



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 2

Solução de Consulta nº 365 - Cosit

Data 17 de dezembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO CONCEDIDA POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. INCIDÊNCIA. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real. Esse benefício não se aplica todavia às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, pois essas, à luz da legislação regente, não podem ser consideradas como subvenções para investimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Parecer Normativo Cosit nº 112/78.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO CONCEDIDA POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. INCIDÊNCIA. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação da base de cálculo da contribuição. Esse benefício todavia não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, pois essas, à luz da legislação regente, não podem ser consideradas como subvenções para investimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; Parecer Normativo Cosit nº 112/78

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO CONCEDIDA POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. INCIDÊNCIA. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de integrar a base de cálculo da contribuição. Esse benefício não se aplica todavia às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, pois essas, à luz da legislação regente, não podem ser consideradas como subvenções para investimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 54; Parecer Normativo Cosit nº 112/78.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO CONCEDIDA POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. INCIDÊNCIA. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de integrar a base de cálculo da contribuição. Esse benefício não se aplica todavia às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, pois essas, à luz da legislação regente, não podem ser consideradas como subvenções para investimento.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 55; Parecer Normativo Cosit nº 112/78.

Relatório

Em processo protocolizado em 11/06/2014, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal.

2 A consulente que é tributada pelo imposto de renda com base no lucro real expõe a situação fática por ela enfrentada, nos seguintes termos:

“A Companhia XXXX é concessionária do serviço de saneamento básico no município XXXX e tem definido um plano de obra, porém ocorre que alguns empreendedores fazem obras de saneamento em áreas que estão fora desse planejamento para atender ao interesse do seu empreendimento.

Para que a companhia possa interligar essas obras ao sistema municipal de saneamento, os empreendedores precisam doar essas obras para a companhia, já que não podemos fazer manutenção em bens de terceiros.

As doações de obras feitas pelos empreendedores à companhia estão sendo contabilizadas na conta de ‘outras receitas’, e por conta disso estamos considerando como base do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.”

3 Na sequência, como fundamentação legal, transcreve o art. 392 do Regulamento do Imposto de Renda para, então, expor os seguintes questionamentos:

“1) O valor da obra recebida em doação feita pelas empreiteiras é base de cálculo do IRPJ e da CSLL?”

2) O valor da obra recebida em doação feita pelas empreiteiras é base de cálculo do PIS e COFINS?”

Fundamentos

4 A consulente relata o recebimento daquilo a que se refere como doação de obras de saneamento feitas por empreendedores, as quais serão posteriormente interligadas ao sistema municipal de saneamento e portanto utilizadas na consecução de seus objetivos sociais.

5 Tal fato possui a natureza de uma subvenção. O Parecer Normativo (PN) CST nº 112/78, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, disciplinou, para fins tributários, que a subvenção verifica-se quando:

“(…)

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do CHAMADO CAPITAL PRÓPRIO, ao contrario do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

(…)

Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para seu recebedor.”

6 Definidas as características da subvenção, é importante destacar o tratamento tributário conferido a elas pela legislação. Nesse tocante, vislumbram-se duas espécies de subvenção cujo recebimento acarreta para a pessoa jurídica impactos tributários distintos.

6.1 Em primeiro lugar, existem as chamadas subvenções correntes, de caráter mais genérico, normatizadas pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(…)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.” (grifou-se)

6.2 Outro tipo presente na legislação é a subvenção para investimento. Esta espécie foi introduzida inicialmente pelo Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e teve sua forma de registro alterada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

DL nº 1.598, de 1977:

“Art. 38 (…)

(…)

§ 2º - *As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:*

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

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

Lei nº 12.973, de 2014:

“Art. 30. *As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.” (grifou-se)

7 Vê-se portanto que a legislação do imposto de renda apresenta essas duas modalidades de subvenções, que originam consequências tributárias distintas: as subvenções correntes, para custeio ou operação; e as subvenções para investimento. À luz dos dispositivos transcritos, as subvenções correntes devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, elas são e sempre foram consideradas como receitas operacionais; já as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

8 No que toca às subvenções para investimento, deve-se salientar que a mudança da forma com que elas devem ser registradas (evidenciada na alteração normativa posta pela Lei nº 12.973, de 2014, em relação ao que dispunha o DL nº 1.598, de 1977) não trouxe maiores alterações para fins tributários. Pelo contrário, o recente normativo teve o condão exatamente de adequar a legislação tributária às novas normas e critérios contábeis adotados, com vistas a manter os impactos tributários antes verificados.

9 Na disciplina anterior, essas subvenções tanto poderiam compor o resultado não operacional do exercício, como, alternativamente, serem registradas diretamente no patrimônio líquido, à conta de reserva de capital, desde que observados os requisitos impostos pela legislação, situação em que tais subvenções não seriam computadas na determinação do lucro real. Pelo regramento atual, em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.

10 Vale frisar que essa regra de exclusão das subvenções para investimento do cômputo do lucro real é extensível também à apuração da base de cálculo da CSLL, por força do *caput* do art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014, segundo o qual *“aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49”*.

11 No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a neutralização dos impactos tributários, em decorrência da introdução das novas práticas contábeis, também foi evidenciada pela Lei nº 12.973, de 2014, que modificou as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que tratam daquelas contribuições em regime não cumulativo. O § 2º do art. 1º dessas leis definem a base de cálculo de ambas as contribuições como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, enquanto seu § 3º estabelece exclusões dessa base de cálculo. Este exatamente o dispositivo modificado pela Lei nº 12.973, de 2014, a qual inseriu dentre o rol de receitas excluídas as subvenções para investimentos:

“Art. 54. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

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

§ 3º.....

(...)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;'

(...)

Art. 55. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

'Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

§ 3º.....

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (grifou-se)

12 No que se refere às subvenções correntes, aplica-se, pra efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime não cumulativo, os mesmos critérios estabelecidos pela legislação do imposto de renda. Ou seja, na medida em que sempre foram consideradas como receitas operacionais, não havendo dispositivo qualquer que preveja sua exclusão, devem compor a base de cálculo daquelas contribuições.

13 Conforme aduzido mais acima, as subvenções a que alude o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, como passíveis de exclusão do lucro real são aquelas computadas na reserva de lucros de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Este, por sua vez, preceitua as espécies de subvenções que podem ser aportadas como reserva de incentivos fiscais:

“Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)” (grifou-se)

14 Vê-se que a legislação admite que se destine à reserva de incentivos fiscais (como o próprio nome sugere) tão somente doações ou subvenções para investimento que tenham origem governamental. Sendo assim, apenas as subvenções que tenham essa fonte podem gozar da benesse de não serem computadas na determinação do lucro real. Essa interpretação, aliás, há muito se encontra consolidada no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O já mencionado PN CST nº 112/78, ao traçar um paralelo entre a subvenção disciplinada pelo art. 44, IV, da Lei nº 4.506, de 1964, e a disposta no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598, de 1977, traz esse e outros esclarecimentos, inclusive no que se refere às diferenças entre subvenções correntes e para investimentos:

“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.

(...)

2.6 (...) o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Essa dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo DL nº 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial (...).

(...)

2.8. O DL nº 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos ‘resultados não-operacionais’, fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES:

(...)

2.10. A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como foi no art. 44 da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

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

para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

(...)

7. Conclusão

7.1. Ante o exposto o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

(...)

II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;*
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e*
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.” (grifou-se)*

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

16 Importante destacar o disposto no item 2.6 do PN Cosit nº 112/78, segundo o qual a dicotomia existente entre a subvenção para custeio ou operação e a subvenção para investimento abarca todos os tipos de subvenção, sendo que a primeira delas caracteriza-se como um tipo corrente ou comum e a segunda, especial. Nesse contexto, visando à classificação de uma subvenção numa ou noutra espécie deve ser analisada a possibilidade de uma dada subvenção incluir-se no tipo especial, hipótese em que, observadas as condições, deve ser ela tida por uma subvenção para investimento. Caso contrário, inevitavelmente, enquadrar-se-á na categoria das subvenções correntes.

17 No caso concreto objeto de apreciação, percebe-se que o subvencionador é pessoa jurídica de direito privado, o que, por si só (com base no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, c/c art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976; e na disciplina do item 2.10 do PN Cosit nº 112/78), exclui a possibilidade de inserção de tal subvenção no rol das subvenções para investimento. Dessa forma, a subvenção conferida assume forçosamente a natureza de uma subvenção corrente cuja consequência tributária é aquela estabelecida no art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964, ou seja, deve ela integrar a receita operacional da pessoa jurídica subvencionada, para fins de determinação do IRPJ, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

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

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

Conclusão

19 À vista do exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se à consulente que as subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL, bem como deixar de integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime não cumulativo. Às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, por não serem consideradas como subvenções para investimento, não são aplicáveis tais benefícios, devendo pois incidir sobre elas os tributos mencionados.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à/ao Coordenador(a) da Cotir.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF08

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

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit