE nº 1.320.054/RG e considerados o art. 19-A da Lei nº 10.522, de 2002, e o teor do Parecer PGFN SEI nº 15935/2021, o fato de a consulente ser sociedade de economia mista não constitui, por si só, impeditivo à fruição da imunidade tributária recíproca;

b) Conforme entendimento fixado no Parecer PGFN SEI nº 15935/2021, para que a sociedade de economia mista possa fruir a imunidade tributária recíproca faz-se necessário verificar, no caso concreto, o cumprimento de um teste de requisitos constitucionais: (i) prestação de serviço público essencial; (ii) não distribuição de lucros a acionistas privados; e (iii) não atuar em ambiente concorrencial. A solução de consulta não é meio hábil para a declaração de direito à imunidade tributária;

[...]

13. Decorre dos fundamentos expostos na Solução de Consulta nº 33, de 2022, o reconhecimento de que a imunidade recíproca é aplicável às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos essenciais, desde que não distribuam lucros a acionistas, nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial. Cabe examinar então se desse reconhecimento de imunidade decorre a subsunção do caso à exceção ao regime de apuração não cumulativa prevista no inciso IV do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso IV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

14. Observando-se o rol de imunidades elencadas no inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, verifica-se que parte delas foi estabelecida com referência literal a determinadas pessoas (imunidade subjetiva) e parte com referência literal a objetos (imunidade objetiva). Destarte, incontestemente que, ao referir-se a “pessoas jurídicas imunes a impostos”, os citados dispositivos legais alcançam, no todo ou em parte, as pessoas beneficiadas pela parcela do rol **de imunidades tributárias estabelecidas em relação a pessoas**, e, evidentemente, não abrangem aquelas que apenas operam com objetos versados em regras de imunidade tributária.

15. Assim, a Constituição Federal de 1988 reza que gozam de imunidade subjetiva, em maior ou menor intensidade, as seguintes pessoas jurídicas (Constituição Federal, art. 150, VI, “a”, “b”, “c”, §§ 2º, 3º e 4º):

- a) os entes políticos federativos (União, Estados, Distrito Federal, e Municípios);
- b) as autarquias instituídas pelos entes federativos;
- c) as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- d) os templos de qualquer culto;
- e) os partidos políticos, inclusive suas fundações;
- f) as entidades sindicais dos trabalhadores;
- g) as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos

16. Importante mencionar que, conforme supra citado, o STF tem estendido a imunidade recíproca de que trata a alínea “a” do inciso VI do art. 150 da CF a determinadas empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviço público. Com efeito, em suas decisões, o STF tem sido enfático em afirmar que a imunidade que se estende às aludidas empresas públicas e sociedades de economia mista é a imunidade recíproca de que gozam os entes federativos (Tema nº 1.140), fazendo-se necessário verificar, no caso concreto, o cumprimento de certos requisitos constitucionais: (i) a prestação de serviço público essencial; (ii) a não distribuição de lucros a acionistas privados; e (iii) a não atuação em ambiente concorrencial.

17. Nesse ponto, exsurge a seguinte questão: a referência feita pelo inciso IV do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo inciso IV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, a “pessoas jurídicas imunes a impostos” abrange todas as entidades que gozam a imunidade estabelecida pela Constituição Federal ou apenas algumas delas?



18. Recorre-se então à interpretação sistemática para, em face da generalidade do texto dos citados dispositivos legais e da inexistência de consistente critério diferenciador das imunidades concedidas pela Constituição Federal a determinadas pessoas, concluir que a citada referência alcança **todas as entidades** que ostentam a mencionada imunidade concedida a pessoas (imunidade subjetiva), em relação à totalidade de suas atividades ou a apenas parte delas, sejam elas citadas expressamente pela Constituição Federal ou agraciadas por decisão do Supremo Tribunal Federal.

19. Dessa forma, plenamente aplicável ao caso a mencionada norma de exceção ao regime de apuração não cumulativa, de modo que, desde que atendidos os requisitos impostos pelo STF ao gozo da imunidade recíproca, as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público essencial sujeitam-se ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## CONCLUSÃO

20. Diante do exposto, conclui-se que a consulente, desde que atendidos os requisitos para o reconhecimento da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição, à luz do quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, com repercussão geral (Tema nº 1.140), como esclarecido no Parecer SEI nº 15.935/2021/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, fica sujeita, unicamente, ao **regime de apuração cumulativa** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 8º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, por se tratar de hipótese de exclusão subjetiva do regime de apuração não cumulativa. Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 33, de 29 de agosto de 2022.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta declarando-a parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 33, de 2022. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, d de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação