



Solução de Consulta nº 88 - Cosit

Data 8 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REINTEGRA. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. REGRAS DE INCLUSÃO E DE EXCLUSÃO APLICÁVEIS AO LONGO DO TEMPO.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica (Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014) que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

No regime de apuração cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

a) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;

b) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011), pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória nº 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei nº 13.043, de 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 1º a 3º; Lei nº 13.043, de 2014, arts. 21 e 22; Lei nº 12.488, de 2013, art. 13 e art. 49, V.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REINTEGRA. CRÉDITOS. BASE DE CÁLCULO. REGRAS DE INCLUSÃO E DE EXCLUSÃO APLICÁVEIS AO LONGO DO TEMPO.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica (Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014) que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Cofins.

No regime de apuração cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra não integra a base de cálculo da Cofins.

No regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

a) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Cofins, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;

b) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo da Cofins, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011), pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória nº 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei nº 13.043, de 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 1º a 3º; Lei nº 13.043, de 2014, arts. 21 e 22; Lei nº 12.488, de 2013, art. 13 e art. 49, V.

Relatório

Trata-se de consulta formulada pela interessada, acima identificada, sobre a natureza dos valores ressarcidos no âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra) e sobre a incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre esses valores.

2. A consulente discorre sobre os objetivos do Reintegra e contesta entendimentos de órgãos consultivos regionais da Receita Federal do Brasil, os quais entendem que os valores relativos ao Reintegra compõem as bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

3. Por fim, postula a confirmação do seu entendimento, qual seja, o de que os valores ressarcidos a título de Reintegra deveriam ser contabilizados como recuperação de custos e não se enquadrariam no conceito de receita tributável pela Contribuição para o PIS e pela Cofins.

Fundamentos

4. O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra) foi instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e foi regido por essa lei até dezembro de 2013:

“Art. 1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.”

“Art. 2º No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

(...)

§ 12. Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)”

“Art. 3º O Reintegra aplicar-se-á às exportações realizadas: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - de 4 de junho de 2013 até 31 de dezembro de 2013; e (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - (VETADO).(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)”

5. Nota-se que o § 12 do art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011, foi inserido pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19 de julho de 2013, e somente a partir dessa data excluiu das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra.

6. Posteriormente o Reintegra foi reinstituído pela Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, conforme o texto reproduzido aqui:

“Art. 21. Fica reinstituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.”

”Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

(...)

§ 6º—O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.”

7. Primeiramente convém demarcar a natureza dos créditos apurados no âmbito do Reintegra. A Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014, publicada no DOU de 30 de setembro de 2014, respondendo questionamentos referentes ao Imposto sobre a Renda das

Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), definiu que os valores apurados no Reintegra constituem receitas de subvenção para custeio ou operação:

“A caracterização das subvenções como receita é incontroversa, o que se constata pela simples leitura das manifestações explícitas do Comitê de Pronunciamento Técnico, em especial no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) – Subvenções e Assistências Governamentais, *in fine*:

(...)

9. *A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.*

(...)

12. *Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.*

(...)

15. *O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:*

(a) *uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;*

(b) *subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;*

(c) *assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado. (grifou-se)”*

8. Com relação à inclusão dessas receitas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, diferente situação se apresenta, a depender de a pessoa jurídica estar submetida ao regime de apuração não cumulativa ou ao regime de apuração cumulativa.

9. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, disciplina a apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

“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.*”

“Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

~~§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)”~~

10. Cumprir verificar que, a partir da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração cumulativa, ficou restrita à receita bruta da pessoa jurídica. Assim, no regime de apuração cumulativa, as receitas decorrentes do recebimento dos créditos do Reintegra não estão incluídas no campo de incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep porque não constituem receita bruta da pessoa jurídica beneficiária.

11. Quanto ao regime de apuração não cumulativa, cabe mencionar que tal regime foi definitivamente introduzido na Contribuição para o PIS/Pasep pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

12. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep foi definida pelo § 2º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A mesma definição foi adotada pelo § 2º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, o qual se transcreve:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”(grifou-se)

13. Conforme se observa, a base de cálculo das contribuições em voga, no regime de apuração não cumulativa, é ampla, alcançando todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, salvo aquelas expressamente excepcionadas pela legislação.

14. As subvenções versadas nesse feito não estão listadas entre as exclusões previstas na legislação, não se podendo excluir essas receitas da incidência das contribuições sem permissivo legal. Como relatado acima, a legislação do Reintegra apresenta normas específicas acerca dos valores reintegrados no âmbito do programa.

15. É preciso, no entanto, demarcar a partir de quando os valores ressarcidos pelo Reintegra não sofrem mais a incidência dessas contribuições. Sob a vigência da Lei nº 12.546, de 2011, a análise da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se dá em dois momentos distintos. Antes da publicação da Lei nº 12.844, de 2013, ou seja, até 18 de julho de 2013, essas contribuições incidiram sobre os valores reintegrados, já que não havia dispositivo legal que excluísse tais valores da base de cálculo das contribuições. Depois da publicação da Lei nº 12.844, de 2013 (19 de julho de 2013), com a inclusão do § 12 no art. 2º

da Lei nº 12.546, de 2011, e de acordo com a cláusula de vigência do art. 49, V, daquela lei, não mais incidem essas contribuições sobre as receitas acima mencionadas devido a dispositivo legal que assim dispõe:

“Art. 2º (...)

(...)

§ 12. Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)”

16. Por sua vez, as normas que reinstituíram o Reintegra previram expressamente a exclusão das receitas decorrentes de créditos apurados no regime da base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep desde sua publicação originária, conforme Medida Provisória nº 651, de 2014, art. 22, § 5º, e Lei nº 13.043, de 2014, art. 22 § 6º.

Conclusão

15. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

a) o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita da pessoa jurídica, conforme Solução de Consulta Cosit nº 240, de 2014 (DOU de 30 de setembro de 2014), que, em regra, deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

b) no regime de apuração cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra não integra a base de cálculo das contribuições;

c) no regime de apuração não cumulativa, o valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra:

i) até 18 de julho de 2013, integrou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dada a inexistência de norma excludente de base de cálculo;

ii) a partir de 19 de julho de 2013, não mais integra a base de cálculo das contribuições, dada a exclusão de base de cálculo promovida pelo art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013 (que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546, de 2011), pelo § 5º do art. 22 da Medida Provisória nº 651, de 2014, e pelo § 6º do art. 22 da Lei nº 13.043, de 2014.

À consideração superior.

(Assinado digitalmente)

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

(Assinado digitalmente)

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit