

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 240 - Cosit**Data** 12 de setembro de 2014**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ****EMPRESA EXPORTADORA. LUCRO REAL. VALOR APURADO NO REINTEGRA. TRIBUTAÇÃO.**

O valor apurado pela empresa exportadora no Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra), objeto de ressarcimento em espécie ou de compensação com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constitui receita de subvenção para custeio ou operação, a qual integra o lucro sujeito à incidência do IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, com alterações da Lei nº 12.688, de 2012; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), Parecer Normativo CST nº 112, de 1979.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**EMPRESA EXPORTADORA. LUCRO REAL. VALOR APURADO NO REINTEGRA. TRIBUTAÇÃO.**

O valor apurado pela empresa exportadora no Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra), objeto de ressarcimento em espécie ou de compensação com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constitui receita de subvenção para custeio ou operação, a qual integra o lucro sujeito à incidência da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995; Lei nº 12.546, de 2011, com alterações da Lei nº 12.688, de 2012; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), Parecer Normativo CST nº 112, de 1979.

Relatório

A pessoa jurídica com ramo de atividade na indústria química e petroquímica, código de atividade econômica principal n.º xxxxxxxxxxxx, por intermédio de sua procuradora, formula a presente consulta sobre a possibilidade de excluir os valores ressarcidos no regime especial denominado Reintegra, de que trata a Lei n.º 12.546, 14 de dezembro de 2011, da base de cálculo da CSLL e na determinação do lucro real para apuração do IRPJ.

2. Declara que é exportadora de produtos químicos, de acordo com anexo único do Decreto n.º 7.633, de 01 de dezembro de 2011, que regulamentou o Reintegra. Informa que, com a entrada em vigor da Lei n.º 12.546, de 2011, passou a calcular o valor do reintegra na forma estabelecida em lei e contabilizar o valor do benefício no custo atribuído a cada produto.

3. Entende que o benefício do reintegra aumenta o resultado final nas demonstrações contábeis (lucro líquido) e conseqüentemente aumenta o lucro contábil antes da base de cálculo da CSLL e do IRPJ. Cita o art. 225 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) para justificar que os valores ressarcidos do Reintegra não correspondem a outras receitas e resultados positivos passíveis de serem acrescidos à base tributável.

4. Afirma que o valor calculado a título de Reintegra não se trata de receita, pela ausência do requisito da contraprestação e do atributo da disponibilidade de riqueza nova, e sim de custo que está sendo incorporado ao resultado como resíduo tributário. Ao final, solicita esclarecimentos se estaria correto excluir os valores ressarcidos a título de Reintegra (recomposição de custo residual da cadeia produtiva dos produtos exportados) da base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

Fundamentos

5. O Regime de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (Reintegra) foi instituído pela Medida Provisória n.º 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a qual sofreu alterações promovidas pela Lei n.º 12.688, de 2012.

LEI N.º 12.546, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2011

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

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

§ 1.º O valor será calculado mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo sobre a receita decorrente da exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica referida no caput.

§ 2º O Poder Executivo poderá fixar o percentual de que trata o § 1º entre zero e 3% (três por cento), bem como poderá diferenciar o percentual aplicável por setor econômico e tipo de atividade exercida.

§ 3º Para os efeitos deste artigo, considera-se bem manufaturado no País aquele:

I – classificado em código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, relacionado em ato do Poder Executivo; e

II – cujo custo dos insumos importados não ultrapasse o limite percentual do preço de exportação, conforme definido em relação discriminada por tipo de bem, constante do ato referido no inciso I deste parágrafo.

§ 4º A pessoa jurídica utilizará o valor apurado para:

I – efetuar compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II – solicitar seu ressarcimento em espécie, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica a:

I – empresa comercial exportadora; e

II – bens que tenham sido importados.

§ 7º A empresa comercial exportadora é obrigada ao recolhimento do valor atribuído à empresa produtora vendedora se:

I – revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação; ou

II – no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior.

§ 8º O recolhimento do valor referido no § 7º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente: (Redação dada pela Lei nº 12.688, de 2012)

I - ao da revenda no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.688, de 2012)

II - ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação. (Incluído pela Lei nº 12.688, de 2012)

§ 9º O recolhimento do valor referido no § 7º deverá ser efetuado acrescido de multa de mora ou de ofício e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento. (Incluído pela Lei nº 12.688, de 2012)

§ 10. As pessoas jurídicas de que tratam os arts. 11-A e 11-B da Lei n.º 9.440, de 14 de março de 1997, e o art. 1.º da Lei n.º 9.826, de 23 de agosto de 1999, poderão requerer o Reintegra. (Incluído pela Lei n.º 12.688, de 2012)

§ 11. Do valor apurado referido no caput: (Incluído pela Lei n.º 12.688, de 2012)

I - 17,84% (dezessete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) corresponderão a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep; e (Incluído pela Lei n.º 12.688, de 2012)

II - 82,16% (oitenta e dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) corresponderão a crédito da Cofins. (Incluído pela Lei n.º 12.688, de 2012)

~~Art. 3.º O Reintegra aplicar-se-á às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2012.~~

Art. 3.º O Reintegra será aplicado às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2013. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 601, de 2012).

6. Vê-se que a instituição do Regime visou à reintegração de valores às pessoas jurídicas exportadoras referentes a custos tributários federais residuais existentes em suas cadeias de produção de bens manufaturados. Conforme os §§ 1.º e 2.º do art. 2.º da Lei n.º 12.546, de 2011, o valor a ser reintegrado corresponde a um percentual, fixado pelo Poder Executivo (entre zero e três por cento), aplicado sobre a receita de exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica. O § 4.º do art. 2.º, por sua vez, estabelece duas possibilidades de utilização do valor apurado: ressarcimento em espécie ou compensação com débitos próprios relativos a tributados administrados pela RFB.

7. O Decreto n.º 7.633, de 1.º de dezembro de 2011, regulamentou o Reintegra, estabelecendo os códigos da Tabela de Incidência do IPI (Tipi) cuja exportação dos produtos ensejam direito à apuração do valor, o percentual a ser aplicado sobre a receita de exportação (três por cento) e o limite percentual dos insumos importados (40%).

8. Feitas essas considerações iniciais a respeito do Regime, cabe então analisar o tratamento tributário, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, conferido aos valores apurados no Reintegra. Percebe-se pelos dispositivos mencionados tratar-se o Reintegra de espécie de subvenção governamental que visa a aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo. Os artigos 392 e 443 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, dispõem acerca das subvenções, conforme abaixo:

Subseção V
Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei n.º 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

9. Observa-se que a legislação do imposto de renda apresenta duas modalidades de subvenções, com consequências tributárias distintas: as subvenções correntes para custeio ou operação, e as subvenções para investimento. À luz dos dispositivos transcritos, somente podem ser excluídas na determinação do lucro real as subvenções para investimento. As subvenções correntes para custeio ou operação devem ser computadas na determinação do lucro operacional.

10. O Parecer Normativo CST nº 112/78, publicado no Diário Oficial de 1º de janeiro de 1979, por sua vez, traz importantes esclarecimentos sobre o tema:

(...)

2.4 (...) A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu Vocabulário Jurídico: "Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto." Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

2.5 (...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de

recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

(...)

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 02/78 (DOU 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

(...)

2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional;(grifou-se)

11. O Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, qualifica as subvenções como os ingressos que fazem com que o patrimônio da empresa beneficiária seja enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação; representam um auxílio que não resulta em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

12. O referido Parecer define ainda que as subvenções correntes para custeio ou operação são aquelas oriundas da transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ou ao seu conjunto de despesas, ou às suas operações, ou seja, à consecução de seus objetivos sociais. Por outro lado, as subvenções para investimento ocorrem quando a transferência de recursos à pessoa jurídica tiver por finalidade auxiliá-la na aplicação específica em bens ou direitos visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

13. Considerando que o valor apurado no Reintegra pode ser utilizado livremente pelo exportador, não estando seus recursos vinculados a aplicações específicas em bens ou direitos para implantação ou expansão do empreendimento, resta claro tratar-se de hipótese de subvenção corrente para custeio ou operação. Dessa forma, à luz do art. 392 do RIR/99, o valor apurado no Reintegra deve ser computado como receita na determinação do lucro operacional da consultante, integrando portanto a base de cálculo do IRPJ.

14. Finalmente, está equivocado o argumento da consultante no sentido de que o valor da subvenção consolidada pelo Reintegra não constitui receita porque não é fonte de riqueza nova e não há contraprestação. A caracterização das subvenções como receita é incontroversa, o que se constata pela simples leitura das manifestações explícitas do Comitê de Pronunciamento Técnico, em especial no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) – Subvenções e Assistências Governamentais, *in fine*:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

15. No que se refere à CSLL, conforme o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, aplicam-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Portanto, o mesmo entendimento expressado para o IRPJ vale para a determinação da base de cálculo da CSLL.

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Conclusão

16. Em vista do exposto acima, conclui-se que o valor apurado pela empresa exportadora no Regime de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra), de que trata a Lei nº 12.546, de 2011, e alterações posteriores, objeto de ressarcimento em espécie ou de compensação com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constitui receita de subvenção para custeio ou operação, a qual integra o lucro sujeito à incidência do IRPJ e CSLL.

17. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente
Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
Auditor-Fiscal da RFB
Matrícula 8381

18. De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – COTIR.

assinado digitalmente
João Carlos Diógenes de Oliveira
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit03

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

assinado digitalmente
Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da COTIR

Ordem de Intimação

20. 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
Coordenador-Geral da Cosit