



Solução de Consulta nº 84 - Cosit

Data 8 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS SOCIEDADES. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

A partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

A receita bruta sujeita à Cofins compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

As receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades compõem sua receita bruta para fins de apuração da Cofins devidas no regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, arts. 2º e 3º, *caput*; Lei Complementar nº 70, de 1991, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS SOCIEDADES. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

A partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;

A receita bruta sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

As receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades compõem sua receita bruta para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep devidas no regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.718, arts.2º e 3º, caput; Lei n.º 9.715, de 1998, arts.2º, I, e 3º; Lei Complementar n.º 7, de 1970, art.3º; Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária nos termos seguintes.

2. De acordo com cópia de contrato social juntada aos autos, a consulente tem por objeto social *“participação no capital de outras sociedades na condição de acionista, sócia ou quotista, em caráter permanente ou temporário, como controladora ou simplesmente participante”*; *“participação em empreendimentos imobiliários, seja de capital privado, nacional, estrangeiro ou de economia mista”*; e *“administração de bens próprios”*.
3. Informa a consulente que *“é optante pelo lucro presumido, conforme declarações apresentadas para a RFB, e conseqüentemente está sujeita à apuração do PIS e da COFINS nos termos da Lei n.º 9.718/98”*.
4. Defende a consulente que, como consequência da revogação do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, *“a base de cálculo do PIS e da COFINS, regime de apuração cumulativa, passa a ser tão somente o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”*.
5. Assevera a interessada que *“auferir receitas financeiras decorrentes de juros sobre o capital próprio, previstos no artigo 9º da Lei n.º 9.249/95”*.
6. Em seguida, conclui sua petição questionando:
“1) A consulente por estar sujeita a apuração do PIS e da COFINS sob o regime de incidência cumulativa, previsto na Lei n.º 9.718/98 está desobrigada a apurar e recolher o PIS e a COFINS sobre as receitas financeiras decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio previstos no artigo 9º da Lei n.º 9.249/95?”

Caso esteja desobrigada, a consulente questiona:

2) *Em relação aos valores pagos indevidamente, a partir da revogação do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, é possível pleitear o ressarcimento em dinheiro ou a compensação?”.*

7. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

8. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Conforme relatado, a consulente, pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e que tem por objeto social a “participação no capital de outras sociedades na condição de acionista, sócia ou quotista, em caráter permanente ou temporário, como controladora ou simplesmente participante”, questiona sobre a possibilidade de excluir de sua base de cálculo das referidas contribuições sociais “as receitas financeiras decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio previstos no artigo 9º da Lei n.º 9.249/95”.

10. De início, para uma melhor compreensão sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática cumulativa, convém fazer um retrospecto da legislação pertinente.

11. A Lei Complementar (LC) n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com amparo no art. 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, estabeleceu o faturamento como base de cálculo dessa contribuição devida pelas pessoas jurídicas, definindo-o como a receita bruta das vendas de bens e serviços. Assim prevêm seus arts. 1º e 2º:

“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.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (grifou-se)

12. A Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, que dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), a Lei Complementar n.º 7, de 1970, e a Lei Complementar n.º 8, de 1970, dispôs de forma similar, nos seguintes termos:

“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 sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

(...)

*Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se **faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda**, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”. (grifou-se)*

13. Note-se que o art. 3º da Lei nº 9.715, de 1998, remete expressamente à legislação do Imposto sobre a Renda a busca da definição de receita bruta; ao passo que a Lei Complementar nº 70, de 1991, embora não o faça de forma expressa, traz, em seu art. 10, parágrafo único, comando no sentido de que se aplicam à Cofins “*subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda*”. Nesse contexto, cumpre reproduzir as disposições dos arts. 278 a 280 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999):

*“Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitui **objeto da pessoa jurídica** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).*

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II).

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).” (grifou-se)

14. Convém esclarecer que por objeto da pessoa jurídica entende-se:

a) aquele constante de seu contrato social ou estatuto; ou

b) aquele que, na realidade, seja caracterizado pelas atividades habitualmente por ela exercidas no contexto de sua organização de meios, quando estas se afastam do objeto expressamente presente em seu ato constitutivo.

15. Posteriormente, sobreveio a publicação da Lei nº 9.718, em 27 de novembro de 1998, ainda relativa ao regime de apuração cumulativa das contribuições em pauta. Por meio do § 1º de seu art. 3º, essa Lei ampliou a base de cálculo das referidas contribuições ao definir que o faturamento da pessoa jurídica correspondia à receita bruta, entendida esta como a

totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes tanto o tipo de atividade exercida por essa pessoa jurídica como a classificação contábil atribuída às receitas que auferem. Em sua redação original, assim dispunha a 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 2158-35, de 2001)

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§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.” (grifou-se)

16. Entretanto, em julgamentos de Recursos Extraordinários o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional essa ampliação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vez que o art. 195 da Constituição Federal de 1988, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, somente autorizava que a contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador incidisse sobre “a folha de salários, o faturamento ou o lucro das pessoas jurídicas”, não podendo essa base de cálculo ser ampliada pela lei ordinária para alcançar todas as espécies de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

17. Com base nesse entendimento do STF, o inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, revogou o citado § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com vigência a partir de 28 de maio de 2009.

18. Ocorrida tal modificação, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, passou a ficar restrita ao faturamento, que compreende a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos estabelecidos pelos arts. 2º e art. 3º, *caput*, da Lei nº 9.718, de 1998.

19. Por conseguinte, a partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa deve ser considerada somente a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, ou seja **as receitas decorrentes do exercício de seu objeto econômico**, ou ainda, **as receitas decorrentes das atividades constantes de seu contrato social ou estatuto, bem como daquelas atividades empresariais que, ainda que eventualmente não contempladas por seu ato constitutivo, na prática sejam por ela habitualmente exercidas no contexto de sua organização de meios.**

20. Quanto a esse ponto, é oportuno observar que no exame de Recursos envolvendo pessoas jurídicas cujas atividades empresariais não se restringiam à venda de mercadorias e à prestação de serviços, isto é, em julgamentos que demandaram delimitação mais precisa do conceito de faturamento para a solução das lides, o STF, reiteradamente (RE nº 371.258-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006; RE nº 318.160, DJ 17.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; RE nº 367.482, DJ 28.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; dentre outros), manifestou-se no sentido de que o conceito de receita bruta, sujeita à exação tributária, envolve **não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços**, mas **sim a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.**

21. Por sua clareza, vale destacar a ementa do Acórdão emitido no exame do RE n.º 371.258-AgR:

“EMENTA: RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.” (grifou-se)

(RE 371258 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, votação unânime, julgado em 03/10/2006, DJ 27.10.2006)

22. Ademais, também esta RFB sempre ressaltou a vinculação entre receita bruta/faturamento e a atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica, conforme exemplos seguintes:

Solução de Consulta Disit/SRRF06 N.º 8, de 9 de fevereiro de 2010, DOU de 11/02/2010

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: A partir da revogação do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, a receita financeira e a receita de aluguel de imóvel próprio, quando estas atividades não fazem parte do objeto social da pessoa jurídica, não integram a base de cálculo da Cofins no regime de incidência cumulativo.”(grifou-se)

Solução de Consulta Disit/SRRF07 N.º 100, de 30 de setembro de 2010, DOU de 21/10/2010

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Base de Cálculo. Receitas Financeiras. A partir de 28 de maio de 2009, com a revogação do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, o faturamento, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins apurada sob o regime de apuração cumulativa, passou a ser considerado como a soma das receitas oriundas das atividades empresariais, ou seja, como o conjunto das receitas decorrentes da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. As receitas financeiras, portanto, desde que não incluídas no objeto social da pessoa jurídica, não devem fazer parte da base de cálculo dessa contribuição.”(grifou-se)

23. Ainda, deve-se ressaltar que o *caput* do vetusto art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que alberga tradicional conceito de receita bruta, foi alterado para expressar esse consolidado entendimento acerca da abrangência das receitas decorrentes da atividade empresarial:

“Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”(grifou-se)

24. Nesse contexto, verifica-se a identidade entre a receita bruta e as receitas decorrentes das atividades empresariais desenvolvidas pela pessoa jurídica.

25. O objeto da sociedade, como se sabe, são as atividades por ela escolhidas, aquelas cujo desenvolvimento ela busca promover para a geração de lucro, que é o objetivo de qualquer sociedade empresária. Há de se notar que, sob o ponto de vista meramente formal, o objeto social corresponde à definição, não contrária à lei, à ordem pública e aos bons costumes, constante do ato constitutivo da empresa. Porém, é necessária a identificação do **objeto social sob ângulo substancial**, ou seja, a partir do exame concreto da completa organização de meios articulada pela sociedade na busca de seu objetivo, para que se tenham caracterizadas as atividades empresariais por ela exercidas.

26. **A revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, não alterou, em particular, o critério definidor da base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como o resultado econômico das operações empresariais que se exteriorizam no faturamento.** Apenas estabeleceu que **não é qualquer receita que pode ser considerada parte do faturamento** para fins de incidência dessas contribuições sociais, mas tão-somente aquelas decorrentes das atividades empresariais da sociedade.

27. Descabe, portanto, interpretação no sentido de que o faturamento se restringe ao preço recebido pela venda de bens ou pela prestação de serviços. O resultado de uma atividade da pessoa jurídica, apesar de não estar sujeito diretamente à ação de faturar, pode integrar o seu faturamento para o efeito fiscal de concretizar o fato gerador da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

28. Deve-se, pois, ter claro que o faturamento representa o somatório das receitas auferidas pela pessoa jurídica mediante a exploração das atividades empresariais a que se dedica, independentemente de essas receitas serem ou não registradas em fatura.

29. Fixadas essas premissas, pode-se analisar o caso concreto apresentado pela consulente.

30. A interessada informa estar sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e, de acordo com cópia de contrato social juntada aos autos, trata-se de sociedade que tem por objeto social a *“participação no capital de outras sociedades na condição de acionista, sócia ou quotista, em caráter permanente ou temporário, como controladora ou simplesmente participante”*; a *“participação em empreendimentos imobiliários, seja de capital privado, nacional, estrangeiro ou de economia mista”*; e a *“administração de bens próprios”*.

31. Nesse contexto, o recebimento de juros sobre o capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, é nitidamente decorrente de atividade empresarial a que se dedica pessoa jurídica cujo objeto social, por expressa disposição de seu ato constitutivo, envolve a **“participação no capital de outras sociedades na condição de acionista, sócia ou quotista, em caráter permanente ou temporário, como controladora ou simplesmente participante”**.

32. Ou seja, a conclusão de que os valores recebidos pela consulente a título de juros sobre o capital próprio integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep apuradas por ela sequer demanda amplo exame do objeto dessa sociedade sob ângulo substancial. Isso porque as expressas disposições de seu contrato social, isto é, seu objeto sob ângulo formal, já evidenciam que tais receitas decorrem de sua atividade empresarial e que, assim, integram a base de cálculo daquelas contribuições sociais apuradas pela consulente no regime da cumulatividade.

33. De outra banda, cumpre ressaltar que o fato, repetidamente salientado pela consultante, de os valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio supostamente constituírem receitas financeiras da pessoa jurídica que os auferem em nada altera a inclusão desses valores na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa, já que não há ressalva legal à inclusão desses valores na mencionada base de cálculo.

34. Por fim, vale ainda observar que também no regime de apuração não cumulativa o recebimento de valores a título de juros sobre o capital próprio gera débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Muito embora o Decreto n.º 5.442, de 2005, revogado pelo Decreto n.º 8.426, de 2015, tenha mantido, durante anos, reduzida a zero a alíquota das contribuições incidentes sobre receitas financeiras, trazia em seu art.1º, parágrafo único, inciso I, específica disposição excluindo do alcance dessa redução os valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio.

Conclusão

35. Pelo exposto, responde-se à consultante que:

a) a partir da publicação da Lei n.º 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e *caput* do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998;

b) a receita bruta sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços;

c) as receitas decorrentes do recebimento de juros sobre o capital próprio auferidas por pessoa jurídica cujo objeto social seja a participação no capital social de outras sociedades compõem sua receita bruta para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas no regime de apuração cumulativa.

À consideração superior.

(Assinado digitalmente)

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB n.º 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(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.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit