



Solução de Consulta nº 470 - Cosit

Data 21 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Em razão da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da Cofins apurada no regime cumulativo, a partir de 28 de maio de 2009, é o faturamento mensal, considerado como a receita bruta da venda de bens e serviços, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica.

Desde que não decorram de atividade habitual da empresa, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, não integram a receita bruta da pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação imobiliária, locação e compra e venda de imóveis próprios e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da Cofins quando a pessoa jurídica for tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido, hipótese em que se sujeita ao regime cumulativo de cobrança dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei Complementar nº 70, de 1991, arts. 2º, *caput*, e 10, parágrafo único; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Lei nº 10.833, art. 10, II; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 79, XII, e 80; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 2º, 52 e 119, § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Em razão da revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime cumulativo, a partir de 28 de maio de 2009, é o faturamento mensal, considerado como a receita bruta da venda de bens e serviços, que se constitui da soma das receitas advindas da execução dos objetivos sociais da pessoa jurídica.

Desde que não decorram de atividade habitual da empresa, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável não integram a receita bruta da pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação imobiliária, locação e compra e venda de imóveis próprios, e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep quando a pessoa jurídica for tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido, hipótese em que se sujeita ao regime cumulativo de cobrança dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.715, de 1998, arts. 2º, I, e 3º, *caput*; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Lei nº 10.637, art. 8º, II; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 79, XII, e 80; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 2º, 52 e 119, § 1º.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA

É ineficaz a consulta que versar sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, V; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII.

Relatório

A interessada, pessoa jurídica de direito privado dedicada ao ramo de atividade de serviços de assessoria e consultoria empresarial, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da compensação de créditos relativos a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Diz que a “*Empresa foi tributada pelo lucro real até o ano-calendário de 2013 e possui créditos pendentes de aproveitamento, decorrentes de Pedidos de Restituição de Saldos Negativos de IRPJ derivados de imposto de renda retido na fonte devido na ocasião de saques de receitas financeiras em renda fixa (CDB)*”; no “*ano-calendário de 2014, a Empresa irá modificar o regime de tributação para o Lucro Presumido, bem como sua atividade-fim, que passará a ser incorporação imobiliária, locação e compra e venda de imóveis próprios*”.

3. Apresenta os seguintes questionamentos (destaques do original):

“1) Os saldos negativos de IRPJ gerados pela opção do Lucro Real dos anos anteriores, devidamente habilitados via Pedidos de Restituição, podem ser utilizados para compensação (quitação), via PER/DCOMP, de débitos do Lucro Presumido apurados no ano de 2014, incidentes sobre receitas de locação de bens imóveis, bem como compra e venda de imóveis?”

Dispositivo questionado: Instrução Normativa SRFB nº 598/2005, art. 2º, inciso IV, alíneas “a” e “b” contraposição ao inciso V, alíneas “a”, “g”, “h” e “j” da mesma legislação.

2) *Os saldos negativos de IRPJ gerados pela opção do Lucro Real dos anos anteriores, devidamente habilitados via Pedidos de Restituição, podem ser utilizados para compensação (quitação), via PER/DCOMP, de débitos decorrentes da opção pelo Regime Especial de Tributação da Lei n.º 10.931/2004 (REGIME DE AFETAÇÃO NA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA)?*

Dispositivo questionado: Instrução Normativa SRFB n.º 598/2005, art. 2º, inciso IV, alíneas “a” e “b” em contraposição ao inciso V, alínea “ae” mesma legislação. Art. 4º, §2º da Lei n.º 10.931/2004.

3) *A empresa ganhou no Poder Judiciário (com decisão transitada em julgado), o direito de restituir débitos de PIS e COFINS incidentes sobre receitas financeiras. Após o procedimento de Habilitação de Crédito, tais créditos podem ser utilizados via PER/DCOMP para compensação/quitação de débitos do Lucro Presumido no ano de 2014, incidentes sobre receitas de locação de bens imóveis, bem como compra e venda de imóveis?*

Dispositivo questionado: Instrução Normativa SRFB n.º 598/2005, art. 2º, inciso III, alíneas “b” e “c” em contraposição ao inciso V, alíneas “a”, “g”, “h” e “j” da mesma legislação.

4) *A empresa ganhou no Poder Judiciário (com decisão transitada em julgado), o direito de restituir débitos de PIS e COFINS incidentes sobre receitas financeiras. Após o procedimento de Habilitação de Crédito, tais créditos podem ser utilizados via PER/DCOMP para compensação/quitação da tributação decorrente do Regime Especial de Tributação da Lei n.º 10.931/2004 (REGIME DE AFETAÇÃO NA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA)?*

Dispositivo questionado: Instrução Normativa SRFB n.º 598/2005, art. 2º, inciso III, alíneas “b” e “c” em contraposição ao inciso V, alínea “ae” mesma legislação. Art. 4º, §2º da Lei n.º 10.931/2004.

5) *A empresa optará pelo Lucro Presumido no ano-calendário de 2014, e, considerando que seu objeto social não é investimento no mercado de capitais em renda fixa ou variável, questiona-se se há ou não incidência de PIS e COFINS sobre os rendimentos de aplicações/receitas financeiras em renda fixa (CDB) sacadas no período, já que isso não faz parte de seu faturamento?*

Dispositivo questionado: A partir de 28 de maio de 2009 as receitas financeiras não mais sofrerão a tributação das contribuições no Lucro Presumido, em decorrência da revogação do §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98.”

Fundamentos

4. O processo administrativo de consulta (“sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”) está disciplinado no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53; na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49; na Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º; no Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102; e na Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Em razão dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal

contra o seu autor), rígidos requisitos para sua apresentação são estipulados por essas normas. Se não cumpridos esses requisitos, a consulta estará sujeita a “declaração de ineficácia”, que será formalizada em Despacho Decisório, o qual não está sujeito à publicação, consoante o disposto no § 1º do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

6. Dentre as hipóteses que acarretam a declaração de ineficácia da consulta, cabe destacar a prevista no art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, reproduzida no art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

(...)

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

(...)

6.1. Neste processo, quanto às perguntas de nº 1 a 4, está-se diante dessa situação, como se verá a seguir.

7. O art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966), é expresso ao garantir ao sujeito passivo o “direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”, no caso de “cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido” (sublinhou-se).

7.1. Por seu turno, o art. 74 (*caput*) da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme autorizado pelo art. 170 do CTN, estatui que “o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão” (grifou-se), que (§ 1º) “será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados” (sublinhou-se).

7.2. A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil estão minudentemente disciplinadas na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

7.3. Para que seja efetivada a compensação, é exigida a apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP, nos termos do art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 – na eventual impossibilidade de utilização do Programa deve-se apresentar à RFB Declaração de Compensação por meio do formulário constante do Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

7.4. Os dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 598, de 28 de dezembro de 2005, apontados pela consulente, vem especificar, justamente, que deve ser apresentada Declaração de Compensação gerada pelo Programa PER/DCOMP nas hipóteses por ela suscitadas, ou seja:

a) em que o crédito seja oriundo de “Contribuição para o PIS/Pasep, passível de ressarcimento, que tenha sido reconhecido por decisão judicial transitada em julgado ou que tenha sido apurado há menos de cinco anos”; de “Cofins, passível de ressarcimento, que tenha sido reconhecido por decisão judicial transitada em julgado ou que tenha sido apurado há menos de cinco anos”; de “saldo negativo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo a período de apuração encerrado há menos de cinco anos”; ou de “saldo negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo a período de apuração encerrado há menos de cinco anos” (art. 2º, inciso III, alíneas “b” e “c”, e inciso IV, alíneas “a” e “b”, respectivamente); e

b) que o débito se refira a IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins ou ao “regime especial de tributação do patrimônio de afetação relacionado ao código de receita 4095, 4112, 4138, 4153 ou 4166” (art. 2º, inciso V, alíneas “a”, “g”, “h”, “j” e “ae”, respectivamente).

7.5. Em suma, resta demonstrado que as **questões 1 a 4** versam sobre “fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação”, hipótese de ineficácia da consulta prevista no art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, reproduzida no art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, como visto.

8. Passa-se à análise da **questão 5**: “*A empresa optará pelo Lucro Presumido no ano-calendário de 2014, e, considerando que seu objeto social não é investimento no mercado de capitais em renda fixa ou variável, questiona-se se há ou não incidência de PIS e COFINS sobre os rendimentos de aplicações/receitas financeiras em renda fixa (CDB) sacadas no período, já que isso não faz parte de seu faturamento?*”.

9. Acerca da definição da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 84, de 8 de junho de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 16 de junho de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), 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.

10. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“Fundamentos

(...)

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) nº 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 prevêem 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 constitua **objeto da pessoa jurídica** (Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, revogou o citado § 1º do art. 3º da Lei n.º 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 n.º 9.718, de 1998.

19. Por conseguinte, a partir da publicação da Lei n.º 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 n.º 371.258-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006; RE n.º 318.160, DJ 17.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; RE n.º 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° 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 nº 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° 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 nº 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 nº 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 nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 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.*

(...)"

11. Ante o explanado, tem-se que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido é o faturamento, definido como sendo a **receita bruta da venda de bens e serviços** (art. 2º e art. 3º, *caput*, da Lei nº 9.718, de 1998; art. 2º, *caput*, da Lei Complementar nº 70, de 1991; art. 2º, inciso I, e art. 3º, *caput*, da Lei nº 9.715, de 1998).

11.1. No entanto, conforme item 28 da Solução de Consulta transcrita acima, *“deve-se 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.”*

12. Tem-se que agora, então, elucidar se “os rendimentos de aplicações/receitas financeiras em renda fixa (CDB)” compõem ou não a receita bruta da pessoa jurídica cujo “objeto social não é investimento no mercado de capitais em renda fixa ou variável”.

12.1. A revogada Instrução Normativa (IN) SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que “dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997”, traz a resposta.

12.2. O art. 3º dessa Instrução Normativa disciplina o pagamento mensal por estimativa do IRPJ pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, que se calcula mediante aplicação sobre a receita bruta dos mesmos percentuais previstos para determinação do lucro presumido (arts. 2º, *caput*, e 25, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996).

Art. 3º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.

(...)

§ 8º Nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, o percentual de que trata este artigo será de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta auferida, ajustada pelas seguintes deduções:

(...)

§ 9º Na hipótese do parágrafo anterior:

I - integrarão também a receita bruta:

a) os rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;

(...)

12.2.1. Observe-se que, consoante alínea “a” do inciso I do seu § 9º, que “**integrarão também a receita bruta**”, no caso das atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, “os rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa **de titularidade de instituição financeira**, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil”. (Não é demais lembrar que as instituições financeiras são obrigadas à tributação com base no lucro real – art. 14, inciso II, da Lei nº 9.718, de 1998.)

12.3. Já o art. 36, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997 (art. 25, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), estabelece que “os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável” **serão adicionados** ao “valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 3º, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral”, para determinação do **lucro presumido**.

Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

(...)

III - os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;

(...)

13. Essas disposições permitem concluir que, desde que não decorram de atividade habitual da empresa, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável não integram a receita bruta da pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação imobiliária, locação e compra e venda de imóveis próprios e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando a pessoa jurídica for tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido.

Conclusão

14. Ante todo o exposto, apresentam-se as conclusões que se seguem.

14.1. É ineficaz a consulta relativamente às **questões 1 a 4**, por versarem sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação, nos termos do art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

14.2. Desde que não decorram de atividade habitual da empresa, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável não integram a receita bruta da pessoa jurídica que tenha por objeto social a incorporação imobiliária, locação e compra e venda de imóveis próprios e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando ela for tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido (**questão 5**).

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

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 Coordenadora-Geral Substituta 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 Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral Substituta da Cosit