



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
4ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/4ª RF/DISIT Nº 18, de 02 de março de 2005	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PB) nº 23.210, de 2002, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo da Cofins, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

Dispositivos Legais: Art. 97, IV e VI, do CTN; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001; art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003; PN CST nº 112, de 1978.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PB) nº 23.210, de 2002, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

Dispositivos Legais: Art. 97, IV e VI, do CTN; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001; art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002; PN CST nº 112, de 1978.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PB) nº 23.210, de 2002, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo da CSLL, visto tratar-se de receita que compõe o resultado operacional da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Art. 392, I, do RIR/99; arts. 2º, "caput", e 6º, parágrafo único, da Lei nº 7.689, de 1988; PN CST nº 112, de 1978.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PB) nº 23.210, de 2002, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do IRPJ, visto tratar-se de receita que compõe o resultado operacional e o lucro real da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Art. 392, I, do RIR/99; PN CST nº 112, de 1978.

RELATÓRIO

O representante legal da empresa acima identificada comunica, inicialmente, que esta firmou com a Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba o Termo de Acordo nº XX/20XX, que estabelece sistemática especial de apuração do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS (cópias daquele às fls. XX/XX, e do seu aditivo às fls. XX/XX).

2. Alega que tal regime consiste na possibilidade de geração de crédito presumido do referido imposto, tendo por base a receita das vendas efetuadas pela consulente.
3. Afirma que o mencionado regime especial modifica, exclusivamente, a forma de apuração e de recolhimento do tributo, não representando o antedito crédito presumido, portanto, ingresso de novas receitas.

4. Trata do demonstrativo de apuração do crédito presumido, anexado às fls. XX/XX.
5. Transcreve dispositivo da legislação tributária estadual segundo o qual o montante do ICMS é parte integrante e indissociável da sua base de cálculo.
6. Reproduz o art. 2º, “caput” e § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, para acentuar que, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, a receita bruta da pessoa jurídica corresponde à totalidade das receitas auferidas, e estas - assevera a consulente - são as resultantes das vendas, nelas estando incluído o ICMS. Diz que o PIS e a Cofins, ao incidirem sobre as receitas de vendas, estarão, por isso mesmo, tributando o valor do ICMS embutido.
7. Aduz que o posterior registro contábil do incentivo fiscal estadual em tela, a débito de “conta corrente do ICMS” e a crédito de “crédito presumido do ICMS”, representaria recuperação de custo.
8. Destaca, estranhamente, que, consoante a cláusula nona do termo de acordo sob exame (fl. XX), o crédito presumido em questão deve ser escriturado diretamente no Livro Registro de Apuração do ICMS, sob o título de “outros créditos”, **prescindindo, assim, do seu registro contábil** (sic).
9. Expõe que a escrituração do crédito presumido no livro de apuração atenderia **perfeitamente** (sic) ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS. Relata que a incidência do PIS e da Cofins sobre o aludido crédito presumido significaria tributá-lo duas vezes: uma, isoladamente; outra, compondo a base de cálculo relativa às vendas.
10. Entende que o caso seria **idêntico** (sic) ao das reversões de provisões, que são exclusões das bases de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação dada pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.
11. Colaciona o art. 1º, “caput” e parágrafo único, do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 22, de 29 de outubro de 2003, e a ementa da Solução de Divergência Cosit nº 15, de 1º de setembro de 2003.
12. Declara, em vista dos atos referidos no item precedente, que o valor da redução de ICMS, para efeito do IRPJ e da CSLL, seria **mero estorno de despesa**, o qual será adicionado ao lucro líquido para fins de cálculo do lucro real, nos termos do disposto no inciso I do artigo 249 do RIR/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), pelo simples fato de haver sido anteriormente deduzido do lucro contábil.
13. Assegura que, entretanto, tal valor não deve compor as bases de cálculo do PIS e da Cofins, por não se tratar de nova receita, mas de mero estorno de uma despesa de ICMS, já tributada anteriormente pelas citadas contribuições sociais.
14. Afinal, indaga, em face do exposto, se o crédito presumido do ICMS, calculado na forma do aludido termo de acordo, constitui ou não receita passível de tributação pelo PIS e pela Cofins. É o relatório.

FUNDAMENTOS LEGAIS

15. É de realçar, inicialmente, que o termo de acordo sob exame foi firmado nos moldes do Decreto (Estadual – PB) nº 23.210, de 29 de julho de 2002, que dispõe (texto divulgado no sítio do Governo da Paraíba na Internet):

“DECRETO Nº 23.210, DE 29 DE JULHO DE 2002

PUBLICADO NO DOE DE 30.07.02

Dispõe sobre a concessão de Regime Especial de Tributação aos contribuintes enquadrados nas atividades econômicas que especifica e que sejam usuários de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais, e dá outras providências.

O GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 86, IV, da Constituição do Estado, e tendo em vista o disposto no art. 186, da Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, e,

CONSIDERANDO o tratamento tributário adotado pelas demais unidades da Federação, sobretudo do Nordeste;

CONSIDERANDO ser imprescindível dispensar tratamento tributário semelhante ao adotado em outras unidades da Federação, de modo a permitir participação no mercado regional, de forma justa e equânime;

CONSIDERANDO a necessidade de racionalizar procedimentos de tributação relativos às operações praticadas pelos contribuintes enquadrados nas atividades econômicas que especifica e que sejam usuários de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais;

CONSIDERANDO, ainda, ser de vital importância adaptar a legislação tributária do ICMS à nova realidade sócio-econômica, de modo a fortalecer as empresas existentes e estimular a instalação de novos empreendimentos, promovendo um incremento na geração de mão-de-obra e renda,

D E C R E T A :

Art. 1º A Secretaria das Finanças, através de celebração de Termo de Acordo com estabelecimentos industriais ou comerciais devidamente inscritos neste Estado, poderá adotar Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto.

Art. 2º O disposto neste artigo somente se aplica às atividades de:

I – torrefação e moagem de café;

II - produção sucroalcooleira;

III - comércio atacadista em geral, inclusive importações;

IV - central de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo;

V - comércio varejista de produtos de informática;

VI - comércio varejista de veículos novos;

VII - industrialização e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves.

Parágrafo único. Considera-se estabelecimento atacadista, para os efeitos deste Decreto, empresas cujas vendas mensais a outros contribuintes do ICMS correspondam, no mínimo, a 90% (noventa por cento) do total.

Art. 3º O Termo de Acordo condicionará o contribuinte a:

I - efetuar, mensalmente, independente da existência de saldo credor, recolhimento mínimo de ICMS entre 3% (três por cento) e 6% (seis por cento) do valor das saídas mensais, conforme percentual estabelecido de acordo com a atividade econômica exercida;

II - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 150.000,00 (cento e cinqüenta mil reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em

operação comercial neste Estado há mais de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 10 (dez) empregos diretos;

III - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), no caso de empresas atacadistas devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

IV - estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), no caso de centrais de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo, devidamente cadastradas e em operação comercial neste Estado há menos de 12 (doze) meses, e gerar, no mínimo, 30 (trinta) empregos diretos;

V - manter sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e apresentar, mensalmente, à Secretaria das Finanças informações completas e detalhadas da movimentação fiscal de entradas e saídas de mercadorias, na forma estabelecida no Anexo 06 – Manual de Orientação/Processamento de Dados, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997;

VI - estabelecer-se em local compatível com a atividade desempenhada e que disponha de espaço físico apropriado para a estocagem de mercadorias.

Parágrafo único. Para concessão de Termo de Acordo aos estabelecimentos de que trata o inciso II deste artigo, é necessário que o faturamento médio mensal dos últimos 12 (doze) meses de atividade seja superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Art. 4º O Termo de Acordo que disporá sobre as condições para fruição do Regime Especial, bem como formas gerais de controle para execução e acompanhamento, será concedido mediante manifestação expressa do contribuinte, através de requerimento dirigido ao Secretário das Finanças, e será firmado caso a caso, de acordo com a atividade econômica exercida.

Art. 5º O Termo de Acordo celebrado na forma estabelecida neste Decreto não gerará direito adquirido e será renovado anualmente, de ofício, desde que a empresa cumpra as disposições nele contidas e, bem como, no Regulamento do ICMS, podendo o mesmo ser revogado a qualquer tempo, inclusive por descumprimento de quaisquer de seus dispositivos, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Art. 6º A celebração do Termo de Acordo somente será permitida aos contribuintes que estejam em situação regular perante a Fazenda Estadual, na forma estabelecida no Regulamento do ICMS.

Art. 7º Os Termos de Acordo firmados pela Secretaria das Finanças, até a publicação deste Decreto, ficam devidamente homologados e vigentes para os fins cabíveis.

Art. 8º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA, em João Pessoa, 29 de julho de 2002; 114º da Proclamação da República.

ROBERTO PAULINO

Governador

JOSÉ SOARES NUTO

Secretário das Finanças”

16. Esclareça-se que o precitado ADI SRF nº 22, de 2003, foi editado exatamente em função da emissão da antedita Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003, por força do § 11 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 16, § 5º, da IN SRF nº 230, de 25 de outubro de 2002), e esse último dispositivo legal estabelece (g.n.):

“Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

(...)

§ 11. *A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.*

(...)"

17. O reportado ADI esclarece (g.n.):

“Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 29 de outubro de 2003 (DOU de 31.10.2003)

Dispõe sobre o tratamento de incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária contratados incidem sob condição suspensiva.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 374, 377 e 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1999), e o que consta do processo no 10768.028583/98-01, declara:

Art. 1º. Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio. Parágrafo único. Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.

Art. 2º. Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID”

18. A toda evidência, os incentivos mencionados no ADI supratranscrito e na solução de divergência que lhe deu origem não guardam nenhuma semelhança com aqueles previstos no dito Decreto nº 23.210, de 2002, até mesmo porque estes últimos não consistem em “empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária contratados incidem sob condição suspensiva”.

19. Para perfeita compreensão do ADI sob exame, convém transcrever os trechos mais relevantes da aludida e extensa solução de divergência (g.n.):

“(…) Incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, consistentes em empréstimos subsidiados ou regime especial de pagamento de ICMS, em que os juros e parte da correção monetária estão previstos contratualmente sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, sequer subvenções correntes para custeio, já que, no sentido técnico-contábil, as vantagens advindas não têm natureza de receitas ou de resultados. Tais vantagens configuram meras reduções de custos ou despesas. Ainda que subvenções fossem, não seriam subvenções na modalidade para investimento, já que os recursos não desembolsados podem reforçar o capital de giro, como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado. O benefício fiscal concedido pela legislação do Imposto de Renda às pessoas jurídicas beneficiárias de subvenções para investimento

consiste em não oferecer à tributação aqueles Resultados não Operacionais. Tais resultados são levados diretamente a crédito de conta de Reserva de Capital, não transitando por contas de resultado, nem sendo adicionados ao Lucro Líquido, na determinação do Lucro Real. Este é o comando do art. 38, § 2o, do Decreto-lei no 1.598, de 1977. Portanto, o dispositivo não trata de dedução de despesas, muito menos de despesas inexistentes, mas tão-somente da não-tributação de determinados resultados. Os juros e a correção monetária previstos nos contratos, mas incidentes sob condição suspensiva, são despesas que dependem de evento futuro e incerto. Por serem despesas não incorridas, enquanto não implementada a condição, não podem ser apropriadas na apuração do resultado do período. Dispositivos Legais: RIR, de 1994, arts. 335, inciso I, e 391, inciso I; RIR, de 1999, arts. 392, inciso I, e 443, inciso I; PN CST no07, de 1976 e no112, de 1978. (...) A recorrente alega que foi contemplada por incentivos fiscais, concedidos pelos Estados do Rio de Janeiro e de Santa Catarina. Entende que tais incentivos são típicas subvenções para investimentos que podem e devem receber o tratamento tributário preconizado no art. 391 do RIR, de 1994. Explica que tais benefícios consistem em: i) prorrogação do prazo regulamentar de recolhimento do ICMS; ii) redução percentual de correção monetária; iii) dispensa de juros de mora, concedidos sob compromisso de investimento na implantação ou expansão do empreendimento econômico. (...) Requer que seja conhecido o presente recurso de divergência e seja reformada a decisão recorrida, adotando-se a solução dada nas decisões paradigmas que reconheceram o direito de contabilização dos valores representativos dos benefícios fiscais diretamente à conta de Despesas, tendo como contrapartida a conta patrimonial de Reserva de Capital, na forma prevista no art. 391 do RIR, de 1994, para os empreendimentos da recorrente beneficiários de incentivos fiscais concedidos pelos Estados do Rio de Janeiro e Santa Catarina. (...) O tema objeto das consultas é subvenção para investimento, cujo tratamento fiscal foi regulado pelo Decreto-lei no 1.598, de 1977, art. 38, § 2o, e Decreto-lei no 1.730, de 1979, art. 1o, inciso VIII, que são a matriz legal do art. 391 do RIR, de 1994 e do art. 443 do RIR, de 1999, aprovado pelo Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999. (...) Sobre o mesmo tema, esta Cosit, por meio da Decisão no 04, de 21 de junho de 1999, e apreciando consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica de âmbito nacional (...) entendeu também pela não-caracterização da subvenção para investimento. (...) A Decisão Cosit no 04, de 21 de junho de 1999, está assim ementada: Ementa: LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Os aportes financeiros obtidos mediante o financiamento do valor devido a título de ICMS, ainda que incentivado por juros subsidiados e dispensa total ou parcial da correção monetária, não caracterizam a Subvenção para Investimento e, portanto, serão computados na determinação do Lucro Real. Dispositivos Legais: art. 391, inciso I, do RIR/94, atual art. 443, inciso I, do RIR/99, PN CST 2/78 e PN CST 112/78. (...) A consulta formulada pela (...) junto a esta Coordenação-Geral de Tributação versou sobre o enquadramento contábil e tributário a ser dado aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do projeto (...) daquele Estado, e de outros congêneres que existam ou venham a existir em outras unidades da Federação. (...) Cabe observar que, em todas estas consultas, a situação descrita é basicamente a mesma da recorrente, sendo incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, consistentes em empréstimos subsidiados ou em regimes especiais de pagamento de ICMS, em que os juros e parte da correção monetária foram previstos contratualmente, mas sob condição suspensiva. (...) Subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo no 112, de 1978, sob o ângulo da legislação do imposto renda das pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu receptor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou

obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos. (...) As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999. As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei. (...) Somente as Subvenções para Investimento podem gozar do benefício fiscal do art. 443 do RIR, de 1999. Entende-se por subvenção para investimento, conforme acentuou o Parecer Normativo CST no 112, de 1978, item 2.11, a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. E não basta o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. (...) O art. 443 do RIR, de 1999 assim dispõe: Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos 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. (...) O art. 443 está inserido na Seção IV do Capítulo VII do Subtítulo III do Título IV do Livro II, do RIR, de 1999. O Capítulo VII está intitulado como "Resultados não Operacionais". Isto porque as Subvenções para Investimento têm a natureza de receitas, mais precisamente, sob a ótica da legislação do imposto de renda, de "resultados não operacionais". Tais resultados são, via de regra, tributáveis. Para não serem tributáveis, exige-se o cumprimento de alguns requisitos legais. Para que as subvenções para investimento gozem do favor fiscal do art. 443 do RIR, de 1999, conforme se apreende deste dispositivo, exige-se que: 1) a subvenção seja realmente uma subvenção para investimento, tal como acima conceituado; 2) seja o subvencionador pessoa jurídica de direito público; 3) que o beneficiário da subvenção seja a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; 4) e por último, que a subvenção seja registrada contabilmente em conta de reserva de capital, que poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída. (...) Assim, o benefício do art. 443 do RIR, de 1999 consiste em não oferecer aqueles "resultados não operacionais" à tributação, registrando contabilmente a transferência dos recursos em uma conta de reserva de capital, ao invés de uma conta de resultado (receita), como seria de ordinário. A contrapartida do lançamento deverá ser a débito de contas do Ativo, já que há o ingresso de recursos. Ora, registrando-se já contabilmente desta forma sequer há necessidade de se efetuar exclusões do lucro líquido contábil, quando da apuração do Lucro Real. (...) O § 2º do art. 38 do Decreto-lei no 1.598/77 incluiu a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Saliente-se porém que, como bem acentuou o PN CST no 112, de 1978, nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas como Subvenção para Investimento, ou porque não implicam na específica aplicação em bens do ativo imobilizado, ou porque sequer são subvenções. O parecerista dá como exemplo, dentre outros, de isenções

ou reduções que não caracterizam subvenções para investimento, as isenções do Imposto sobre a Importação ou do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidos a bens importados, que não constituem sequer subvenções, mas meramente uma redução no custo do bem adquirido. É que a diferença a menor do tributo não sai do patrimônio do contribuinte, nem irá compor a receita pública, com posterior devolução. O débito tributário já surge a cargo do contribuinte, com a redução legalmente determinada. O retorno ao particular de uma quantia já incorporada ao patrimônio do Estado, a título de receita pública, é o que faz com que certas isenções ou reduções de impostos se equiparem às subvenções, e a efetiva aplicação em investimentos a torna subvenção na modalidade “para investimento”. O PN CST no 112, de 1978, dá exemplo de redução de imposto que preenche todos os requisitos para ser considerada como Subvenção para Investimento. Diz o item 3.6 do Parecer: “3.6 – Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.” No caso exemplificado no Parecer, a redução do ICM equipara-se a subvenção, pois há o retorno de quantias ao patrimônio da beneficiária; e a subvenção, a que foi equiparada, é da modalidade para investimento, haja vista a sua destinação para investimento.(...) No caso vertente, a interessada obteve do Governo do Estado do Rio de Janeiro e de Santa Catarina incentivos à implantação de novas unidades industriais nestes Estados. (...) A consultante informou às fls. (...) que o benefício concedido se refere apenas às unidades recém-construídas naqueles Estados, gozando o favor (que se relaciona com o ICMS) apenas após realizado o novo empreendimento, não abrangendo circulações de mercadorias de estabelecimentos pré-existentes. (...) Incentivo do Estado do Rio de Janeiro: (...) o benefício consiste na concessão de prazo especial de pagamento do ICMS, com redução de 40% da atualização monetária devida em todas as regiões do Estado e ainda dispensa dos juros moratórios. O benefício é em contrapartida à realização de investimento produtivo no Estado. As fls. (...), tem-se a confirmação do que foi informado pela consultante de que o benefício concedido se refere apenas às unidades recém-construídas naqueles Estados, gozando o favor (que se relaciona com o ICMS) apenas depois de realizado o novo empreendimento, não abrangendo circulações de mercadorias de estabelecimentos pré-existentes. (...) Incentivo do Estado de Santa Catarina: (...) Conforme se constata, do teor das Leis e do instrumento citado, foi concedido à contribuinte o incentivo do Programa de Desconcentração de Atividades Produtivas (PRODAP), que consiste em financiamento, através de recursos do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina (FADESC). Segundo o art. 2º da Lei no 8.247, de 1991, que criou o PRODAP, os incentivos compreendem empréstimos, subscrição de ações ou debêntures conversíveis em ações sem direito a voto ou prestação de garantias, e terão seu valor fixado com base na geração do ICMS, ou de seu crescimento real, no caso de expansão, e o prazo máximo de concessão de 84(oitenta e quatro) meses, contados do início das atividades incentivadas. À interessada foi concedido o incentivo sob a modalidade de financiamento, conforme se pode ver do Termo de Compromisso (...). Segundo o art. 12 da Lei no 7.320, de 1988, com a redação dada pela Lei no 8.247, de 1991, as

condições de concessão dos incentivos pelo FADESC, especialmente os prazos de carência e de amortização, as taxas de juros, o reajuste monetário, as garantias e outros encargos, serão estabelecidos, em cada caso, pelo Conselho Deliberativo do PRODESC, nos termos do Regulamento. A Decisão do referido Conselho está consubstanciada no documento às fls. (...), que estabeleceu como encargos de amortização apenas o correspondente a 80% (oitenta por cento) da atualização monetária plena. Portanto, o incentivo dado pelo Estado de Santa Catarina diferencia-se do dado pelo Estado do Rio de Janeiro. Porém, ambos resultam em dispensa de juros e de parte da atualização monetária, um, sobre o valor do ICMS a pagar, o outro, sobre o saldo devedor de financiamento. (...) Os incentivos concedidos à recorrente, um, de natureza financeira, outro, fiscal, assemelham-se mais ao exemplo dado no item 3.2 do PN CST no 112, de 1978: incentivo fiscal decorrente da limitação em 20% da correção monetária anual incidente sobre os saldos devedores de contratos de financiamento (Decretos-leis no 1.452, de 1976, 1.471, de 1976, 1.531, de 1977 e 1.621, de 1978), viabilizado por meio de recursos do Tesouro Nacional, na maioria das vezes mediante compensação com o Imposto de Renda devido pelas instituições financeiras. Diz o Parecerista: “O excedente da correção monetária, se entendido como SUBVENÇÃO, somente **classificar-se-ia como “para custeio ou operação”, já que, de fato, é um indicador de redução de custos ou despesas de caráter financeiro.**” Da mesma forma, não têm os incentivos obtidos pela interessada sequer a natureza de subvenção, pois não constituem transferência de recursos de fora para a pessoa jurídica e, conseqüentemente, não se traduzem em resultados não operacionais mas representam apenas redução de custos ou despesas. Ainda que entendidos como subvenção, **classificar-se-iam como “para custeio ou operação”, já que o auxílio obtido, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o capital de giro e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver.** Pois, conforme se verifica da legislação de regência dos incentivos, a concessão dos benefícios ficava condicionada à prévia implantação ou expansão de empreendimentos econômicos no Estado, porém não há disposição expressa no sentido de obrigar a alocação dos recursos (não desembolsados pela beneficiária) em bens e direitos do ativo imobilizado. (...) Ora, se entendidas as tais vantagens, obtidas pela interessada, como subvenção, quer na modalidade “para custeio ou operação” quer na modalidade “para investimento”, teríamos então um resultado contábil, classificado pela legislação do imposto de renda como “outros resultados operacionais”, no primeiro caso, e “resultados não operacionais”, no segundo. O direito da recorrente pairaria apenas sobre a tributação ou não de tais resultados. Porém, a recorrente entende que está dispensada de tributar os tais valores como também, e sobretudo, que pode reduzir o resultado do exercício mediante a dedução de supostas despesas (em valor equivalente ao dos resultados). Tome-se um exemplo numérico, que possa espelhar melhor o entendimento da recorrente: suponha-se que o resultado do exercício da subvencionada, antes de computada a suposta subvenção, fosse de 1000 unidades de referência; e que o valor da subvenção fosse de 100 unidades; não usufruindo o benefício do art. 443 do RIR, de 1999, o resultado do exercício passaria para 1.100 unidades; usufruindo o benefício, o resultado do exercício permaneceria no valor inicial (antes de computada a subvenção), ou seja, no exato valor de 1.000 unidades (e nisto consistiria o favor fiscal dado pela legislação do imposto de renda); já o procedimento pretendido pela recorrente nos levaria a um resultado do exercício de 900 ao invés de 1.000 unidades, pois pretende não só não adicionar a parcela de 100 mas também deduzi-la, na apuração do resultado do exercício. (...) Às fls. (...), a recorrente sustenta que “os ganhos financeiros obtidos em razão dos referidos acordos, que, em igual montante correspondem aos benefícios fiscais recebidos a título de subvenções para investimento, contabilmente, devem ser reconhecidos como Despesas, tendo como contrapartida, no Patrimônio Líquido,

um lançamento em conta de Reserva de Capital, não se sujeitando, conseqüentemente, à tributação pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).” Esse procedimento nada se coaduna com o tratamento contábil e fiscal previsto para as Subvenções para Investimento. (...) Ora, conforme já explicitado, o favor fiscal do art. 443 do RIR, de 1999 consiste em excluir da tributação resultados que seriam, de ordinário, tributáveis, resultados esses que são as chamadas subvenções para investimentos, as doações feitas pelo Poder Público e ainda algumas modalidades de isenções ou reduções de impostos. Tais resultados, classificados pela Legislação do Imposto de Renda como “Resultados Não Operacionais”, podem ser excluídos da tributação, se levados a crédito de conta de Reserva de Capital, que é conta de Patrimônio Líquido, ao invés de conta de resultado, sendo que tais reservas não podem ser distribuídas. Outras condições são impostas pela lei, conforme já exposto no item (...). Os “ganhos financeiros” obtidos pela recorrente são os encargos dispensados (ou melhor, contratados sob condição suspensiva), no recolhimento do ICMS de períodos subseqüentes à data de celebração do acordo firmado com o Estado do Rio de Janeiro, e os encargos dispensados (também contratados sob condição suspensiva), no Contrato de Financiamento celebrado com o Estado de Santa Catarina. Em ambos os casos não há dúvida de que a interessada obteve vantagens financeiras: a dispensa parcial de correção monetária e dos juros de mora, podendo, assim, dispor dos recursos próprios (não despendidos) como capital de giro ou mesmo na aplicação em investimentos. Apesar disto, esses “ganhos financeiros” não são, do ponto de vista da Ciência Contábil ou da legislação fiscal, Receitas ou Resultados, elementos susceptíveis de tributação, não havendo, por conseguinte, o que se excluir, ou que se invocar o disposto no art. 443 do RIR, de 1999. Aduza-se mais uma vez que a norma do art. 443 do RIR, de 1999 só se aplica quando se está diante de receitas ou resultados contábeis, ou seja, valores passíveis de tributação, tal como acontece com as típicas subvenções para investimento. (...) Como tais “ganhos financeiros” não têm a natureza de receitas, conseqüentemente, não há que se invocar a norma inculpada no art. 443 do RIR, de 1999. Nesse sentido, convém transcrever trechos da Resolução no 774, de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou o Apêndice à Resolução de no 750, de 1993, que dispôs sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC): 2.6.3 – Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento. A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis –, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a intervenção de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente. (...) Confirma-se, portanto, que os “os ganhos financeiros” obtidos pela recorrente não se enquadram em nenhuma das possibilidades de geração de receitas, aceitas pela Ciência da Contabilidade. Se se argüir que se trata da segunda possibilidade

elencada na Resolução, ou seja, de extinção parcial ou total de exigibilidade, há que se aduzir que os juros de mora e parcela da correção monetária (quer no Regime Especial de pagamento do ICMS quer no Financiamento subsidiado) foram contratados sob condição suspensiva, desde a celebração dos acordos. Estes encargos não são exigíveis enquanto não implementada a condição, não podendo, enquanto isto, originar obrigações certas, não havendo que se falar em posterior extinção destas. Saliente-se que, conforme já comentado nos itens (...) no caso do Regime Especial de pagamento do ICMS, o incentivo se aplicou ao imposto devido de períodos subseqüentes à data de celebração do acordo firmado com o Estado do Rio de Janeiro, não se tratando de perdão de dívidas fiscais já constituídas. Os encargos previstos sob condição suspensiva poderão, no entanto, ser provisionados, dando origem a um passivo (provisão), por conta de uma possível quebra de contrato. Porém, a despesa financeira assim provisionada não seria dedutível na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, haja vista que o instituto da provisão tem aplicação limitada no âmbito da legislação fiscal. Uma vez constituída a provisão, e não se implementando a condição suspensiva, deveria a empresa, quando da liquidação dos contratos, reverter a provisão. A reversão da provisão constituiria sim uma extinção de passivo e uma receita (do ponto de vista contábil), mas não constituiria um resultado tributável sob a ótica da legislação do Imposto de Renda e da CSLL, não caracterizando sequer uma subvenção para custeio ou recuperação de custo, nos termos do art. 392, inciso II, do RIR, de 1999, haja vista que a despesa provisionada foi considerada indedutível. (...) Tampouco os alegados “ganhos financeiros”, descritos no item 30, podem ser equiparados a Despesas. Se forem ganhos, como quer a recorrente, não podem evidentemente ser Despesas. A obtenção de vantagem financeira não pode se traduzir em despesa; poderia sim implicar em receitas ou resultados, se tais “ganhos financeiros” fossem vistos assim pela Ciência da Contabilidade, mas não o são, conforme já apreciado. (...) Não há como sustentar o tratamento dos “ganhos financeiros” como resultados e, ao mesmo tempo, invocar a aplicação do citado art. 443, para considerá-los também como despesas. (...) Examinando o item (...) da consulta às fls.(...), verifica-se que a recorrente entende que os “ganhos financeiros” (ou encargos dispensados) deveriam ser apropriados como despesas, eis que ao se resolver os Termos de Compromisso, os encargos (antes dispensados) se tornariam exigíveis! Ora, de fato, rescindindo-se os contratos, os encargos se tornariam exigíveis e, a partir deste momento e somente a partir daí, por terem incorrido, poderiam ser deduzidos do resultado do período em que se constatou a quebra dos contratos, diretamente do resultado do período e não como ajuste de períodos anteriores. Porém, antes disto ocorrer, não podem os encargos ser deduzidos. Assim, não se encontra respaldo para esse posicionamento no art. 443 do RIR, de 1999, nem em dispositivos da legislação fiscal. Há, na legislação fiscal, a exemplo da comercial, provisão para a dedução de contrapartidas de variações monetárias de obrigações, desde que previstas estas em lei ou contrato, e incorridas, o que está disposto no art. 377, combinado com o art. 375, ambos do RIR, de 1999. (...) Conforme consta dos Termos de Compromisso às fls. (...) e do Despacho às fls.(...), os incentivos foram concedidos mediante condições. Somente havendo o inadimplemento de determinadas cláusulas por parte da beneficiária, é que os encargos (juros e correção monetária) se tornariam exigíveis, o que é admitido pela consulente. Os encargos estão previstos contratualmente mas incidem sob condição suspensiva. Está-se diante de despesas condicionadas à ocorrência de evento futuro e incerto: o inadimplemento de obrigações por parte da beneficiária. Tais despesas não são pagas nem incorridas enquanto não implementada a condição, vedada, por conseqüência, sua dedutibilidade na apuração do resultado do período, bem como indisponível para o beneficiário do correspondente rendimento, por consistir em meras expectativas : de obrigação, para a interessada; e de

direito, para o agente financeiro. Tal entendimento já foi exarado no PN CST no 07, de 1976. O referido Parecer está assim ementado "Custos, Despesas Operacionais e Encargos - Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário". (...) O entendimento do PN CST no 07, de 1976 está em sintonia com o que dispõem os arts. 116 e 117, do Código Tributário Nacional (CTN), e arts. 121, 125 e 127, do Novo Código Civil, Lei no 10.406, de 2002. Tais dispositivos regulam os efeitos das cláusulas contratuais que subordinam a eficácia dos atos jurídicos a evento futuro e incerto: as denominadas condições suspensivas ou resolutivas. Diz o art. 125 do Novo Código Civil que "subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa". No caso vertente, os encargos financeiros foram previstos nos contratos, mas sua incidência está subordinada a uma condição suspensiva, que é o descumprimento, por parte da contratada, das demais cláusulas contratuais. (...) Como já dito no item (...), a empresa poderia até constituir uma provisão, por conta de uma possível quebra de contrato, mas a despesa financeira assim provisionada não seria dedutível na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. O instituto da provisão tem aplicação limitada no âmbito da legislação fiscal; as despesas provisionadas, por serem despesas não incorridas, só são dedutíveis quando houver expressa disposição na legislação tributária. (...) O tratamento contábil e fiscal que a recorrente pretende dar àqueles incentivos estaduais não encontra respaldo na legislação comercial e fiscal, eis que não há como defender o creditamento na conta de reserva de capital se não ficou caracterizada a ocorrência de subvenção para investimento, sequer de subvenção, e, por outro lado, querer apropriar despesas não incorridas, que pendem de evento futuro e incerto. (...) Como visto na ementa transcrita, a Decisão Cosit no 04, de 21 de junho de 1999, concluiu pela não-ocorrência da Subvenção para Investimento e pelo cômputo dos alegados valores na determinação do Lucro Real. No que tange à apropriação das despesas, aquela Decisão, na parte dos Fundamentos e da Conclusão, está em sintonia com a presente Solução de Divergência, mas merece reparos quanto à orientação de se computar no Lucro Real a suposta Subvenção. Como aqui ficou demonstrado, os incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, consistentes em empréstimos subsidiados ou Regime Especial de pagamento de ICMS, com a dispensa de juros ou correção monetária (ou melhor, com a incidência destes encargos, mas sob condição suspensiva), não configuram subvenções para investimento nem subvenções para custeio, pois não têm natureza de receitas ou resultados. Logo, não há receitas ou resultados a serem computados na determinação do Lucro Real ou da base de cálculo da CSLL. Não há também, como já visto, despesas a serem apropriadas, enquanto não incorridas. (...) isto posto, soluciono a divergência para esclarecer que: 1 Os incentivos concedidos pelo Poder Público à recorrente, e às demais pessoas jurídicas constantes das Decisões citadas, consistentes em empréstimos subsidiados ou em regime especial de pagamento de ICMS, em que os juros e parte da correção monetária estão previstos contratualmente mas incidem sob condição suspensiva, não configuram Subvenções para Investimentos, sequer subvenções correntes para custeio. Estas vantagens não têm, no sentido técnico-contábil, natureza de receitas ou de resultados, configurando meras reduções de custos ou despesas operacionais. Não havendo receitas ou resultados, não há que se invocar a aplicação do disposto no art. 443 do RIR/1999. 2 A correção monetária e os juros, previstos contratualmente mas incidentes sob condição suspensiva, nestes contratos de financiamento ou de regimes especiais de pagamento do ICMS, não podem ser considerados despesas incorridas enquanto não implementada a condição, vedada, por conseqüência, sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL (...)"

20. Como visto acima, tendo em conta o teor do Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, pode-se caracterizar o crédito presumido de ICMS ora sob exame, para os fins da legislação tributária federal, como uma subvenção corrente para custeio ou operação, **receita** essa que é tributada pelo Imposto sobre a Renda, contrariamente ao que sustenta a consulente à fl. XX (item 12 acima) já que integra o resultado operacional da pessoa jurídica, devendo ser computada na determinação do lucro real, nos termos do art. 392, inciso I, do RIR/99, que prevê, **verbis**:

“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 nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);
(...)”*

20.1. Conseqüentemente, a mencionada receita operacional também deve ser incluída na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em conformidade com o “caput” do art. 2º e com o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (g.n.):

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

(...)

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.”

21. Enfrenta-se, a seguir, a questão nuclear da consulta, isto é, a inclusão ou não do referido benefício nas bases de cálculo do PIS e da Cofins. Convém transcrever os arts. 2º e 3º, § 1º e § 2º, I a IV, da Lei nº 9.718, de 1998, que regula a sistemática cumulativa das citadas contribuições (g.n.):

“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.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal

e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
(...)”*

22. Traslada-se abaixo o art. 1º, §§ 1º a 3º, I a IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a incidência não-cumulativa do PIS (g.n.):

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)”.

23. A seu turno, preceitua o art. 1º, §§ 1º a 3º, I a V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que disciplina a cobrança não-cumulativa da Cofins (g.n.):

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.”

24. As hipóteses de isenção do PIS e da Cofins estão reguladas no art. 14, incisos I a X, e § 1º, da vigente Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/Pasep as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(...)”

25. Quanto à suposta ocorrência de duplicidade de tributação, argüida pela consulente, não se pode concluir que houve. Alega a contribuinte que, por ocasião da venda de mercadorias, a parcela correspondente ao ICMS contida no preço já é tributada pelas contribuições sociais. Como beneficiária de crédito presumido daquele imposto, entende que, se não for aceita sua tese aqui exposta, ocorrerá duplicidade de tributação. No entanto, perceba-se que são fatos diferentes o auferimento de receita na venda de mercadorias e a obtenção de receita decorrente da subvenção relativa ao crédito presumido de ICMS, embora sejam ambas tributadas pelo PIS e pela Cofins. Esta diferença descarta a ocorrência de tributação em duplicidade.

26. Também não tem validade a alegação da peticionária de que, por se tratar, supostamente, de “recuperação de custo ou estorno de despesa de ICMS”, o incentivo em questão não constituiria receita nova. Na realidade, está-se diante de crédito para ser compensado com os valores devidos daquele imposto, que, como se viu, segundo a legislação tributária federal, consiste em receita, na modalidade de subvenção.

27. Ao contrário do que sustenta a consulente à fl. XX (item 8 acima), a cláusula nona do termo de acordo em testilha (fl. XX) não determina a dispensa do registro contábil do benefício em tela, nem poderia fazê-lo, porquanto não é norma que verse sobre Contabilidade. Assim, as operações relativas ao incentivo fiscal devem, sim, ser consignadas contabilmente, até por força dos princípios contábeis.

28. De mais a mais, é falsa a afirmativa de que a escrituração do crédito presumido do ICMS no livro de apuração desse tributo “atenderia perfeitamente o princípio da não-cumulatividade” (fl. XX e item 9 acima), uma vez que este, na realidade, consiste na compensação entre o valor do imposto devido em cada operação com o montante do imposto cobrado nas operações anteriores, ao passo que o gozo do incentivo tributário em realce não corresponde àquela técnica.

29. Demais disso, não procede a assertiva de que o caso em análise seria idêntico às reversões de provisões que não representem ingresso de novas receitas, previstas no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pelo art. 2º da MP nº 2.158-35, de 2001 (fl. 04 e item 10 supra); a uma, porque não se cogita, neste caso, de constituição de provisão, muito menos de reversão desta; a duas, porque, na situação vertente, há auferimento de nova receita, representada pela subvenção.

CONCLUSÃO

30. Depreende-se, da leitura das disposições transcritas acima, que a legislação relativa à Cofins e ao PIS não faz qualquer distinção entre subvenção para custeio e subvenção para investimento. Aliás, nem sequer dispensa tratamento específico para as receitas compreendidas no conceito de subvenção, de sorte que tanto as subvenções para custeio quanto as subvenções para investimento foram trazidas para o campo de incidência daquelas exações. Ademais, como inexistente, expressamente, hipótese de exclusão da base de cálculo ou de isenção que contemple as receitas aqui analisadas, a única conclusão possível, até em face do disposto no art. 97, IV e VI, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), abaixo colacionado, é a de que tais valores efetivamente integram as bases de cálculo das contribuições em apreço:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)”

ORDEM DE INTIMAÇÃO

31. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos do art. 16 da IN SRF nº 230, de 2002.

32. Publique-se no *Diário Oficial da União* extrato da ementa desta solução de consulta, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 13 da IN SRF nº 230, de 2002.

33. Encaminhe-se à **XXX da DRF XXX/XX**, para ciência à consulente e adoção de medidas adequadas à observância desta solução de consulta, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN SRF nº 230, de 2002.

Recife/PE, 02 de março de 2005.

Petrúcio Herculano de Alencar
Chefe em exercício da SRRF04/Disit
Matrícula nº 28.164
Competência delegada pela
Portaria SRRF04 nº 137, de 25/08/2004