



Solução de Consulta nº 299 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LEITE IN NATURA E DERIVADOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. SUBVENÇÃO. RECEITA. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

Os créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação, integrando a receita da pessoa jurídica beneficiária para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

A aquisição da disponibilidade jurídica dos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e consequente ocorrência do fato gerador do IRPJ, ocorrerá na data em que a pessoa jurídica beneficiária obtiver o direito de transmitir o pedido de ressarcimento ou de compensação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 43; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 373; Parecer Normativo CST nº 112, de 1979; Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1), de 2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LEITE IN NATURA E DERIVADOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. SUBVENÇÃO. RECEITA. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

Os créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação, integrando a receita da pessoa jurídica beneficiária para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

A aquisição da disponibilidade jurídica dos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e consequente ocorrência do fato gerador da CSLL, ocorrerá na data em que a pessoa jurídica beneficiária obtiver o direito de transmitir o pedido de ressarcimento ou de compensação.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Parecer Normativo CST nº 112, de 1979; Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1), de 2010.

Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 07 de junho de 2017, sobre a interpretação da legislação tributária federal no que tange à possibilidade de tributação e ao momento de incidência desta sobre créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que serão objetos de pedido de ressarcimento, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. A consulente informa que é enquadrada no regime de apuração lucro real anual e que industrializa e comercializa produtos tributados à alíquota zero e às alíquotas básicas da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo todos os produtos de produção própria, destinada somente ao mercado interno, cuja principal matéria prima é o leite cru ou leite in natura.

3. Expõe que, em 2015, foi aprovado, por meio da Lei nº 13.137, de 2015, o direito à apuração de créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, com base no leite in natura adquirido de produtor rural referente aos últimos cinco anos e aos próximos três anos, desde que o beneficiário possua habilitação no Programa Mais Leite Saudável.

4. Transcreve o arts. 218 e 219 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda, e afirma possuir as seguintes dúvidas em relação à incidência de IRPJ e CSLL sobre o referido crédito extemporâneo, nos termos abaixo transcritos:

A luz da Lei nº 10.925/2004, alterada pela Lei nº 13.137, de 2015, os créditos presumidos de PIS/Pasep e Cofins referentes à aquisição do leite in natura adquirido de produtor rural não apropriado no ano de 2012 foi apurado agora em 2017 como crédito extemporâneo. O valor desse crédito será objeto de ressarcimento, nesse caso é correto o entendimento de que esse crédito será qualificado como receita financeira? É correto o entendimento de que haverá incidência de IRPJ e CSLL sobre esse crédito extemporâneo? Havendo incidência de IRPJ e CSLL é correto o entendimento de que o fato gerador será a partir da transmissão do pedido de ressarcimento? E de acordo com o cronograma da Lei nº 13.137/2015, em 2018 serão aproveitados os créditos extemporâneos referente a 2013, em 2019 serão aproveitados os créditos extemporâneos de 2014 e 2015, diante desse calendário exposto na lei é correto o entendimento de que o fato gerador para incidência de IRPJ e CSLL será apenas no momento em que houver os pedidos de ressarcimento em 2018 e 2019?

5. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

6. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574,

de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. Convém salientar ainda que o processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte. Dessa forma, o processo administrativo de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados.

8. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

9. No que diz respeito aos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, apurados por pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo fabricante de produtos de origem animal ou vegetal de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, elucidou a Solução de Consulta Cosit nº 364, de 11 de agosto de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de agosto de 2017, nos seguintes termos:

7. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fabricantes dos diversos produtos de origem animal ou vegetal de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, dentre os quais, os laticínios do Capítulo 4 da Tipi, podem apurar créditos presumidos dessas contribuições a serem calculados sobre o valor de aquisição dos bens utilizados como insumo na produção daqueles produtos, tudo nos termos de referido artigo e do art. 9º da mesma Lei:

“Art. 8º. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

(...)

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A; (Incluído pela Lei n.º 13.137, de 2015)

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. (Incluído pela Lei n.º 13.137, de 2015)

(...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

8. Denota-se também do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que a aquisição dos insumos daqueles produtos para dar ensejo aos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ali tratados, devem ser fornecidos à pessoa jurídica fabricante daqueles por:

- a) pessoa física ou cooperado pessoa física residente ou domiciliado no País; e
- b) pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, domiciliadas no País.

9. Todavia, o aproveitamento dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tal qual consta no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é vedado às pessoas jurídicas do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, como se constata na redação do inciso I do § 4º de citado artigo:

Art. 8º. (...)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - (...)

10. Quanto aos créditos presumidos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e comercialização de leite e seus derivados, atualmente há tratamento específico dado pelo art. 9º-A, regulamentado pelo Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015, que instituiu o Programa Mais Leite Saudável. (...)

11. Complementando, a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.590, de 5 de novembro de 2015, ao disciplinar a apuração e utilização dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em pauta, derivados da aquisição de leite in natura destinado à produção das mercadorias do caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, assim dispôs a respeito em seu art. 4º e seguintes:

Seção II

Do Direito ao Desconto de Créditos Presumidos

Art. 4º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, poderão descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

relativos às operações de aquisição de leite in natura para utilização como insumo na produção dos produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na forma prevista na Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, e nesta Instrução Normativa.

Seção III

Do Cálculo do Crédito Presumido

Art. 5º O montante dos créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 4º será determinado mediante aplicação dos percentuais de:

I - 0,825% (oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) e 3,8% (três inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, para as pessoas jurídicas regularmente habilitadas, provisória ou definitivamente, no Programa Mais Leite Saudável, conforme disposto no inciso IV do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;

II - 0,33% (trinta e três centésimos por cento) e 1,52% (um inteiro e cinquenta e dois centésimos por cento), respectivamente, para as pessoas jurídicas não habilitadas no Programa Mais Leite Saudável, conforme previsto no inciso V do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Seção IV

Da Forma de Utilização do Crédito Presumido

Art. 6º O crédito presumido apurado na forma prevista no art. 5º poderá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração.

Parágrafo único. O crédito presumido não aproveitado em determinado mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Art. 7º Os créditos presumidos apurados na forma prevista no inciso I do caput do art. 5º que a pessoa jurídica não conseguir utilizar na forma prevista no art. 6º, poderão ser utilizados para:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), observando-se:

a) a vedação constante no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e

b) a legislação específica aplicável à matéria;

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Art. 8º Os créditos presumidos apurados na forma prevista no inciso II do caput do art. 5º não poderão ser utilizados nas formas mencionadas nos incisos do caput do art. 7º.

12. Cumpre também salientar que a pessoa jurídica agroindustrial que apropria os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, decorrente da aquisição de insumos para a produção dos produtos mencionados em citado artigo, não pode utilizar os créditos básicos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionados a tais aquisições, haja vista as vedações contidas no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com idênticas redações:

Art. 3º. (...)

§ 2 Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

13. O art. 10 da IN SRF nº 660, de 2006, ratifica o afirmado no parágrafo 12, como se constata no prescrito abaixo:

Art. 10. A aquisição dos produtos agropecuários de que trata o art. 7 desta Instrução Normativa, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme disposição do inciso II do § 2º do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

20. Por fim, o saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º dessa Lei, existente em 30 de setembro de 2015, pode ser ressarcido ou compensado, **sem que haja necessidade de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável:**

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017

Art. 53. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º dessa Lei, existente em 30 de setembro de 2015, poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação, observado o disposto no art. 54.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação de que trata o caput poderão ser efetuados somente em relação aos créditos apurados no:

I - ano-calendário de 2010, a partir de 1º de outubro de 2015;

II - ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;

III - ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;

IV - ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018; e

V - período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e 30 de setembro de 2015, a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 2º A aplicação do disposto neste artigo independe de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável, instituído pelo Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015.

(grifos e destaques não constam do original)

10. De acordo com informações divulgadas na página eletrônica do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o Programa Mais Leite Saudável visa incentivar investimentos que ajudem produtores rurais de leite no desenvolvimento da qualidade e da produtividade de suas atividades, por meio da concessão de créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, com observância dos requisitos previstos na legislação.

11. Conforme explanado na SC Cosit nº 364, de 11 de agosto de 2017, os créditos presumidos extemporâneos a que se refere o § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, podem ser objeto de pedido de ressarcimento ou compensação independentemente de habilitação da pessoa jurídica beneficiária no Programa Mais Leite Saudável e, conseqüentemente, não se exige a realização de nenhum projeto ou programa de investimento para obtenção do direito aos créditos presumidos. Esses ingressos são caracterizados como uma subvenção.

12. O Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, publicado no Diário Oficial de 1º de janeiro de 1979, define as subvenções para custeio ou operação como ingressos de recursos externos no patrimônio da pessoa jurídica beneficiária, sem que esta tenha assumido alguma dívida ou obrigação em contrapartida ao recebimento desse auxílio:

“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 receptor.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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;”

(grifos não constam do original)

13. O Pronunciamento Técnico CPC n.º 07 (R1) – Subvenções e Assistências Governamentais, de 2010, expõe a necessidade de registrar a contrapartida das subvenções governamentais recebidas como receita, conforme excerto abaixo colado:

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.

(grifo não consta do original)

14. No caso em análise, o recebimento de créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, que poderão ser objeto de pedidos de ressarcimento ou de compensação, independentemente de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável (hipótese em que os créditos presumidos são apurados nos termos do inciso V do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004), isto é, sem a exigência de realização de contraprestação prevista no âmbito do Programa Mais Leite Saudável, configura-se como subvenção para operação, que se destina a auxiliar a pessoa jurídica beneficiária na consecução de suas operações. Por conseguinte, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os créditos presumidos, apurados na forma do inciso V do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação e, conseqüentemente, integram a receita da pessoa jurídica beneficiária.

15. Importante destacar que mesmo para os casos em que os créditos presumidos são apurados nos termos do inciso IV do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, isto é, por pessoa jurídica ou cooperativa habilitada ao Programa Mais Leite Saudável, a subvenção envolvida também é considerada subvenção para operação e, conseqüentemente, integra a receita da pessoa jurídica beneficiária.

15.1. Senão, vejamos, para o habilitado, provisória ou definitivamente, que apura o crédito presumido mediante aplicação, sobre o valor das aquisições de leite in natura, de alíquota correspondente a 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 12 do Decreto nº 8.533, de 2015, exige que este invista em projeto aprovado no âmbito do Programa Mais Leite Saudável (nos termos do art. 8º do Decreto nº 8.533, de 2015), o valor correspondente a, no mínimo, cinco por cento do somatório dos valores dos créditos presumidos de que trata o art. 6º do Decreto nº 8.533, de 2015, efetivamente compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro no mesmo ano-calendário. Portanto, quanto ao valor do benefício a ser investido no projeto, observa-se ser ele de no mínimo 5%, i.e., os outros 95% podem ser gastos livremente pelo habilitado, sem qualquer tipo de vinculação a investimentos.

152. Na outra ponta, quanto aos tipos de projetos de investimento elegíveis pelo Programa Mais Leite Saudável, a análise conjunta dos arts. 8º, 12 e 14 do Decreto nº 8.533, de 2015, é elucidativa. Confira-se, *verbatim*:

Art. 8º Podem ser aprovados no âmbito do Programa Mais Leite Saudável projetos de realização de investimentos destinados a auxiliar produtores rurais de leite no desenvolvimento da qualidade e da produtividade de sua atividade que atendam aos requisitos estabelecidos neste Decreto.

[...]

Art. 12. A pessoa jurídica deverá investir no projeto aprovado nos termos do art. 8º valor correspondente a, no mínimo, cinco por cento do somatório dos valores dos créditos presumidos de que trata o art. 6º efetivamente compensados com outros tributos ou ressarcidos em dinheiro no mesmo ano-calendário.

[...]

Art. 14. Os investimentos nos projetos de que trata o art. 12:

I - poderão ser realizados, total ou parcialmente, individual ou coletivamente, por meio de aporte de recursos em instituições que se dediquem a auxiliar os produtores de leite em sua atividade, sem prejuízo da responsabilidade da pessoa jurídica interessada pela efetiva execução do projeto aprovado no âmbito do Programa Mais Leite Saudável;

II - poderão ser realizados mediante o desenvolvimento, individual ou coletivamente, de atividades destinadas a auxiliar produtores rurais de leite no desenvolvimento da qualidade e da produtividade de sua atividade; e

III - não poderão abranger valores despendidos pela pessoa jurídica para cumprir requisito à fruição de qualquer outro benefício ou incentivo fiscal.

(grifos não constam do original)

15.3. Do excertos supra depreende-se que os investimentos ali previstos não estão vinculados à aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos dos habilitados, tal como preceituado pelo Parecer Normativo CST n.º 112, de 1978; pelo contrário, os recursos podem ser vertidos em terceiras instituições.

15.4. Vale dizer, dos pontos de vista da inversão da subvenção nos investimentos e do projeto propriamente a ser executado no âmbito do Programa Mais Leite Saudável, conclui-se que os créditos presumidos ora trazidos à lume consideram-se subvenções para OPERAÇÕES (CUSTEIO) e não para INVESTIMENTO.

16. Para que não incidisse a tributação sobre os créditos presumidos, ora em análise, deveria haver expressa disposição legal nesse sentido. Qualquer exclusão da base de cálculo de tributo deve ser prevista de forma expressa na legislação que o rege.

17. Ademais, afasta-se o enquadramento do crédito presumido de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins como receita financeira com base na argumentação exposta na Solução de Consulta Cosit n.º 366, de 11 de agosto de 2017:

15. A teor do que dispõe o art. 373 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), consideram-se receitas financeiras os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa.

16. Ademais, a partir de 01/01/1999, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (e também da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), como receitas financeiras, quando ativas, de acordo com o disposto nos art. 9º e 17, inciso II da Lei n.º 9.718, de 1998.

(grifos não constam do original)

18. Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, assim dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 1966:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(grifos não constam do original)

19. Com base na análise combinada do art. 43 do CTN e do art. 53 da IN RFB nº 1.717, de 2017, já transcrito nesta solução de consulta, temos que:

19.1. O fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial;

19.2. O pedido de ressarcimento ou de compensação poderá ser transmitido em relação aos créditos apurados nos anos-calendário de 2010 a 2015, conforme calendário estabelecido na legislação. Os créditos apurados no ano-calendário de 2013, por exemplo, poderão ser objeto de pedido de ressarcimento ou de compensação a partir de 1º de janeiro de 2018.

19.3. Desse modo, com base nesses dispositivos, infere-se que a aquisição da disponibilidade jurídica dos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e consequente ocorrência do fato gerador, ocorrerá na data em que a pessoa jurídica beneficiária obter o direito de transmitir o pedido de ressarcimento ou de compensação.

20. 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, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação. Portanto, o mesmo entendimento exposto acima para o IRPJ pode ser estendido para a 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

21. Com base no exposto, responde-se a consulente que:

21.1. Os créditos presumidos, apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, são considerados subvenções para operação e, consequentemente, integram a

receita da pessoa jurídica beneficiária, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

21.2. A aquisição da disponibilidade jurídica dos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e consequente ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ocorrerá na data em que a pessoa jurídica beneficiária obtiver o direito de transmitir o pedido de ressarcimento ou de compensação.

MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit