



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

### SOLUÇÃO DE CONSULTA

48 – COSIT

### DATA

25 de março de 2025

### INTERESSADO

### CNPJ/CPF

#### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

AUTARQUIA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. NÃO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. NÃO INCIDÊNCIA DA CSLL.

O desenvolvimento de atividades pedagógicas por autarquia educacional federal, se não exercida com intuito lucrativo, não realiza resultado do exercício nos termos da legislação comercial, razão pela qual não incide, nessa hipótese, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

**Dispositivo Legal:** Lei nº 7.689, de 1988, arts. 1º e 2º.

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

PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. AUTARQUIA. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE.

A imunidade à Cofins a que se refere o art. 195, § 7º, da Constituição Federal não se aplica às autarquias, posto que as pessoas jurídicas de direito público não configuram entidades beneficentes, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 187, de 2021, que estabelece que entidade beneficente é a pessoa jurídica de direito privado.

PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. AUTARQUIA. NÃO CONTRIBUINTE DA COFINS.

Não são contribuintes da Cofins as pessoas jurídicas de direito público, entre as quais, as autarquias.

**Dispositivo Legal:** Constituição Federal, art. 195; Lei Complementar nº 187, de 2021, arts. 1º a 5º; Lei nº 10.406, de 2002, art. 41; Lei nº 9.715, de 1988, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; e Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 7º; 8º, 21, 23 e 125.

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

PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. AUTARQUIA. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE.

A imunidade à Contribuição para o PIS/Pasep a que se refere o art. 195, § 7º, da Constituição Federal não se aplica às autarquias, posto que as pessoas jurídicas de direito público não configuram entidades beneficentes, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 187, de 2021, que estabelece que entidade beneficente é a pessoa jurídica de direito privado.

AUTARQUIAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. INCIDÊNCIA.

Incide a Contribuição para o PIS/Pasep das pessoas jurídicas de direito público sobre as receitas correntes arrecadadas, incluídas as receitas auferidas em caráter contraprestacional pela prestação de serviços educacionais e de serviços de consultoria, e sobre as transferências correntes e de capital, excluídas as constantes dos Orçamento Fiscal e da Previdência Social da União.

**Dispositivo Legal:** Constituição Federal, art. 195; Lei Complementar nº 187, de 2021, arts. 1º a 5º; Lei nº 10.406, de 2002, art. 41; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 311;

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

CONSULTA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta formulada sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

É ineficaz a consulta formulada que não verse sobre a interpretação de dispositivo da legislação tributária e aduaneira no âmbito da competência atribuída à Secretaria da Especial da Receita Federal do Brasil.

**Dispositivo Legal:** Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, incisos VII e XIII.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB – para formular consulta acerca da interpretação de dispositivo da legislação tributária, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) nos termos seguintes.

2. A interessada declara ser autarquia federal, de regime especial nos termos do art. 4º da Lei nº 5.540, de 18 de abril de 1969, vinculada ao Ministério da Educação, e ter como finalidade ministrar cursos de graduação e pós-graduação *lato* e *stricto sensu*, licenciatura, cursos técnicos, cursos de educação continuada, pesquisas na área de tecnologia, entre outros.

3. Diz que, em conformidade com sua finalidade, oferta serviços de educação sem contraprestação (cursos técnicos, graduação, pós-graduação *stricto sensu*) e também serviços educacionais com contraprestação (pós-graduação *lato sensu*), além de haver previsão para prestar serviço técnico especializado de consultoria (contratação em andamento) para um município de seu Estado, em decorrência de ação de extensão, com contraprestação financeira.

4. Assim, formula a presente consulta, considerando os três tipos de serviços que podem ser por ela prestados, quais sejam: (1) serviços educacionais sem contraprestação; (2) serviços educacionais com contraprestação; e (3) serviço de consultoria com contraprestação financeira em forma de repasse para cobrir custos da execução do contrato, tais como custos com a gestão financeira, a contratação de pessoal, a compra de materiais etc.

5. Sobre a imunidade tributária, relaciona o art. 150, VI, “a”, §§ 2º e 3º, da Constituição da República, de 1988, e os arts. 180 a 182 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

6. Entende que, quando presta serviços educacionais sem contraprestação, goza de imunidade tributária, tanto para fins do Imposto sobre Serviços - ISS - (tributo municipal) quanto para fins de IRPJ (tributo federal), pois se trata do simples exercício de sua finalidade essencial, qual seja, a prestação de serviços de educação.

7. Entretanto, diz ter dúvidas se a imunidade tributária prevalece para os demais tipos de serviços (educacional e consultoria com contraprestação), em decorrência do disposto nos §§ 2º e 3º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 e no parágrafo único do art. 182 do RIR/2018.

8. Em relação aos serviços de educação com contraprestação – mensalidades pagas pelo aluno para cursar pós-graduação *lato sensu* –, entende que se trata de atividade contida no bojo da sua finalidade essencial; entretanto, como há contraprestação financeira, sua dúvida é se a imunidade tributária se aplica a essa hipótese.

9. Sobre os serviços de consultoria com contraprestação financeira, entende não se tratar de sua finalidade essencial, porém questiona se esses serviços, caso possam ser considerados decorrentes de sua finalidade essencial, nos termos do § 2º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 e do parágrafo único do art. 182 do RIR/2018, são alcançados pela imunidade tributária.

10. Explica que a prestação de serviços de consultoria técnica, na Instituição, surge em decorrência das ações de extensão e para cumprir a finalidade desta: a “integração da Instituição com a sociedade, contribuindo para democratizar o conhecimento e melhorar a qualidade de vida da comunidade”.

11. Sobre a isenção ou não incidência de contribuições sobre os serviços por ela prestados, descreve suas dúvidas nos termos a seguir.

12. Em relação à CSLL, comenta que, considerando que o art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro 1991, dispõe que “São contribuintes as pessoas jurídicas estabelecidas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária”, entende que todas as pessoas jurídicas, sejam elas de direito público ou privado, devem contribuir para a CSLL. Entretanto, o fato gerador desta contribuição é o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º) e, por sua natureza jurídica, não apura lucro, sendo todas as suas receitas aplicadas na Instituição. Assim, não há que se falar em lucro quando se trata de prestação de serviços de educação sem contraprestação. Porém, quando se trata de educação ou de consultoria com contraprestação financeira, apresenta dúvida sobre ser considerada contribuinte da CSLL e, portanto, apurar lucro ao auferir receita por meio da prestação desses serviços.

13. No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep, diz que o art. 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, estabelece que os contribuintes dessa contribuição são as pessoas jurídicas de direito privado, o que parece ir de encontro ao art. 2º, inciso III, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que considera as autarquias (pessoa jurídica de direito público) como contribuintes; assim, questiona se é possível interpretar que não são contribuintes do Pasep, posto que ser pessoa jurídica de direito público em todos os três tipos de serviços prestados.

14. No tocante à Cofins, diz que a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º, é genérica ao determinar o seu contribuinte e a Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, restringe, considerando como contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado e questiona se, ao prestar serviços remunerados (educação e consultoria com contraprestação) é considerada como contribuinte da Cofins.

15. Em seguida, apresenta a fundamentação legal, relacionando as normas a que faz referência em sua exposição.

16. Ao final, apresenta seus questionamentos:

- 1) O serviço de consultoria, que, na prática, decorre de atividade finalística da Instituição, qual seja a extensão, pode ser entendido como decorrente da atividade essencial do XXX para fins de imunidade tributária?
- 2) Sendo o XXX uma Autarquia Federal (pessoa jurídica de direito público interno), as receitas arrecadadas decorrentes da prestação de serviço de educação com contraprestação financeira e de serviços de consultoria com contraprestação financeira, se este último for considerado decorrente da atividade essencial do XXX para fins de imunidade tributária, são imunes a IR e a ISSQN?
- 3) O XXX é contribuinte da CSLL, ainda que a Instituição não apure lucro – fato gerador desta contribuição – no caso de auferir receitas por meio da prestação de serviços de educação ou de consultoria com contraprestação financeira?

- 4) Considerando o disposto nas legislações consultadas, é possível interpretar que o XXX NÃO é contribuinte do PASEP, posto que a Instituição é pessoa jurídica de direito público?
- 5) O XXX, na prestação de serviços remunerados (educação com contraprestação e consultoria com contraprestação) é contribuinte da COFINS?

## FUNDAMENTOS

17. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

18. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre aquele.

19. Assim, 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 do que foi relatado.

20. Considerando que os requisitos formais da consulta estão de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, passa-se ao exame dos questionamentos.

21. A interessada informa ser autarquia federal, uma instituição de educação vinculada ao Ministério da Educação, e questiona se a imunidade ou determinadas isenções tributárias aplicam-se aos serviços educacionais e aos serviços de consultoria por ela realizados com contraprestação financeira em forma de repasse para cobrir custos da execução do contrato.

### DA IMUNIDADE AO IMPOSTO SOBRE A RENDA – INEFICÁCIA DA CONSULTA APRESENTADA

22. A imunidade a impostos consiste em direito estabelecido pela Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:(Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

23. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) –, estabelece o seguinte sobre as limitações da competência tributária e sobre os requisitos a serem observados pelas entidades sujeitas ao benefício da imunidade:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

(...)

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

24. A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, em obediência ao disposto no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal e em consonância com os arts. 9º e 14 do CTN, explicou, em seu art. 12, os requisitos necessários para o gozo da imunidade a que se refere a Constituição Federal:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) de Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADIN Nº 1802)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

(...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

25. Importa mencionar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 1.802/DF, decidiu que são inconstitucionais o § 1º e a alínea “f” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

26. Por sua vez o RIR/2018 assim detalhou a imunidade em exame (grifou-se):

Art. 178. As imunidades, as isenções e as não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste

Regulamento, especialmente aquelas relativas à retenção e ao recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33 ).

Parágrafo único. A imunidade, a isenção ou a não incidência que beneficia a pessoa jurídica não aproveita aos que dela percebam rendimentos sob qualquer título e forma (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31 ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, § 1º ).

(...)

Instituições de educação e de assistência social

Art. 181. Não ficam sujeitas ao imposto sobre a renda as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (Constituição, art. 150, caput, inciso VI, alínea “c” ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, caput, inciso IV, alínea “c” ).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, caput ).

§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos aquela que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 3º ).

§ 3º Para o gozo da imunidade de que trata o caput, as instituições a que se refere este artigo ficam obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º ):

(...)

Art. 182. A imunidade de que trata esta Seção:

I - é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas (Constituição, art. 150, caput, inciso II, e § 4º, art. 170, caput , inciso IV, e art. 173, § 4º ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, § 2º );

(...)

Parágrafo único. O disposto nos art. 180 e art. 181 se aplica às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere aos resultados vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, e não se aplica aos resultados relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (Constituição, art.

150, § 2º e § 3º ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 12 e art. 13 ). (grifado)

27. Do exposto nas normas sobre a imunidade a impostos, cumpre informar que todos os requisitos necessários à resposta da consulta já se encontravam disciplinados em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação, o que incide no disposto no inciso VII do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Nesse sentido, é ineficaz a consulta formulada sobre o imposto sobre a renda.

28. Com efeito, o parágrafo único do art. 182 do RIR/2018, em caráter interpretativo dos dispositivos constitucionais aplicáveis ao caso, afasta expressamente a imunidade de impostos a “resultados relacionados com exploração de atividades econômicas (...) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”, sendo que a consulente afirma, em sua petição, que alguns serviços são prestados em caráter contraprestacional.

#### **DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – AUSÊNCIA DO ELEMENTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA**

29. Em relação à CSLL, cumpre informar que a contribuição não incide sobre o resultado decorrente das atividades exercidas pela consulente. É o que se extrai do disposto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c ) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

30. Como se observa, essa contribuição foi instituída buscando tributar o resultado econômico (resultado do exercício) das atividades com finalidade lucrativa, conforme a respectiva regra matriz de incidência, assim definida na Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

c) o lucro; (grifado)

31. Tendo em vista que a autarquia educacional federal que desempenha exclusivamente suas finalidades públicas para as quais foi criada não apura, no curso regular de suas atividades, lucro, é forçoso concluir que sobre o resultado decorrente dessas atividades finalísticas (superávit) não incide a CSLL.

32. Assim, o desenvolvimento de atividades pedagógicas por autarquia educacional federal que não exerce ações com intuito lucrativo, não realiza resultado do exercício nos termos da legislação comercial (lucro), razão pela qual não incide, nessa hipótese, a CSLL.

### **DA INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL A PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO**

33. A imunidade e a isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram objeto da Solução de Consulta Cosit nº 243, de 20 de agosto de 2019, cujo entendimento tem efeito vinculante para esta RFB, por força do art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

34. A seguir, transcrevem-se os trechos da Solução de Consulta Cosit nº 243, de 2019, pertinentes ao caso em exame:

EMENTA: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. ISENÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 27 DE MARÇO DE 2018.

As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, imunes ou não a impostos:

a) não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita;

b) não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as suas receitas oriundas de aplicações financeiras;

c) podem ser imunes ou não à Contribuição para o PIS/Pasep:

c.1) serão imunes à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não sofrerão a incidência da contribuição em nenhuma de suas modalidades; e

c.2) aquelas que não forem imunes à Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do item “c.1”, estarão sujeitas apenas à Contribuição para o PIS/Pasep com base na Folha de Salários.

(...)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE. ISENÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 34, DE 27 DE MARÇO DE 2018.

As entidades relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

a) caso sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias;

b) caso não sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração não cumulativa da Cofins relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias; e

c) podem ser imunes ou isentas da Cofins:

c.1) serão imunes à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não terão nenhuma de suas receitas sujeitas à incidência da Cofins; e

c.2) serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1996. Nessa hipótese, caso sejam isentas também a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração não cumulativa da Cofins; e caso sejam imunes a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

As entidades imunes a impostos e/ou as entidades imunes às Contribuições para a Seguridade Social não terão a receita decorrente de aplicações financeiras tributadas pela Cofins.

As entidades isentas a impostos e isentas às Contribuições para a Seguridade Social (as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, isentas do imposto de renda nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997), terão a receita derivada de atividades não próprias tributada no regime de apuração não cumulativa e deverão tributar as receitas oriundas de aplicações financeiras à alíquota de 4%.

Uma vez sujeita parte de sua receita à tributação da Cofins no regime de apuração não cumulativa, a receita financeira da pessoa jurídica de forma integral será tributada nesse regime.

(...)

Fundamentos

(...)

12. A imunidade e a isenção, como largamente sedimentado, são formas desonerativas que diferem desde sua gênese, estando a primeira albergada em sede constitucional e a segunda decorrendo de previsão legal.

13. Em relação às instituições de educação e assistência social e de caráter cultural e científico, os benefícios fiscais encontram-se definidos nos dispositivos a seguir transcritos:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

.....

Lei nº 5.172, de 1966 - CTN:

(...).....

Lei nº 9.532, de 1997:

(...).....

Decreto nº 3.000, de 1999 (revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018):

(...).....

Decreto nº 9.580, de 2018:

(...).....

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

Art.13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

(...)

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.

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(...)

.....  
Decreto nº 4.524, de 2002:

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;

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. 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.

Parágrafo único. 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.

.....  
IN SRF nº 247, de 2002:

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;

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.

.....

Lei nº 12.101, de 2009:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Parágrafo único.(VETADO)

(...)

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

14 Para complementar toda a legislação acima reproduzida, releva ainda mencionar que o art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelecem que as pessoas imunes a impostos (como é o caso das instituições de educação e assistência social que atenderem os requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional) permanecem sujeitas às normas da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente à sua publicação, ou seja, às normas concernentes à incidência cumulativa.

15 Da legislação transcrita, releva destacar o seguinte:

15.1 a imunidade conferida por meio do art. 150, VI, às instituições de educação e assistência social recai apenas sobre os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços relacionados com suas finalidades essenciais. Trata-se, ademais, de norma de eficácia contida, pois condicionada ao atendimento, pelos beneficiários, dos requisitos estabelecidos em lei, que, como visto na legislação retrocitada, encontram-se contemplados no art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN – e no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

15.2 em relação às contribuições para a seguridade social, convivem no ordenamento jurídico pátrio duas formas de exoneração: a primeira, de cunho imunizante, veiculada pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, tendo como alvo as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei; a segunda, de natureza isentiva da Cofins, estipulada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

15.3 o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estabelece que a Contribuição para o PIS/Pasep das instituições de educação, entre outras entidades, será determinado com base na folha de salários, à alíquota de um por cento. O inciso X do art. 14 da mesma Medida Provisória isenta da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades relacionadas no art. 13, entre elas as instituições de educação;

15.4 o tratamento isencional da Cofins veiculado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, impõe que as instituições de educação e de assistência social atendam aos requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 8 de janeiro de 1997 – os mesmos exigidos para fins de gozo da imunidade ao imposto de renda;

15.5 a regulamentação da isenção da Cofins e da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários (não sujeição à Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento) de que trata a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deu-se por meio do Decreto nº 4.524, de 2002 (art. 46), e da IN SRF nº 247, de 2002 (art. 47), os quais destacaram a exigência de que, para fins de fruição dos benefícios, as entidades de educação, assistência social e de caráter cultural e científico, entre outras, devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) 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. Vale destacar que as disposições do mencionado artigo tiveram sua aplicação suspensa por força de medida liminar concedida pelo STF na ADI nº 2.028-5, de 1999, sendo o dispositivo posteriormente revogado pelo art. 44 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, o qual dispôs especificamente sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (arts. 3º a 28) e regulou os procedimentos de isenção de Contribuições para a Seguridade Social (arts. 29 a 32);

15.6 a IN SRF nº 247, de 2002, cuidou, ademais, de definir objetivamente o escopo da isenção, ao estabelecer serem consideradas como receitas derivadas da atividade própria 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.

35. Por oportuno, deve-se registrar que parte da legislação citada na Solução de Consulta Cosit nº 243, de 2019, foi revogada. Não obstante, o entendimento nela exarado não foi alterado pela legislação atual, a qual se transcreve para dar continuidade à análise.

36. Em primeiro plano, destaca-se que não houve alteração da Constituição Federal, CTN, RIR/2018, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, Decreto nº 4.524, de 2002, e Decreto nº 8.425, de 2015.

37. Sobre a Lei nº 9.532, de 1997, cabe destacar que o STF, no julgamento da ADIN nº 1.802/DF, decidiu que são inconstitucionais o § 1º e alínea “f” do § 2º do art. 12, o caput do art. 13 e o art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 1997, conforme acórdão publicado no Diário da Justiça, de 3 de maio de 2018.

38. A Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que deu nova redação ao conceito de “receitas decorrentes das atividades próprias”. A Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que manteve a redação da Instrução Normativa anterior na parte de interesse da presente consulta.

Art. 8º Não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

(...)

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;

(...)

Parágrafo único. As entidades relacionadas no caput são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, na forma disciplinada pelos arts. 300 a 305.

(...)

Art. 21. Não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a totalidade da receita das entidades beneficentes certificadas na forma prevista na Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que cumpram os requisitos a que se refere o art. 187 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022 (Constituição Federal, art. 195, § 7º; e Lei Complementar nº 187, de 2021, art. 3º). (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

Parágrafo único. A não incidência de que trata o caput é aplicada na forma estabelecida nos arts. 188 a 190 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de

outubro de 2022 (Lei Complementar nº 187, de 2021, arts. 4º e 38). (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

(...)

Art. 23. São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias das entidades relacionadas nos incisos do caput do art. 8º, exceto as receitas das entidades beneficentes de assistência social (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso X).

§ 1º Consideram-se receitas decorrentes das atividades próprias somente aquelas provenientes 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.

§ 2º Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias aquelas decorrentes do exercício da finalidade precípua da entidade, ainda que auferidas em caráter contraprestacional.

(...)

Art. 125. São contribuintes da Cofins incidente sobre as receitas que não sejam decorrentes de atividades próprias, no regime de apuração cumulativa (Constituição Federal, art. 150, inciso VI e §§ 2º, 3º e 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso IV):

I - as seguintes pessoas jurídicas imunes a impostos:

(...)

d) instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997; e

(...)

Parágrafo único. Nos termos do art. 8º, as pessoas jurídicas mencionadas neste artigo não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13). (grifado)

39. Ainda em relação ao texto da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, revogada, cabe esclarecer que o art. 47 citado na Solução de Consulta Cosit nº 243, de 2019, faz referência ao art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que tratou dos requisitos a serem atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para usufruírem da isenção das contribuições destinadas à Seguridade Social.

40. Ocorre que o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi revogado pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que passou a dispor sobre a certificação das entidades beneficentes e a regular os procedimentos da isenção de contribuições para a seguridade social.

41. Atualmente, vige a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade a contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

Art. 1º Esta Lei Complementar regula, com fundamento no inciso II do caput do art. 146 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, as condições para limitação ao poder de tributar da União em relação às entidades beneficentes, no tocante às contribuições para a seguridade social.

Art. 2º Entidade beneficente, para os fins de cumprimento desta Lei Complementar, é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, assim certificada na forma desta Lei Complementar.

Art. 3º Farão jus à imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

Art. 4º A imunidade de que trata esta Lei Complementar abrange as contribuições sociais previstas nos incisos I, III e IV do caput do art. 195 e no art. 239 da Constituição Federal, relativas a entidade beneficente, a todas as suas atividades e aos empregados e demais segurados da previdência social, mas não se estende a outra pessoa jurídica, ainda que constituída e mantida pela entidade à qual a certificação foi concedida. (grifado)

42. Ocorre que a Lei Complementar nº 187, de 2021, em seu art. 2º, definiu como entidade beneficente a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, desde que certificadas na forma daquela Lei e atendidos aos requisitos relacionados em seu art. 3º.

43. A consulente constitui-se uma autarquia, pessoa jurídica de direito público, nos termos do art. 41 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil:

Art. 41. São peçoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

Parágrafo único. Salvo disposição em contrário, as pessoas jurídicas de direito público, a que se tenha dado estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas deste Código.

(negritou-se)

44. Diante disso, a imunidade conferida às entidades beneficentes a que se refere o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, não se aplica às pessoas jurídicas de direito público, ainda que atendidos aos demais requisitos exigidos na legislação de regência.

#### **DA NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS – AUSÊNCIA DO ELEMENTO SUBJETIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA**

45. O art. 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e o art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, não são contraditórios, conforme sugerido pela consulente. Senão vejamos:

##### Lei nº 9.715, de 1998

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

##### Lei nº 9.718, de 1998

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (grifado)

46. Observa-se que o art. 2º da Lei nº 9.718, de 1998, determina o alcance da lei para as pessoas jurídicas de direito privado, estabelecendo a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep com base no faturamento para as pessoas a que se refere.

47. Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, em seu inciso I, assim como o art. 2º da Lei nº 9.718, de 1998, trata da incidência dessa contribuição sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas de direito privado e suas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda; enquanto seu inciso III determina a incidência dessa contribuição com base no valor mensal das despesas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno.

48. São pessoas jurídicas de direito público interno aquelas relacionadas no art. 41 do Código Civil, já reproduzido acima, entre elas, encontram-se as autarquias.

49. Em relação à Cofins, contribuição prevista pela alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, para incidir sobre o faturamento ou a receita do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, prevê o art. 2º da Lei nº 9.718, de 1998, que o contribuinte da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento, é a pessoa jurídica de direito privado, não se aplicando a contribuição a pessoas jurídicas de direito público:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (grifado)

50. Também a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, em seu art. 7º, define como contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento ou sobre a receita a pessoa jurídica de direito privado:

Art. 7º São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º).

§ 1º O disposto no caput alcança as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, e as sociedades cooperativas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I).

§ 2º São também contribuintes:

I - as empresas comerciais exportadoras, em relação às operações de que trata o § 3º do art. 10º (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 2º, § 6º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 7º, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º, § 3º);

II - as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações efetuadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60); e

III - as sociedades em conta de participação, hipótese em que o sócio ostensivo fica obrigado a efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a receita bruta do empreendimento, vedada a exclusão de valores devidos a sócios participantes (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º; e Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 991 a 996). (grifado)

51. Portanto, não são contribuintes da Cofins as pessoas jurídicas de direito público, entre elas, as autarquias.

## **DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP SOBRE RECEITAS E TRANSFERÊNCIAS GOVERNAMENTAIS**

52. A apuração da Contribuição para o PIS/Pasep para as pessoas jurídicas de direito público interno, entre elas as autarquias, à luz do art. 2º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, deve ser feita com base nas receitas correntes arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União. (grifado)

53. Com relação especificamente às autarquias, determina o § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, que não se incluem entre as receitas das autarquias os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

54. Interpretando a norma anterior, explicita o § 3º do art. 311 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, que as autarquias federais não devem incluir as transferências efetuadas pela União de recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União:

Art. 311. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 307 é o montante mensal (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III):

I - das receitas correntes, no caso a que se refere o inciso I do art. 307;

II - das transferências correntes e de capital, ambas recebidas de outras pessoas jurídicas de direito público interno, no caso a que se refere o inciso II do art. 307;

(...)

