



PARECER SEI Nº 743/2023/ME

Documento preparatório, nos termos do artigo 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação). Acesso restrito até a tomada de decisão ou a publicação do ato normativo (artigo 20, parágrafo único, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012).

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - CO PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. AUTARQUIA MUNICIPAL. PESSOA JURÍDICA. DIREITO PÚBLICO. CONSULTA.

As pessoas jurídicas de direito público interno, por falta de amparo legal, não se sujeitam à Cofins, cuja incidência atualmente limita-se às pessoas jurídicas de direito privado e às que a estas são equiparadas pela legislação do imposto de renda (artigo 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991; artigos 1º e 2º da Lei nº 9.718, de 1998; artigos 1º e 8º, V, da Lei nº 10.833, de 2003; artigos 1º e 10, V, da Lei nº 10.637, de 2002).

Nesse sentido, em específico, apesar de as pessoas jurídicas de direito público interno serem em tese contribuintes do PIS no que toca às "receitas governamentais" (arrecadação mensal de receitas correntes e de recursos recebidos, a título de transferências correntes e de capital e oriundos de outras pessoas jurídicas de direito público interno) por força do disposto no artigo 2º, III, da Lei nº 9.715, de 1998, não se sujeitam todavia à Cofins, valendo assinalar a respeito que do emprego da analogia em matéria tributária não poderá resultar a exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º do artigo 108 do CTN).

Não sendo a pessoa jurídica de direito público interno contribuinte de determinado tributo, cabe a ela então, em face do que dispõem os §§ 3º, 5º e 6º do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1234, de 2012, informar no documento fiscal essa condição, inclusive com a indicação do enquadramento legal, sob pena de sujeitar-se à retenção da exação sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

Processo SEI nº 13624.100332/2022-11

I

1. A Superintendência Regional de Administração no Estado do Ceará (SRA/CE) recebeu parecer oriundo da Procuradoria do Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sobral - SAAE/SOBRAL (7878094), no qual a assessoria jurídica da referida Autarquia Municipal assevera que, *por não explorar atividade econômica com finalidade de lucro, não se enquadraria como contribuinte de COFINS, pelo que indevidos seriam os descontos praticados quando do pagamento das faturas pela prestação de serviços de água e esgotamento sanitário.*

2. A SRA/CE, assim, entendeu por bem submeter a questão ao exame da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região (PRFN5), que, por intermédio do Núcleo de Consultoria e Assessoramento Jurídico da 5ª Região da sua Divisão de Consultoria e Assessoramento Jurídico, emitiu o Parecer SEI nº 13583/2022/ME (28324131), do qual se extrai as seguintes conclusões e encaminhamentos:

13. Tendo em vista o disposto nos itens anteriores, a consulta acerca da matéria tributária apresentada extrapola o âmbito de análise desta Consultoria Administrativa, impedindo-a de se manifestar de forma conclusiva.

14. Em vista disso, entende-se que a análise da questão posta deve ser submetida ao crivo da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT/PGFN, por se tratar de dúvida acerca da aplicação da legislação tributária. Para fins de encaminhamento da Consulta Interna, em atenção aos termos do art. 3º da Portaria PGFN nº 1005, de 2009, cabe tecer as seguintes considerações:

14.1. A questão *em tese* a merecer orientação genérica por parte daquela Coordenação Geral diz respeito, portanto, à incidência ou não da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS sobre o faturamento de autarquia municipal, pela prestação de serviço de água e esgoto, sendo que a retenção da COFINS é feita quando do pagamento das faturas por parte dos órgãos e entidades públicas federais.

14.2. A legislação de referência é a seguinte:

- arts. 23, inciso IX, 150, VI, "a", § 2º e § 3º; 195, I, da CRFB;
- art. 1º da LC nº 70/1991;
- Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 10, inciso V; e
- Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012.

14.3. No que tange à *proposta de solução* (art. 3º, inciso IV da Portaria PGFN nº 1005, de 2009), esta Consultoria entende pelo afastamento da alegação de não incidência tributária, haja vista a hipótese não estar abrangida pela imunidade constitucional recíproca (art. 150, VI, "a", § 2º da CRFB), nem tampouco haver previsão de isenção para pessoas jurídicas de direito público, como é o caso das autarquias municipais. Além disso, não se vislumbra fundamento jurídico para a alegação de que haveria equivalência entre a posição da autarquia e a da própria Administração direta, na medida em que é cediço que aquela tem personalidade jurídica própria, distinta da do ente político que lhe constituiu.

15. Estas as considerações que cabem a esta Consultoria prestar no presente momento, aguardando-se a orientação genérica da CAT/PGFN, para que esta unidade possa dar solução ao caso.

3. Vieram os autos para avaliação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) da Procuradoria-Geral Adjunta Tributária (PGAT).

4. É o breve relato.

II

5. De acordo com o disposto no inciso III do artigo 23 do Regimento Interno da PGFN, compete à CAT assistir o Procurador-Geral da Fazenda

Nacional em matéria jurídico-tributária, relacionada a consultas formuladas pelo Ministro de Estado da Fazenda ou colegiados por ele presididos, bem assim pelas unidades centrais dos órgãos do Ministério da Fazenda. Oportuno ressaltar que as atribuições desta Coordenação-Geral são de natureza estritamente jurídica e voltadas em específico à matéria finalística tributária, não lhe competindo opinar sobre questões de ordem técnica nem sobre a conveniência e oportunidade das medidas propostas.

6. Tanto estabelecido, acerca do objeto da consulta ora em apreço, importante frisar, inicialmente, que não se aplica na espécie a imunidade constitucional recíproca de **impostos**, disciplinada no artigo 150, VI, "a", e § 2º, da Constituição Federal (CF/88) nem existe *in casu* qualquer previsão legal de **isenção** tributária para pessoas jurídicas de direito público. Aliás, justamente por não serem aplicáveis ao caso em comento, tais argumentos não foram sequer suscitados pela assessoria jurídica da SAAE/SOBRAL no "Comunicado PROJUR SAAE SOBRAL - descontos COFINS" (27878094) e, portanto, não há razão para que sejam abordadas nesta manifestação.

7. Efetivamente, a questão a ser aqui analisada passa pontualmente pela alegação da SAAE/SOBRAL de *queseriam indevidos os descontos (retenções) efetuados pela SRA/CEa título de COFINS quando do pagamento das faturas de serviços de água e esgotamento sanitário, na medida em que não explora atividade econômica com finalidade de lucro, razão pela qual não se enquadraria como contribuinte da referida contribuição*, podendo ser sintetizada teoricamente no seguinte questionamento: *as pessoas jurídicas de direito público interno são contribuintes da Cofins no que toca às "receitas correntes que arrecadam mensalmente e aos "recursos que recebem a título de transferências correntes e de capital oriundos de outras pessoas jurídicas de direito público interno" [1]?*

8. Num breve histórico da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, e por tabela da contribuição para o PIS/Pasep, vale pôr em destaque as seguintes considerações de Leandro Paulsen, *verbis*:

Quando do advento da Constituição de 1988, havia duas contribuições vigentes incidindo sobre o faturamento: a contribuição ao PIS/Pasep, instituída pela LC n. 07/70, e a contribuição denominada de Finsocial, instituída pelo DL n. 1.940/82.

Ambas foram recepcionadas: a) a contribuição PIS/Pasep para que continuasse vigendo em caráter permanente, conforme art. 239; b) a contribuição Finsocial para que prosseguisse vigendo, temporariamente, até que instituída nova contribuição no exercício da competência ordinária do art. 195, I, sobre o faturamento, recepção esta feita e disciplinada pelo art. 56 do ADCT.

Com tais recepções expressas, restou excepcionada a vedação de *bis in idem* entre contribuições da seguridade social constante do art. 195, § 4º, da Constituição. Ou seja, prosseguiram coexistindo as duas contribuições sobre o faturamento, forte em fundamentos constitucionais distintos: os arts. 239 e 195, I, c/c o art. 56 do ADCT.

(...)

A contribuição Finsocial, recepcionada para vigência apenas temporária, restou substituída pela contribuição denominada Cofins em face da publicação da LC n. 70/91. Tratando-se de contribuição sobre base econômica já prevista no art. 195, I, ou seja, de contribuição ordinária ou nominada, em verdade não se fazia necessária a via da lei complementar, tanto que, posteriormente, passou a ser disciplinada, a Cofins, por leis ordinárias: Leis n. 9.718/98 e 10.833/2003.

A contribuição PIS/Pasep e a Cofins, por incidirem ambas sobre o faturamento, passaram a receber tratamento legislativo conjunto no que diz respeito a seus fatos geradores e bases de cálculo, o que se deu através da Lei n. 9.718/98.

Os dispositivos da Lei n. 9.718/98 somam-se aos demais dispositivos da LC n. 70/91, relativamente à Cofins, e aos demais dispositivos da Lei n. 9.715/98, relativamente à contribuição ao PIS/Pasep. Tais diplomas dispõem sobre o regime comum ou cumulativo das contribuições PIS/Pasep e Cofins, aplicáveis à maior parte das empresas, dentre as quais as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, as imunes a impostos e as sociedades cooperativas, conforme dispõem o art. 10 da Lei n. 10.833/2003 e o art. 8º da Lei n. 10.637/2002 c/c o art. 16 da Lei n. 10.833/2003.

Os regimes não cumulativos das contribuições PIS/Pasep e Cofins, aplicáveis basicamente às empresas tributadas, quanto ao imposto de renda, com base no lucro real surgiram em momentos distintos. A Lei n. 10.637/2002 inaugurou a não cumulatividade relativamente à contribuição PIS/Pasep, que possui alíquota menor, de modo a que o Fisco pudesse analisar a repercussão que teria na arrecadação. Posteriormente, a Lei n. 10.833/2003 disciplinou a não cumulatividade da Cofins.

(...)

Após o advento da EC n. 42/2003, que acresceu o inciso IV ao art. 195 da Constituição, passando a admitir a instituição de contribuição a cargo do importador de bens e serviços, foram instituídas pela Lei n. 10.865/2004, ainda as contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação. Estas não têm a receita como fato gerador, tampouco são dimensionadas com base nela, incidindo, sim, sobre a importação e tendo com base de cálculo o valor aduaneiro do bem importado ou o montante do pagamento pelo serviço importado, gerando, contudo, crédito para compensação com o PIS/Pasep e a Cofins devidos internamente no regime não cumulativo.^[2]

9. As contribuições PIS/Pasep e Cofins, de fato, por incidirem ambas sobre o faturamento/receita, vêm no período pós CF/88 recebendo tratamento legislativo similar no que diz respeito à sujeição passiva, hipóteses de incidência e bases de cálculo. Porém, esse tratamento não é absolutamente idêntico, sendo as especificidades de cada qual das contribuições de suma importância para a análise do caso ora em comento, como se verá adiante.

10. Da perspectiva da CF/88, a Cofins possui assento constitucional no artigo 195, I, "b", combinado com o artigo 56 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), enquanto a contribuição para o PIS/Pasep no artigo 239, calhando referir ainda em relação a ambas o inciso IV do artigo 195 (PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação). Com efeito:

CF/88

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)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

~~Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (redação original)~~

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º Dos recursos mencionados no caput, no mínimo 28% (vinte e oito por cento) serão destinados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que preservem o seu valor. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuam para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

§ 5º Os programas de desenvolvimento econômico financiados na forma do § 1º e seus resultados serão anualmente avaliados e divulgados em meio de comunicação social eletrônico e apresentados em reunião da comissão mista permanente de que trata o § 1º do art. 166. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

ADCT

Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da

contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.

11. Já sob a perspectiva infraconstitucional, convém destacar, no que aqui interessa, as seguintes disposições legais:

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991^[3]

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas **pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda**, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998^[4]

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, de que tratam o art. 239 da Constituição e as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

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;

II - ~~pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários; (Vide Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999)~~ (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)

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.**

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§ 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.

~~§ 4º Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União. (Vide Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999)~~ (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 5º O disposto nos §§ 2º, 3º e 4º somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.

§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 7º Excluem-se do disposto no inciso III do caput deste artigo os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congêneres com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013)

(...)

Art. 7º Para os efeitos do inciso III do art. 2º, **nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública**, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998^[5]

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

(...)

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)

Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001^{[6][7]}

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:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

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;

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

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 13-A. São isentos da contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 13 desta Medida Provisória a Academia Brasileira de Letras, a Associação Brasileira de Imprensa e o Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. (Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016) (Produção de efeito)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002^[8]

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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:

(...)

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 29 de dezembro de 2003^[9]

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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:

(...)

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;

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004^[10]

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

- I - executados no País; ou
- II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

§ 2º Consideram-se também estrangeiros:

I - bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se:

- a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;
- b) devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição;
- c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou
- e) por outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País. (sem destaques nos textos originais)

12. Em face desse cenário normativo, em apertada síntese, pode-se sistematizar o PIS/Pasep e Cofins, quanto aos seus fatos geradores/suas hipóteses de incidência e sujeitos passivos, da seguinte forma:

a) são **contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins** incidentes sobre a receita ou faturamento (sistemática cumulativa ou não cumulativa) as **pessoas jurídicas de direito privado** e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (artigo 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991; artigo 1º da Lei nº 9.718, de 1998)^[11];

b) não são **contribuintes do PIS/Pasep** incidente sobre a receita ou o faturamento, mas, sim, sobre a folha de salários (no percentual de 1%), as seguintes entidades de relevância social: templos de qualquer culto; partidos políticos; instituições de educação e de assistência social a que se refere o artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997; sindicatos, federações e confederações; serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no caput e no § 1º do artigo 105 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 (artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001; 8º, II, da Lei nº 9.715, de 1998);

c) são **contribuintes do PIS/Pasep** incidente sobre receitas governamentais (arrecadação mensal de receitas correntes e de recursos recebidos, a título de transferências correntes e de capital e oriundos de outras pessoas jurídicas de direito público interno) as **pessoas jurídicas de direito público interno** (União; Estados, Distrito Federal e Municípios; Autarquias, inclusive as associações públicas; demais entidades de caráter público criadas por lei; contudo, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita), mediante a aplicação de alíquota de 1% sobre a base de cálculo (artigos 2º, III, 7º e 8º, III, da Lei nº 9.715, de 1998);

d) o fato gerador do **PIS/Pasep-Importação** e da **Cofins-Importação** incidentes sobre a importação de bens é a entrada de bens estrangeiros no território nacional; são contribuintes do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação: o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional; a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior; equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada (artigos 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.865, de 2004).

13. Nesse sentido, com destaque para a questão relativa à tributação das pessoas jurídicas de direito público interno pelo PIS/Pasep e pela Cofins quanto às "receitas governamentais", *mutatis mutandis*, extrai-se da Solução de Consulta COSIT nº 45, de 25 de novembro de 2022^[12], que reitera em suas razões entendimentos assentados na Solução de Consulta COSIT nº 162, de 16 de maio de 2019, e na Solução de Consulta COSIT nº 147, de 18 de dezembro de 2020, e da Solução de Consulta nº 295, de 14 de junho de 2017^[13], as seguintes considerações, *verbis*:

Consulta COSIT nº 45, de 2022

14. Neste contexto, traz-se à colação excertos da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 147, de 18 de dezembro de 2020, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, por força do art. 334 da IN RFB nº 2.058, de 2021, e que examinou caso análogo, versando sobre a possibilidade de créditos como insumo de dispêndios incorridos por imposição legal (grifos do original):

SC Cosit nº 147, de 2020

Fundamentos

[...]

17. Nesse contexto, cabe esclarecer que o Inmetro, criado pela Lei nº 5.966, de 11 de dezembro de 1973, foi instituído na forma de uma autarquia federal, sendo hoje vinculado à Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade, do Ministério da Economia. **Trata-se, portanto, de uma pessoa jurídica de direito público interno, consoante o art. 41, inciso IV, do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), estando, nesta condição, submetido às regras específicas de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 8º, inc. V da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 10, inc. V da Lei nº 10.833, de 2003).**

17.1 Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, **as pessoas jurídicas de direito público interno submetem-se à sua apuração com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, de modo que os serviços prestados pelo Inmetro não estão sujeitos ao pagamento dessa contribuição sobre a receita ou o faturamento.**

17.2 Nesse contexto, cabe ressaltar que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou em assunto semelhante quando da publicação da Solução de Consulta Cosit nº 162, de 16 de maio de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de maio de 2019, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17.3 Apresenta-se a seguir alguns trechos relevantes para o deslinde do presente feito:

(...)

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

(...)

17.4 Portanto, como se depreende dos dispositivos acima transcritos, existem quatro diferentes formas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e há estanqueidade entre essas modalidades, visto que, apesar de terem a mesma denominação, **possuem natureza jurídica distinta**. Nessa toada, o crédito decorrente da aquisição de insumos dá-se apenas nos casos em que a Contribuição para o PIS/Pasep incide sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, consoante arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

(...)

17.6 No que toca à Cofins, são dela contribuintes exclusivamente as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, não estando sujeitas ao pagamento dessa contribuição as pessoas jurídicas de direito público interno (arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; arts. 1º e 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de novembro de 2003; art. 2º, inciso II, art. 3º, caput, e art. 10, caput, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002). **Logo, os serviços prestados pelo Inmetro não estão sujeitos ao seu pagamento.**

(...)

15. A retro mencionada Solução de Consulta traz, portanto, em seu bojo as seguintes conclusões:

a) à vista das regras dispostas no art. 3º, caput, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica de direito público interno, a qual está sujeita à

incidência dessa contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 não pode descontar créditos calculados em relação aos bens ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento. Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas com eles auferidas;

b) os bens e serviços adquiridos ou contratados de pessoa jurídica de direito público interno não sujeita ao pagamento da Cofins, ainda que caracterizados como insumo, não darão direito a crédito da Cofins, por força da vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Cofins sobre as receitas com eles auferidas.

Solução de Consulta nº 295, de 14 de junho de 2017

8. A dúvida da consultante consiste em saber se o valor recebido por ela de seus usuários a título de coparticipação em consultas e exames laboratoriais, posteriormente repassado a sua rede credenciada de prestadores de serviços, compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais.

9. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos entes públicos em geral (a partir daqui tratada por Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais), bem como algumas de suas regras específicas, estão estabelecidas na Lei nº 9.715, de 1998, *in verbis*:

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

(...)

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. (grifo nosso)

(...)

§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 7º Excluem-se do disposto no inciso III do caput deste artigo os valores de transferências decorrentes de convênio, contrato de repasse ou instrumento congênera com objeto definido. (Incluído pela Lei nº 12.810, de 2013)

(...)

Art. 7º Para os efeitos do inciso III do art. 2º, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas.

Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

(...)

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

10. As receitas correntes, as transferências correntes e as transferências de capital, elementos que compõem a base de cálculo da supracitada contribuição, estão conceituadas na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

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.

(...)

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

(...)

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

11. Faz-se mais que pertinente recorrer ao conceito de pessoas jurídicas de direito público interno, entes sobre os quais incide a contribuição em análise. Segundo a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), são pessoas jurídicas de direito público interno:

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

I - a União;

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

III - os Municípios;

IV - as autarquias;

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.

12. De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, Secretaria do Tesouro Nacional, 2007), classificam-se como receitas correntes na modalidade "Receita de Serviços":

"(...) as receitas decorrentes das atividades econômicas na prestação de serviços por parte do ente público, tais como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos, culturais, etc. Tais serviços são remunerados mediante preço público, também chamado de tarifa. Exemplos de naturezas orçamentárias de receita dessa origem são os seguintes: Serviços Comerciais; Serviços de Transporte; Serviços Portuários, etc"

13. Portanto, o valor pago pelo usuário à consultante a título de coparticipação em consultas e exames laboratoriais, ainda que posteriormente repassado a sua rede credenciada de prestadores de serviços, compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais. Tal valor se enquadra entre as receitas correntes da autarquia (decorrentes da prestação de serviços na área da saúde), pessoa jurídica de direito público interno. Sujeita-se, então, à incidência do inciso III do art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998.

14. Saliente-se que a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, não se aplica ao presente caso, já que tal diploma normativo se aplica às pessoas jurídicas de direito privado. A consultante é uma autarquia, pessoa jurídica de direito público. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre Receitas Governamentais não se confunde com a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas de direito privado.

14. Essa mesma conclusão também emana, salvo engano, da leitura da Instrução Normativa RFB nº 2121, de 2022, que *Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação* valendo conferir, em especial, de forma combinada, os artigos 6º, 7º, 8º, 300, 301, 306, 307, 308, 309, 251, 254 e 256^[14].

15. Portanto, à luz do contexto normativo delineado, as **pessoas jurídicas de direito público interno** são contribuintes do PIS/Pasep no que toca às "receitas governamentais" recebidas (arrecadação mensal de receitas correntes e de recursos recebidos, a título de transferências correntes e de capital e oriundos de outras pessoas jurídicas de direito público interno), porém, não se sujeitam à Cofins, à medida que esta contribuição social não incide sobre aquelas receitas por falta de previsão legal.

16. Vale destacar, a propósito, que o artigo 108 do Código Tributário Nacional (CTN) permite o emprego da analogia na aplicação da legislação tributária no caso de ausência de disposição legal expressa. Contudo, nos termos do seu § 1º, estabelece que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo

não previsto em lei.

17. Finalmente, diante desse quadro, convém lembrar o que dispõem os §§ 3º, 5º e 6º do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012^[15], que *Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços.* Veja-se:

CAPÍTULO I

DA OBRIGATORIEDADE DE RETENÇÃO DOS TRIBUTOS

Art. 2º Ficam obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, os seguintes órgãos e entidades da administração pública federal:

I - os órgãos da administração pública federal direta;

II - as autarquias;

III - as fundações federais;

IV - as empresas públicas;

V - as sociedades de economia mista; e

VI - as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

(...)

§ 3º No caso de fornecimento de bens ou de prestação de serviços amparados por isenção, não incidência ou alíquota zero do IR ou de uma ou mais contribuições de que trata este artigo, na forma da legislação em vigor, a retenção dar-se-á mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 3º, correspondente ao IR ou às contribuições não alcançadas pela isenção, não incidência ou pela alíquota zero.

(...)

§ 5º Para fins do § 3º, as pessoas jurídicas amparadas por isenção, não incidência ou alíquota zero devem informar essa condição no documento fiscal, inclusive o enquadramento legal, sob pena de, se não o fizerem, sujeitarem-se à retenção do IR e das contribuições sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

§ 6º Para fins desta Instrução Normativa, a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor do IR e das contribuições a serem retidos na operação.

18. Não sendo a pessoa jurídica de direito público interno contribuinte, cabe a ela então informar no documento fiscal essa condição, inclusive com a indicação do enquadramento legal, sob pena de sujeitar-se à retenção da exação sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

III

19. Ante o exposto, à luz do arcabouço normativo delineado no item 11 desta manifestação que atualmente rege a matéria ora em discussão, esta Coordenação-Geral entende que:

a) as pessoas jurídicas de direito público interno, por falta de amparo legal, não se sujeitam à Cofins, cuja incidência atualmente limita-se às pessoas jurídicas de direito privado e às que a estas são equiparadas pela legislação do imposto de renda (artigo 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991; artigos 1º e 2º da Lei nº 9.718, de 1998; artigos 1º e 8º, V, da Lei nº 10.833, de 2003; artigos 1º e 10, V, da Lei nº 10.637, de 2002);

b) nesse sentido, em específico, apesar de as pessoas jurídicas de direito público interno serem em tese contribuintes do PIS no que toca às "receitas governamentais" (arrecadação mensal de receitas correntes e de recursos recebidos, a título de transferências correntes e de capital e oriundos de outras pessoas jurídicas de direito público interno) por força do disposto no artigo 2º, III, da Lei nº 9.715, de 1998, não se sujeitam todavia à Cofins, valendo assinalar a respeito que do emprego da analogia em matéria tributária não poderá resultar a exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º do artigo 108 do CTN);

c) por fim, não sendo a pessoa jurídica de direito público interno contribuinte de determinado tributo, cabe a ela então, em face do que dispõem os §§ 3º, 5º e 6º do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1234, de 2012, informar no documento fiscal essa condição, inclusive com a indicação do enquadramento legal, sob pena de sujeitar-se à retenção da exação sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

À consideração.

ATILA NEDI LEÃES SONEGO

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 743/2023/ME.
2. Ao Procurador-Geral Adjunto Tributário Substituto para apreciação.

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários Substituta

1. Aprovo o Parecer SEI nº 743/2023/ME.
2. Em prosseguimento, restitua-se à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região (PRFN5) para ciência do opinativo, em resposta à consulta formulada no PARECER SEI Nº 13583/2022/ME (28324131).

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Procurador-Geral Adjunto Tributário Substituto

Indexação: 8.2.2.8. Contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins.

[1] "Receitas Governamentais", de acordo com a nomenclatura utilizada na Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15 de dezembro de 2022.

[2] PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições do sistema tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 225 a 227.

[3] Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.

[4] Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências.

[5] Altera a Legislação Tributária Federal.

[6] Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências.

[7] Em vigor por força do disposto no artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, que assim estabelece: *As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.*

[8] Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

[9] Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

[10] Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.

[11] Sobre o artigo 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991, vale um esclarecimento: embora se refira às pessoas jurídicas em geral, a norma não alcança as pessoas jurídicas de direito público. O fato de o dispositivo mencionar expressamente as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do imposto de renda reforça esse entendimento, pois, ainda que haja participação das pessoas jurídicas de direito público, as equiparadas possuem, indubitavelmente, personalidade jurídica de direito privado (empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como as suas subsidiárias ou quaisquer outras empresas de cujo capital participe pessoa jurídica de direito público, nos termos do artigo 1º da Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975). Se a norma abrangesse todas as pessoas jurídicas, inclusive as de direito público, não seria necessário aludir às pessoas jurídicas em que outra pessoa de direito público participa, mas dotadas de personalidade jurídica de direito privado. Nessa linha, posteriormente, a Lei nº 9.718, de 1998, sem seu artigo 2º, foi clara ao dispor que as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS seriam devidas **pelapessoas jurídicas de direito privado**.

[12] <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127600>

[13] <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=83857>

[14] <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905#:~:text=IN%20RFB%20n%C2%BA%202121%2F2022&text=Consolida%20as%20normas%20sobre%20a,Importa%C3%A7%C3%A3o%20e%20da%20Cofins%2DImporta%C3%A7%C3%A3o>

[15] <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37200>



Documento assinado eletronicamente por **Atila Nedi Leães Sonego, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 02/02/2023, às 20:52, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schmitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 02/02/2023, às 21:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) Substituto(a)**, em 02/02/2023, às 21:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **31101590** e o código CRC **60542988**.

CI nº 05.11.001/2021- PROJUR

Sobral, aos 05 de Novembro de 2021.

Ao Diretor Financeiro

Francisco Leon Torres de Sousa

Assunto: (I)Legalidade sobre os descontos de COFINS aplicados por Autarquia Federal no pagamento de tarifas de água e esgoto.

Prezado,

O serviço de saneamento básico enquadra-se como serviço público por determinação constitucional, arrolado como competência comum dos entes federados (art. 23, inciso IX, da Constituição).

Consoante o disposto no art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991, a cobrança da COFINS alcança as pessoas jurídicas, assim como aquelas equiparadas pela legislação do imposto de renda. No entanto, embora o artigo 1º da Lei Complementar nº 70/1991 refira-se a pessoas jurídicas em geral, **a norma não alcança as pessoas jurídicas de direito público.** Vejamos:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

O fato de o dispositivo mencionar expressamente as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do imposto de renda reforça esse entendimento, pois ainda que haja participação de pessoas jurídicas de direito público, as equiparadas possuem indubitavelmente personalidade jurídica de direito privado (empresas

públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias), que não é o caso do Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sobral.

No presente caso, reitera-se que o SAAE não se enquadra como pessoa jurídica equiparada pela legislação do imposto de renda, tampouco está organizada como pessoa jurídica de direito privado. Imperioso ressaltar ainda que no caso do Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sobral, o município optou por manter o serviço de abastecimento e tratamento de água e esgoto sob a égide de serviço público, afastando a atividade de qualquer conotação de exploração lucrativa.

A situação sob análise, portanto, não pode ser igualada àquela em que o serviço é prestado por concessionário de serviço público, mas sim por uma autarquia municipal. Além disso, embora a contraprestação dos serviços prestados pelo SAAE seja feita através de tarifa, não há faturamento no sentido econômico, mas sim a satisfação de um interesse da coletividade, diante da expressa previsão constitucional. Sendo assim, o mero recebimento de receitas advindas do fornecimento de serviços de água e esgoto não caracteriza o fato gerador da contribuição, já que não há propriamente venda de serviço, em razão da própria natureza da autarquia.

Não é possível, na hipótese, dissociar a condição do Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sobral de pessoa jurídica de direito público do exercício de serviço público essencial. A posição jurídica da autarquia é equivalente a própria administração direta, embora restrita ao setor de atividade que lhe foi afeto pela lei instituidora. Da mesma forma que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não são contribuintes da COFINS, ainda que o valores recebidos (além dos tributos) possam ser qualificados como faturamento ou receita, as autarquias também não podem ser consideradas contribuintes.

Destaca-se que o fato gerador de qualquer tributo demanda observar uma revelação de riqueza, o que está ausente na hipótese em tela, pois o ingresso de receitas decorrentes do pagamento de tarifa destina-se exclusivamente a manutenção da prestação de serviços de fornecimento de água e esgoto, ou seja, eventual saldo líquido apurado pelo SAAE é revertido para investimento da própria autarquia.

Em resumo, o serviço de abastecimento e tratamento de água e esgoto prestado pelo Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sobral não configura fato gerador do COFINS, tendo em vista que embora esse seja remunerado por tarifa, não há faturamento no sentido econômico, mas sim a satisfação de um interesse da coletividade, uma vez que o Município optou por mantê-lo sob a égide do regime de direito público, afastando-se a atividade de qualquer conotação de exploração lucrativa. Portanto, a posição jurídica da autarquia é equivalente a própria administração direta, conforme entendimento jurisprudencial;

Decisão: Trata-se de recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região ementado nos seguintes termos: TRIBUTÁRIO. COFINS. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTO. PRESTAÇÃO POR AUTARQUIA MUNICIPAL. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/1991. ALCANCE DA NORMA QUANTO AOS SUJEITOS PASSIVOS DA CONTRIBUIÇÃO. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. AUSÊNCIA DE FATURAMENTO NO SENTIDO ECONÔMICO E DE REVELAÇÃO DE RIQUEZA. SATISFAÇÃO DO INTERESSE DA COLETIVIDADE. 1. O serviço de saneamento básico enquadra-se como serviço público por determinação constitucional, arrolado como competência comum dos entes federados (art. 23, inciso IX, da Constituição). 2. Consoante o disposto no art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991, a cobrança da COFINS alcança as pessoas jurídicas, assim como a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. 3. Embora o art. 1º da LC nº 70/1991 refira-se às pessoas jurídicas em geral, a norma não alcança as pessoas jurídicas de direito público. O fato de o dispositivo mencionar expressamente as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do imposto de renda reforça esse entendimento, pois, ainda que haja participação de pessoas jurídicas de direito público, as equiparadas possuem, indubitavelmente, personalidade jurídica de direito privado (empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como as suas subsidiárias ou quaisquer outras empresas de cujo capital participe pessoa jurídica de direito público). Se a norma abrangesse todas as pessoas jurídicas, inclusive as de direito público participa, mas dotadas de personalidade jurídica de direito privado. 4. O SAAE não se enquadra como pessoa jurídica equiparada pela legislação do imposto de renda, tampouco está organizado como pessoa jurídica de direito privado. Conquanto a Constituição indique o saneamento básico como serviço público, é certo que não vedou a possibilidade de concessão do exercício da atividade pública. No caso presente, porém, em vista da essencialidade do serviço, o Município optou por mantê-lo sob a égide do regime de direito público, afastando-se a atividade de qualquer conotação de exploração lucrativa. A situação sob análise, portanto, não pode ser igualada àquela em que o serviço é prestado por concessionário. 5. Conquanto a redistribuição dos serviços que a autora presta seja percebida sob a forma de tarifa, não há faturamento no sentido econômico, mas sim a satisfação de um interesse da coletividade, diante da expressa previsão constitucional. O pressuposto de fato da COFINS não são operações em si, nem um ciclo econômico, mas uma realidade global atinente à pessoa do contribuinte e abrangente de inúmeras operações. Sendo assim, o mero recebimento de receitas advindas do fornecimento de serviços de água e esgoto não caracteriza o fato gerador da contribuição, já que não há, propriamente, venda de serviço, em razão da própria natureza da autarquia. Não é possível, na hipótese, dissociar a

condição da autora de pessoa jurídica de direito público do exercício de serviço público essencial. 6. A posição jurídica da autarquia é equivalente à própria administração direta, embora restrita ao setor de atividade que lhe foi afeto pela lei instituidora. Da mesma forma que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não são contribuintes da COFINS, ainda que o valores recebidos (além dos tributos) possam ser qualificados como faturamento ou receita, as autarquias também não podem ser consideradas contribuintes. 7. Não se pode olvidar que o fato gerador de qualquer tributo não prescinde da revelação de riqueza, ausente na hipótese em que o ingresso de receitas decorrentes do pagamento de tarifa destina-se exclusivamente à prestação dos serviços de fornecimento de água e esgoto, sendo que eventual saldo líquido apurado pelo SAAE é revertido para investimento da própria autarquia. 8. A questão controvertida não é equiparável ao caso de incidência de COFINS sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, de que trata a Súmula nº 659 do STF. O precedente refere-se especificamente às operações, ou seja, não versa sobre a forma como os serviços são prestados. No caso, a exploração do serviço público está sendo realizada de forma descentralizada por autarquia municipal e não por uma entidade paraestatal, em que a exploração é delegada através de concessão ou permissão e ocorre apenas a transferência da execução do serviço. (eDOC 17) (grifo nosso) No recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, aponta-se violação aos arts. 150, VI, a, § 2º e § 3º; 195, I e § 7º, do texto constitucional. Nas razões recursais, alega-se, em síntese, o seguinte: Ao consagrar a inexigibilidade da COFINS em relação à demandante autarquia municipal que, mesmo não exercendo atividade econômica, apresenta faturamento, base de cálculo da exação impugnada (fato incontroverso nos autos), o v. Acórdão proferido pelo e. TRF da 4ª Região desconsiderou o disposto no art. 195, I, e § 7º, e no art. 150, VI, a, §§ 2º e 3º, da CRFB, negando-lhes vigência, como se expõe. (eDOC 31) O MPF opinou pelo desprovimento do recurso. (eDOC 88) Decido. O recurso não merece prosperar. O Tribunal de origem, ao examinar a legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Lei Complementar 70/1991, Lei 6.264/75 e o Decreto 1.041/1994) e o conjunto probatório constante dos autos, afastou o fato gerador da COFINS, tendo em vista que o serviço público de fornecimento de água e esgoto é remunerado por tarifa, não havendo que se falar em faturamento em sentido econômico. Nesse sentido, extrai-se o seguinte trecho do acórdão impugnado: O SAAE não se enquadra como pessoa jurídica equiparada pela legislação do imposto de renda, tampouco está organizado como pessoa jurídica de direito privado. Conquanto a Constituição indique o saneamento básico como serviço público, é certo que não vedou a possibilidade de concessão do exercício da atividade pública. No caso presente, porém, em vista da essencialidade do serviço, o Município optou por mantê-lo sob a égide do regime de direito público, afastando-se a atividade de qualquer conotação de exploração lucrativa. A situação sob análise, portanto, não pode ser igualada àquela em que o serviço é prestado por concessionário. Por outro lado, embora a retribuição dos serviços que a autora presta seja percebida sob a forma de tarifa, não há faturamento no sentido econômico, mas sim a satisfação de um interesse da coletividade, diante da expressa previsão constitucional. Nesse sentido, colaciono excerto de decisão desta Corte, de minha lavra (TRF4, APELREEX 2004.72.03.001598-4, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 12/01/2010). () A posição jurídica da autarquia é equivalente à própria administração direta, embora restrita ao setor de atividade que lhe foi afeto pela lei instituidora. Nessa senda, da mesma forma que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não são contribuintes

da COFINS, ainda que os valores recebidos (além dos tributos) possam ser qualificados como faturamento ou receita, as autarquias também não podem ser consideradas contribuintes. Não se pode olvidar que o fato gerador de qualquer tributo não prescinde da revelação de riqueza, ausente na hipótese em que o ingresso de receitas decorrentes do pagamento de tarifa destina-se exclusivamente à prestação dos serviços de fornecimento de água e esgoto, sendo que eventual saldo líquido apurado pelo SAAE é revertido para investimentos da própria autarquia. (eDOC 16, p. 2-3) Assim, verifica-se que a matéria debatida no acórdão recorrido restringe-se ao âmbito infraconstitucional, de modo que a ofensa à Constituição, se existente, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do presente recurso. Além disso, divergir do entendimento firmado pelo Tribunal de origem, notadamente em relação ao debate acerca da atividade exercida pela entidade ora recorrida, demandaria o revolvimento do acervo fático-probatório, providência inviável no âmbito do recurso extraordinário. Nesses termos, incide no caso a Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Confira-se, a propósito, o seguinte precedente: Agravos regimentais em ação cível originária. Imunidade tributária recíproca. Artigo 150, VI, a, da CF/88. Possibilidade de reconhecimento a sociedade de economia mista, atendidos os pressupostos fixados pelo Supremo Tribunal Federal. Competência para apreciação da causa. Artigo 102, I, f, da CF/88. Interpretação restritiva. Exclusão de município do polo passivo. Direito a repetição do indébito e ao reenquadramento do sistema de PIS/COFINS. Matérias de ordem infraconstitucional inaptas a abalar o pacto federativo. Agravos regimentais não providos. 1. Nos autos do RE nº 253.472/SP, esta Corte firmou o entendimento de que é possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mistas prestadoras de serviço público, desde que observados os seguintes parâmetros: (i) a imunidade tributária recíproca, quando reconhecida, se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado; (ii) atividades de exploração econômica destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares devem ser submetidas à tributação, por se apresentarem como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; e c) a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. 2. É possível a concessão de imunidade tributária recíproca à Companhia de Saneamento de Alagoas (CASAL), pois, em que pese ostentar, como sociedade de economia mista, natureza de ente privado: (i) executa serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto; e (ii) o faz de modo exclusivo; (iii) o percentual de participação do Estado de Alagoas no capital social da empresa é de 99,96%; (iv) trata-se de empresa de capital fechado. São, ademais, tais premissas que, juntamente com o dispositivo do decisum, formam a coisa julgada, não havendo, destarte, que se falar que a mera possibilidade de alteração no quadro societário da empresa seria impedimento à prolação de decisão concessiva da imunidade tributária recíproca a sociedade de economia mista. 3. Em face da literalidade da norma inscrita no art. 102, I, f, da Carta Maior, não compete a esta Corte, em sede originária, processar e julgar causas na qual antagonizem sociedade de economia mista estadual e município, ainda que se trate de demanda versante sobre imunidade tributária recíproca em cujo polo passivo se situe também a União. 4. Questões referentes à repetição do indébito tributário e à mudança no regime de recolhimento do PIS e COFINS não guardam feição constitucional e não são aptas a atrair a competência do STF, ante a ausência de potencial para abalar o pacto federativo. 5. Agravos regimentais não providos. (ACO 2243 AgR-segundo, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJE. 27.5.2016) Ante o exposto, nego

seguimento ao recurso (art. 932, VIII, do NCPC c/c art. 21, § 1º, do RISTF).
Publique-se. Brasília, 24 de fevereiro de 2017. Ministro Gilmar Mendes
Relator Documento assinado digitalmente

Dessa forma, orientamos pela notificação da Universidade Federal do Ceará e demais entes que procedam do mesmo *modus operandi* acerca de descontos indevidos a título de COFINS, tendo em vista a não ocorrência do fato gerador tributário, pelos fundamentos fáticos e jurídicos já expostos.

Yan Paula Pessoa Dias Andrade
Yan Paula Pessoa Dias Andrade

Procurador Assistente – SAAE Sobral - Mat. n.º 10.218

OAB - CE de n.º 33.816

Lucas Silva Aguiar

Procuradora Chefe – SAAE Sobral - Mat. n.º 10.198

OAB - CE de n.º 29.357