



Solução de Consulta nº 73 - Cosit

Data 30 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REACTUAÇÃO DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO. INCIDÊNCIA.

Os valores percebidos por pessoa jurídica contratada sob a égide da Lei nº 8.666, de 1993, decorrentes de reactuação de contrato com vistas à manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro, mesmo que pagas em uma única parcela, constituem receita bruta da pessoa jurídica, integrando a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.666, de 1993, art. 6º, VIII, “e”, e art. 65, II, “d”; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, II; e Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, **caput** e §§ 1º e 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REACTUAÇÃO DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. REEQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO. INCIDÊNCIA.

Os valores percebidos por pessoa jurídica contratada sob a égide da Lei nº 8.666, de 1993, decorrentes de reactuação de contrato com vistas à manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro, mesmo que pagas em uma única parcela, constituem receita bruta da pessoa jurídica, integrando a base de cálculo da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.666, de 1993, art. 6º, VIII, “e”, e art. 65, II, “d”; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, **caput** e §§ 1º e 2º.

Relatório

A pessoa jurídica interessada, acima identificada, dirige-se a esta Coordenação-Geral de Tributação para formular consulta, nos termos da Instrução Normativa

(IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da interpretação do **caput** e dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e do **caput** e dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, no que tange ao alcance da tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre indenizações recebidas, em contratos administrativos, com o fim de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis.

2. Afirma que tem como objeto social projetar, desenvolver, certificar, industrializar, integrar, revender, comercializar, construir, manter, acompanhar e fiscalizar a execução de obras, importar e exportar bens, sistemas e serviços utilizados nas atividades de defesa e de segurança e prestar serviços, promover e executar estudos e atividades técnicas vinculadas à pesquisa tecnológica, à manutenção, à modernização, ao gerenciamento dos processos e ao suporte logístico de seus produtos e sistemas.

3. Narra ter constituído consórcio, no qual é líder, que firmou contrato de prestação de serviços com o Centro de Comunicações e Guerra Eletrônica do Exército Brasileiro (CCOMGEX), cujo objeto é a prestação de serviços de implantação integral de um sistema de sensoriamento informatizado de apoio ao Sistema Integrado de Monitoramento de Fronteiras (Sisfron), com a construção de infraestrutura, elaboração de projetos e instalação de equipamentos. Esta contratação foi realizada através do regime de execução definido no art. 6º, inciso VIII, alínea “e”, da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, por um prazo de 100 (cem) meses.

4. Descreve a existência de cláusula que determina o reequilíbrio econômico-financeiro quando da alteração da taxa de câmbio. Conta que, durante a regular prestação dos serviços pactuados, ocorreu a desvalorização da moeda nacional frente ao dólar americano, o que resultou em impactos substanciais na onerosidade do contrato.

5. Em decorrência das oscilações cambiais, com base no art. 65, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 8.666, de 1993, foram iniciadas negociações junto ao CCOMGEX para a obtenção do reequilíbrio econômico-financeiro do contrato. Depois de várias negativas, o pleito foi atendido pelo contratante, tendo sido o valor demandado creditado pela Administração Pública sem a incidência de tributos, sob a alegação de não terem sido prestados quaisquer serviços.

6. Explica seu entendimento de que os valores percebidos a título de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato refletem uma indenização pelos prejuízos suportados provocados pela variação cambial. Tratar-se-ia de indenização destinada a reparar o dano causado a um bem jurídico, seu patrimônio material. Assim, como os valores não estão vinculados a nenhuma prestação de serviço adicional, não seriam receita nova, de modo que não seriam passíveis da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7. Cita o conceito de receita formulado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Pronunciamento Técnico CPC nº 30), no sentido de que nem todo ingresso corresponde à efetiva receita, somente o que venha a integrar o patrimônio.

8. Menciona também a Solução de Consulta Cosit nº 455, de 20 de setembro de 2017, que fixa o entendimento da não incidência das contribuições sobre a indenização destinada a reparar danos até o montante da efetiva perda patrimonial.

9. Argumenta que, dessa forma, entendidos os valores creditados em função das perdas econômicas provocadas pela variação cambial como uma indenização, tais ingressos não configurariam receita nova e não estariam sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10. Indaga se é correto esse entendimento. Questiona também se, caso se entenda que esses valores sejam tributáveis, não estariam enquadrados como receitas financeiras.

11. Cita o art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que determina que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio seriam receitas ou despesas financeiras.

12. No caso, entende que os valores percebidos a título de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato seriam decorrentes da variação cambial e corresponderiam a atualização monetária de seu direito de crédito, de modo que deveriam ser enquadrados como receitas financeiras. Questiona se é correto esse entendimento.

Fundamentos

13. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

14. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

15. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

16. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

17. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

18. O objeto da consulta é a possibilidade de enquadramento dos valores percebidos a título de reequilíbrio econômico-financeiro de contrato administrativo como indenização, para fins de exclusão desses valores do conceito de receita.

19. Pois bem, o reequilíbrio econômico-financeiro de contratos administrativos é previsto no art. 65, inciso II, da Lei nº 8.666, de 1993:

Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

[...]

II - por acordo das partes:

[...]

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a **retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro** inicial do contrato, **na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis**, ou previsíveis porém de conseqüências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

20. De acordo com o dispositivo, na hipótese de ocorrência de fatos imprevisíveis ou de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, a retribuição, ou seja, o valor pago pela obra ou serviço, deve ser reajustada a fim de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

21. O presente contrato foi firmado sob a modalidade de empreitada integral, que é definida no art. 6º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993:

Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:

[...]

VIII - Execução indireta - a que o órgão ou entidade contrata com terceiros sob qualquer dos seguintes regimes: (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

a) empreitada por preço global - quando se contrata a execução da obra ou do serviço por preço certo e total;

b) empreitada por preço unitário - quando se contrata a execução da obra ou do serviço por preço certo de unidades determinadas;

d) tarefa - quando se ajusta mão-de-obra para pequenos trabalhos por preço certo, com ou sem fornecimento de materiais;

e) **empreitada integral - quando se contrata um empreendimento em sua integralidade**, compreendendo todas as etapas das obras, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para que foi contratada;

[sem grifo no original]

22. Marçal JUSTEN FILHO, em sua obra “Comentários à lei de licitações e contrato administrativo”,¹ expõe a abrangência da modalidade empreitada integral:

A empreitada integral (também conhecida como *turn-key*) é uma variação da empreitada por preço global. O que a peculiariza é a abrangência da prestação imposta ao contratado, que **tem o dever de executar e entregar um “empreendimento” em sua integralidade, pronto, acabado e em condições de funcionamento**. A expressão “empreendimento” indica uma obra ou um serviço não consumível que serve de instrumento para produzir outras utilidades.

[...]

A empreitada integral é **adequada na hipótese de objetos dotados de elevada carga de complexidade**, em que a Administração não dispõe de condições de identificar, de modo preciso e exato, as etapas, as tecnologias e os custos mais adequados. A empreitada integral propicia, nesses casos, que a Administração atribua aos licitantes uma margem mais ampla de autonomia para conceber soluções complexas e heterogêneas. Nesse caso, o particular contratado assumirá uma margem maior de risco, precisamente porque a ele caberá conceber as alternativas para a execução do empreendimento.

Daí não se segue, no entanto, que todos os riscos sejam atribuídos ao particular. **Ele somente assumirá os riscos predeterminados no edital e inerentes à execução do objeto**. Basta um exemplo para compreender a questão. Suponha-se que, durante a execução de uma obra contratada por empreitada integral, ocorra um desastre natural. Admita-se que ocorra uma tempestade de chuvas com intensidade sem precedentes, que acarrete a destruição de rodovias, o deslizamento de morros e assim por diante. Se o edital não tivesse explicitamente estabelecido que tais riscos correriam por conta do particular, continuariam a incidir as regras usuais – ainda que se tratasse de uma empreitada integral. Em outras palavras, a empreitada integral atribui ao particular os riscos ordinários inerentes à concepção do empreendimento. Se um determinado risco é previsível, cabia ao particular precaver-se em face dele.

[sem grifo no original]

23. Depreende-se dos excertos colacionados acima que, na empreitada integral, além do empreendimento, também a contraprestação é contratada como um todo. Dessa forma, a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro é operada considerando toda a extensão do contrato influenciada pela ocorrência do fato entendido como imprevisível, de modo que o aditamento gera um valor que diz respeito intrinsecamente ao contrato. Trata-se de correção do valor pago a título de retribuição à execução do empreendimento, com

¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 138.

mesma natureza que o valor avençado inicialmente. Não é o fato de ser pago em parcela única que vai gerar a natureza jurídica de indenização, como alega a peticionante.

24. Neste ponto, é importante esclarecer que Solução de Consulta Cosit nº 455, de 2017, mencionada pela consulente, foi reformada parcialmente pela Solução de Consulta Cosit nº 21, de 22 de março de 2018, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 3 de abril de 2018, alterando o entendimento no que se refere à tributação da indenização por dano material quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins no regime não cumulativo.

25. A Solução de Consulta Cosit nº 21, de 2018, foi assim ementada relativamente às contribuições sociais em comento:

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Os valores auferidos a título de indenização destinada a reparar dano patrimonial compõem a base de cálculo da Cofins, em seu regime de apuração não cumulativa.

O valor relativo à correção monetária e juros legais contados a partir da citação do processo judicial, vinculado à indenização por dano patrimonial, é receita financeira e deve ser computado na base de cálculo da Cofins não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 3º e 9º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º e 3º, § 13; Pronunciamento Técnico CPC nº 30, de 2012.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Os valores auferidos a título de indenização destinada a reparar dano patrimonial compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, em seu regime de apuração não cumulativa.

O valor relativo à correção monetária e juros legais contados a partir da citação do processo judicial, vinculado à indenização por dano patrimonial, é receita financeira e deve ser computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 3º e 9º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 15, inciso II; Pronunciamento Técnico CPC nº 30, de 2012.

26. Portanto, ainda que o argumento da interessada fosse procedente no sentido de que os valores creditados em função das perdas econômicas provocadas pela variação cambial tivessem natureza de indenização, tais ingressos estariam, em regra, sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, segundo a Solução de Consulta Cosit nº 21, de 2018.

27. No que tange ao valor pago com vistas à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, aquele constitui receita bruta nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, na medida em que está incluído no preço da prestação de serviços. Transcreve-se o dispositivo mencionado:

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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

[sem grifo no original]

28. Neste contexto, estabelecem os dispositivos legais que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o total de receitas da pessoa jurídica composta da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e das demais receitas auferidas, *in verbis*:

Lei nº 10.637, de 2002

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)

§ 1º 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 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 nº 12.973, de 2014)

§ 2º **A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas** auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Lei nº 10.833, de 2003

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)

§ 1º 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 nº 12.973, de 2014)

§ 2º **A base de cálculo da Cofins é o total das receitas** auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[sem grifo no original]

29. Dessa forma, como os valores percebidos decorrentes de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato integram a receita bruta da pessoa jurídica e, conseqüentemente, o total de receitas, esses valores fazem parte da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

30. Com relação à qualificação dessa receita como receita financeira, há que se esclarecer que, em que pese relacionar-se a uma compensação pela variação cambial, não se refere ao resultado decorrente de um ativo vinculado à variação cambial. Trata-se de custos incorridos que dependem do valor do câmbio e que foram compensados pelo contratante no valor do contrato para a manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro. Compõem esses valores o **quantum** total da retribuição da administração pela prestação de serviços, não podendo ser entendidos como receita financeira.

Conclusão

31. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que os valores percebidos por pessoa jurídica contratada sob a égide da Lei nº 8.666, de 1993, decorrentes de repactuação de contrato com vistas à manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro, mesmo que pagas em uma única parcela, constituem receita bruta da pessoa jurídica, integrando a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assinado digitalmente

JOSÉ FERNANDO HÜNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit - 9ª RF

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

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 Cotri

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