§ 3º Na determinação da base de cálculo a que se refere o caput devem as autarquias (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, § 3º):

I - federais, não incluir as transferências, efetuadas pela União, de recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União; e

II - estaduais, municipais ou distritais, incluir as transferências de recursos efetuadas por estados, municípios e Distrito Federal. (grifado)

55. Cabe mencionar também que esta Cosit já se manifestou acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep em relação às autarquias na Solução de Consulta Cosit nº 278, de 1º de junho de 2017:

#### AUTARQUIAS

26. O § 3º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, institui uma regra específica para as autarquias, nos seguintes moldes:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

(...)

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

26.1. O dispositivo ordena que as receitas do Tesouro Nacional, assim classificadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, não sejam incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais apurada pelas autarquias. Dessa forma, o ente transferidor, no caso a União, deve sofrer a tributação da contribuição em relação aos seus recursos alocados às autarquias. Com isso, considera-se satisfeito o item “b”.

26.2. Especifique-se que apenas os recursos do Tesouro Nacional é que serão tributados na União. Caso os demais entes aloquem recursos às suas autarquias, as receitas comporão a base de cálculo da entidade autárquica beneficiada (a autarquia)

56. Assim, os recursos transferidos às autarquias constantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União devem ser tributados no ente transferidor, no caso, a União, não sendo esses recursos tributados na autarquia.

57. Esclareça-se que a receita contraprestacional resultante da prestação de serviços educacionais e de consultoria, para efeito da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, à luz do que determina o § 1º do art. 11 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, enquadra-se como receita corrente, na qualidade de “receita de serviço”:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982) (grifado)

58. Por tratar-se de autarquia, pessoa jurídica de direito público, a consulente deve tributar suas receitas, inclusive as decorrentes da contraprestação pela prestação de serviços

educacionais e as demais receitas, pela Contribuição para o PIS/Pasep das pessoas jurídicas de direito público.

## **DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – INEFICÁCIA DA CONSULTA APRESENTADA**

59. O questionamento acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) não produz qualquer efeito, na medida em que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira deve atender a requisitos formais e materiais, cuja ausência impõe à Administração o dever de declarar sua ineficácia, impedindo sua apreciação. Entre os requisitos exigidos, destaca-se:

Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIII - sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e

60. Na segunda pergunta, a interessada pretende esclarecer se os serviços que descreve são imunes ao ISSQN, imposto de competência municipal, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal. Tal tributo não é administrado pela RFB, o que implica a ineficácia desse questionamento nos termos do art. 27, inciso XIII, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, por não se tratar de matéria afeta à competência desta RFB.

## **CONCLUSÃO**

61. Diante do exposto e com base na legislação citada, conclui-se e responde-se à consulente que:

61.1. O desenvolvimento de atividades pedagógicas por autarquia educacional federal, se não exercida com intuito lucrativo, não realiza resultado do exercício nos termos da legislação comercial, razão pela qual não incide, nessa hipótese, a CSLL;

61.2. A pessoa jurídica de direito público não configura entidade beneficente para fins da aplicação da imunidade a que se refere o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, conforme o art. 2º da Lei Complementar nº 187, de 2021, que estabelece que entidade beneficente é a pessoa jurídica de direito privado;

61.3. As autarquias sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep da pessoa jurídica de direito público sobre as receitas correntes arrecadadas, incluídas as receitas auferidas em caráter contraprestacional pela prestação de serviços educacionais e de serviços de consultoria, e sobre as transferências correntes e de capital, excluídas as constantes dos Orçamento Fiscal e da Previdência Social da União; e

61.4. As autarquias não são contribuintes da Cofins.

62. Deve ser declarada a ineficácia da consulta em relação ao:

62.1. Primeiro questionamento, por versar sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação, nos termos do art. 27, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021; e

62.2. Segundo questionamento, na parte que solicita esclarecimentos acerca do ISSQN, nos termos do art. 27, inciso XIII, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, por não se tratar de matéria afeta à competência desta RFB.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*

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

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON R. ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

*Assinatura digital*

JOSE FERNANDO HUNING  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Disit/SRRF09

*Assinatura digital*

ANDRE ROCHA NARDELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Copen

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, declarando sua ineficácia parcial, nos termos do art. 27, incisos VII e XIII, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit