



---

## Solução de Consulta nº 438 - Cosit

**Data** 18 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

RESULTADO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do resultado presumido.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, art. 29, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215.

### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTROS RESULTADOS. NÃO INCIDENCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas em regime cumulativo é calculada com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta definida nos termos do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977. Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, incluem-se nos “outros resultados operacionais” da pessoa jurídica, sobre os quais não incide a contribuição.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

---

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTROS RESULTADOS. NÃO INCIDENCIA.

A Cofins devida pelas pessoas jurídicas em regime cumulativo é calculada com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta definida nos termos do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977. Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, incluem-se nos “outros resultados operacionais” da pessoa jurídica, sobre os quais não incide a contribuição.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, I, *c/c* art. 46; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, §2º, IV.

## Relatório

Em processo protocolizado em 26/01/2015, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. A consulente informa que sua consulta se refere ao “tratamento tributário a ser atribuído ao crédito presumido do ICMS, concedido pelo Estado de Minas Gerais, sobre vendas realizadas no mercado interno, em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, na tributação pelo lucro presumido”.

3. Expõe que o benefício consiste na concessão de um crédito presumido de 5% (cinco por cento) sobre o valor de vendas de determinados produtos, para fins de cálculo do ICMS mensal. Acrescenta que o crédito presumido em questão será adicionado aos demais créditos de ICMS pelas entradas de matérias-primas e mercadorias no mês, destinadas à fabricação de tais produtos.

4. Destaca que o regime especial possui limitações que “jamais garantirão à requerente a totalidade dos 5% do benefício, ou mesmo conhecer a priori, o seu montante efetivo”. Isso porque “a requerente terá que estornar mensalmente, em sua conta gráfica do ICMS, os créditos por entradas (...) provenientes de outros estados, que excederem a alíquota de 7% (sete por cento)”. Além disso, pondera que “ocorrendo em dezembro de cada ano saldo credor (...), terá que estorná-lo, ou seja, perde-lo em definitivo”.

5. Argumenta que o crédito presumido a que se refere “não pode pela sua natureza ser confundido ou interpretado como uma subvenção fiscal, por tratar-se tão somente, isso sim, de um mecanismo tributário concedido pelo Estado de Minas Gerais para redução de sua carga tributária, pelos motivos acima citados, o que é uma situação equivalente a uma redução de base de cálculo do ICMS ou mesmo a uma redução de alíquota etc., portanto totalmente fora do conceito de subvenção”.

6. Alega que “tal benefício não está inserido dentro do conceito de faturamento, para o fim de incidência do PIS e da COFINS (Lei nº 9.718/1998, art. 3º, caput, c/c Lei nº 11.941/2008, art. 79, XII), bem como de receita bruta para o cálculo do IRPJ e CSLL, ou mesmo como outras receitas adicionáveis às suas bases de cálculo (...)”.

7. Tendo em vista ser optante pelo lucro presumido e, conseqüentemente, sujeitar-se ao regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, formula as seguintes questões:

*1) Está correto seu entendimento de que o crédito presumido do ICMS, lhe concedido pelo Estado de Minas Gerais, está fora do alcance de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS?*

*2) Em caso de negativa, favor fundamentar a posição do fisco.*

*3) Em caso negativo, como levantar o valor do benefício real, a ser considerado nas possíveis bases de cálculo para 2015 e anos posteriores, se a requerente tem que fazer mensalmente, os estornos de créditos de ICMS já comentado (créditos esses que teria direito numa situação normal), bem como ao final do exercício, de eventual crédito de ICMS, apurado em sua conta gráfica?*

*4) Ainda no caso de resposta negativa, na vigência da Lei nº 12.973/2014, para o fim de cálculo do IRPJ e da CSLL, deverá considerar o valor a ser apurado nos termos de possível resposta dada à consulta 3 (três) acima, como base de cálculo do lucro presumido (receita bruta), ou o mesmo deverá ser adicionado diretamente às bases de cálculo de ambos?*

## Fundamentos

8. Tratam-se de questionamentos relacionados à incidência ou não dos tributos federais IRPJ, CSLL PIS e COFINS sobre valores de crédito presumido de ICMS concedidos pelo estado de Minas Gerais.

9. Acerca da classificação desses valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS, traz-se a lume disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) Subvenções e Assistências Governamentais emitidas pelo Comitê de Pronunciamento Técnico - CPC, **in verbis**:

(...)

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

10. Neste mesmo sentido, mas sob a ótica tributária, o Parecer Normativo (PN) CST nº 112, de 1978, publicado no Diário oficial da União de 11 de janeiro de 1979, determina que uma subvenção é verificada quando:

“(…)

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso 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.

(…)

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 seu recebedor.”

11. Nota-se, portanto, diferentemente do argumentado pela consultante, que o crédito presumido de ICMS se amolda perfeitamente às definições constantes tanto nas orientações do CPC como na normatização da Receita Federal do Brasil, e assim representa autêntica subvenção do poder público estadual, consubstanciada na forma de redução do imposto.

12. Os valores recebidos a título de subvenção são classificados como receita, não havendo controvérsia em relação a isso, como se constata pela leitura das disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) Subvenções e Assistências Governamentais, cujos trechos de interesse seguem abaixo transcritos:

(…)

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)

13. Portanto, está-se diante de uma subvenção, cujos valores são contabilmente lançados como receita. Resta definir o tratamento tributário conferido a esses valores.

14. De forma preambular, ressalta-se que dúvidas poderiam surgir quanto a aplicabilidade ou não do disposto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que afasta da tributação os recursos recebidos a título de subvenção para investimento. Com efeito, seriam oferecidos a tributação os valores decorrentes das subvenções de custeio e excluídos os valores das subvenções de investimento. Todavia, tal dispositivo tem efeito somente na apuração do lucro real, não sendo aplicado à apuração do lucro presumido, caso que ora é tratado. Portanto, como conclusão lógica, a classificação da subvenção como de custeio ou de investimento é irrelevante para deslinde dos questionamentos apresentados.

15. A base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica apurado pela sistemática do lucro presumido encontra-se definido no art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo conteúdo encontra-se normatizado na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, cujo art. 215 segue abaixo colado:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

(...)

16. Tem-se portanto, uma base de cálculo formada pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta, conforme consta no caput do art. 215 e o acréscimo dos demais valores listados no §3º. A receita bruta é definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que dispõe que:

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)

17. Ao cotejar a natureza dos valores recebidos a título de subvenção com a composição da receita bruta definida no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conclui-se pela impossibilidade de classificá-los naquele grupo já que as subvenções não decorrem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Nesse sentido, inclusive, dispõe o RIR/1999, que classifica as subvenções correntes dentro de sua seção IV (art. 392, I), que cuida dos “outros resultados operacionais”. Como consequência, deve-se acrescer a totalidade dos valores recebidos a título de subvenção na base de cálculo do IRPJ como “demais receitas” conforme consta no inciso I do §3º do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº1.700, de 2017, susodito.

18. Em relação à apuração da CSLL na sistemática de resultado presumido, cabem as mesmas fundamentações aplicadas ao IRPJ na sistemática do lucro presumido, ademais, ambos tributos compartilham o mesmo dispositivo normatizador, o art. nº 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, todavia a contribuição tem como fundamentação legal o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 c/c o art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

19. Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, convém reproduzir os arts. 2º e 3º, *caput*, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que estabelecem a regra de incidência dessas contribuições em regime cumulativo:

“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 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

20. Enquanto o art. 2º define o faturamento como a hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o art. 3º o equipara ao conceito de receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

21. Conforme argumentado acima, não se incluem na definição de receita bruta as subvenções governamentais, por não decorrerem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Sobre essas receitas, portanto, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo.

22. Por fim, deve-se informar à consulente que o processo de consulta regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal, aplicáveis a fato concreto. De acordo com o disposto no art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, o sujeito passivo pode formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. O mesmo comando encontra-se expresso no art. 3º, § 2º, inc. IV da IN RFB nº 1.396, de 2013.

23. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Por essa razão, descabe totalmente em pleito de consulta, o exame do terceiro questionamento apresentado pela consulente, e reproduzido na parte final do relatório desta Solução de Consulta, que diz respeito à forma de apuração do efetivo crédito presumido recebido. Tal indagação não é lastreada em nenhum dispositivo da legislação tributária, o que impossibilita sua análise, nos termos do art. 52, I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, I, c/c o art. 3º, §2º, IV da IN RFB nº 1.396, de 2013.

## Conclusão

24. Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que: (i) os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receita diversa da receita bruta, devendo, ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido e do resultado presumido base de cálculo da CSLL do período de apuração; (ii) sobre essa espécie de receita, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo, por extrapolar o conceito de faturamento (receita bruta); (iii) É ineficaz a consulta, na parte que solicita esclarecimentos acerca da forma de apuração do crédito presumido, por não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

*Assinado digitalmente*

FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit Substituta 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*

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