



Solução de Consulta nº 290 - Cosit

Data 13 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

RESSARCIMENTOS DE CUSTOS E DESPESAS. RECEITA. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo incide sobre a receita relativa ao ressarcimento de dispêndios decorrentes de investimentos efetuados em razão de compromissos assumidos na prestação de serviços, mesmo que devam ser ressarcidas por terceiros por determinação contratual, por falta de amparo legal à sua exclusão.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, inciso I, alínea b, Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º e § 3º e art. 5º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

RESSARCIMENTOS DE CUSTOS E DESPESAS. RECEITA. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

A Cofins apurada no regime não cumulativo incide sobre a receita relativa ao ressarcimento de dispêndios decorrentes de investimentos efetuados em razão de compromissos assumidos na prestação de serviços, mesmo que devam ser ressarcidas por terceiros por determinação contratual, por falta de amparo legal à sua exclusão.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, inciso I, alínea b, Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º e 3º e art. 6º.

Relatório

Trata-se de consulta relativa à interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A pessoa jurídica, acima qualificada, é produtora de energia elétrica e firmou contrato que, entre outras condições, estabelece que quando ela (consulente) efetuar investimentos específicos ou assumir compromissos na área de energia para efetuar

fornecimento requisitado, a outra parte do contrato irá assegurar o ressarcimento dos custos relativos aos compromissos assumidos.

3. Explica que, quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, vem tributando tais reembolsos na sistemática não cumulativa (1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins), à medida que são faturados.

4. Aduz que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas de acordo com o regime não cumulativo, é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, com as exclusões previstas na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, e destaca a exclusão das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perda, que não representem o ingresso de novas receitas.

5. Elucida que os valores auferidos pela pessoa jurídica recebedora do ressarcimento dos dispêndios que ela suportou com as despesas originalmente de responsabilidade da outra parte contratual não constituem receita por lhes faltar essencialmente o elemento caracterizador desse tipo de ingresso, qual seja o ganho, o potencial para gerar acréscimo patrimonial. Ato contínuo, explicita que tal entendimento também consta da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013.

6. Após citar decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Conselho de Contribuintes que diz serem favoráveis ao seu entendimento, indaga:

- 1) *Os ressarcimentos recebidos, em virtude do pagamento de despesas do setor elétrico, por força contratual, devem ser objeto de tributação para o PIS e da COFINS, uma vez que não representam ingressos de novas receitas?*

7. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme o art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, 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 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. A Emenda Constitucional nº 20, de 1998, alargou o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que incidiam sobre o faturamento, na medida em que incluiu a incidência sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, *verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998).

(...)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

10. A Lei n.º 10.637, de 2002, e a Lei n.º 10.833, de 2003, prevêm expressamente a incidência das citadas contribuições, na sistemática não cumulativa, sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica:

Lei n.º 10.637, de 2002

Art. 1.º 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 n.º 12.973, de 2014)

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

Lei n.º 10.833, de 2003

Art. 1.º 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 n.º 12.973, de 2014)

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

11. A legislação estabelece que a base de cálculo das contribuições referenciadas é 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, com as exceções previstas em lei, dentre as quais, não se inclui a recuperação de despesas, ainda que sejam de responsabilidade de terceiros contratantes, *verbis*:

Lei n.º 10.637, de 2002

Art. 1.º ...

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

12. Importa que se destaque que o ingresso de valores para fazer face às despesas da pessoa jurídica não pode justificar, por si só, a não incidência das contribuições em tela, sob pena de desonerar valores que efetivamente são receitas decorrentes das atividades empresariais desenvolvidas pela pessoa jurídica. Para a análise, importa seja identificada a natureza do ingresso obtido.

13. Na hipótese objeto dessa consulta, a consultante afirma que efetua investimentos específicos necessários ao cumprimento de acordos de fornecimento pactuados, que visam o lucro. A realização de despesas e o ingresso de receitas afetas aos investimentos específicos são consequências inerentes à natureza da operação a que se refere, qual seja, honrar compromissos assumidos, vinculados ao objetivo social da pessoa jurídica, e gerar lucro.

14. A prática de atos jurídicos, que geram receitas e despesas (tais como operações de compra, de venda, de financiamento, de investimento, de prestação de serviços), decorre da própria essência da atividade econômica.

15. Nesse contexto, cumpre enfatizar que receita é diferente de lucro. Receitas são a integralidade dos valores recebidos pela pessoa jurídica e, por sua vez, lucro significa o resultado que se obtém quando se subtrai dessas receitas o valor das despesas da empresa. E, como se sabe, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é o lucro, mas sim a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

16. A dedução de despesas é pressuposto da apuração contábil do lucro, base impositiva do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por meio do contraste efetuado entre os ingressos (receitas) e as saídas (despesas), em que se pretende aferir o acréscimo patrimonial, o que não interfere na efetiva apuração das receitas da pessoa jurídica. Nesse contexto, não há que se falar em excluir custos e despesas da base impositiva da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sob pena de alterar a natureza jurídica e contábil da base de cálculo de incidência das referidas contribuições.

17. A jurisprudência administrativa caminha nesse sentido, conforme se depreende das soluções proferidas em casos análogos:

Solução de Consulta n.º 77 – SRRF06, de 2012:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins REGIME NÃO CUMULATIVO. REEMBOLSO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA. Está sujeito à tributação pela Cofins o reembolso de despesas relativas a viagens, transporte, etc., necessárias à execução dos serviços prestados pelo contribuinte, e que, por determinação contratual, devam ser ressarcidas a ele pelos tomadores dos referidos serviços.

Contribuição para o PIS/Pasep REGIME NÃO CUMULATIVO. REEMBOLSO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA. Está sujeito à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep o reembolso de despesas relativas a viagens, transporte, etc., necessárias à execução dos serviços prestados pelo contribuinte, e que, por determinação contratual, devam ser ressarcidas a ele pelos tomadores dos referidos serviços.

Solução de Consulta n.º 364 – SRRF08, de 2010:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESA A base de cálculo da Cofins, tanto no regime cumulativo, como no regime não-cumulativo, é o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, observadas as exclusões permitidas em Lei. Desse modo, os valores recebidos de clientes, referentes a reembolso de despesas no agenciamento de marcas e patentes compõem a receita bruta para fins apuração da base de cálculo da Cofins da recebedora do reembolso, a agenciadora, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo da contribuição em pauta.

Contribuição para o PIS/Pasep. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESA. A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime cumulativo, como no regime não-cumulativo, é o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, observadas as exclusões permitidas em Lei. Desse modo, os valores recebidos de clientes, referentes a reembolso de despesas no agenciamento de marcas e patentes compõem a receita bruta para fins apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep da recebedora do reembolso, a agenciadora, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo da contribuição em pauta.

Solução de Consulta n.º 190 – SRRF08, de 2009:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO A base de cálculo da contribuição é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Para fins de determinação da base de cálculo da citada contribuição, poderão ser excluídas da receita bruta apenas as parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria. Assim sendo, os valores recebidos de fornecedores referentes a reembolso decorrente de rateio de despesa de publicidade compõe a receita bruta para fins apuração

da base de cálculo da Cofins, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo da referida contribuição.

Contribuição para o PIS/Pasep. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO A base de cálculo da contribuição é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Para fins de determinação da base de cálculo da citada contribuição, poderão ser excluídas da receita bruta apenas as parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria. Assim sendo, os valores recebidos de fornecedores referentes a reembolso decorrente de rateio de despesa de publicidade compõe a receita bruta para fins apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo da referida contribuição.

18. Por oportuno, destaque-se que a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, citada pela consulente, não se aplica ao caso em tela, uma vez que exarada em âmbito da análise de compartilhamento de custos (*cost sharing*), em que não foi caracterizada a prestação de serviços intragrupo, uma vez que as despesas tiveram origem na implantação de departamento de apoio administrativo que opera de forma centralizada e que atende a todas as empresas integrantes do grupo econômico.

Conclusão

19. Diante do exposto, conclui-se que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins apuradas no regime não cumulativo incidem sobre a receita relativa ao ressarcimento de dispêndios decorrentes de investimentos efetuados em razão de compromissos assumidos na prestação de serviços, mesmo que devam ser ressarcidas por terceiros por determinação contratual, por falta de amparo legal à sua exclusão.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF/Disit01

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNADINO 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. 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. 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