Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª RF

Solução de Consulta nº 135 - SRRF10/Disit

Data 16 de agosto de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 182, § 1º, alínea "d"; Lei nº 11.638, de 2007, art. 10; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15 e 18; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 392, inciso I, e 443; Lei Estadual-PE nº 11.675, de 1999, art. 1º; Decreto Estadual-PE n° 21.959, de 1999, art. 5º; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 182, § 1º, alínea "d"; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º, parágrafo único; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25 e 28; Lei nº 11.638, de 2007, art. 10; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 15 e 18; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 392, inciso I, e 443; Lei Estadual-PE nº 11.675, de 1999, art. 1º; Decreto Estadual-PE n° 21.959, de 1999, art. 5º; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Pis/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, CTN, art. 111, inciso II; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 2º; Lei nº 11.941, de 2009, arts 18 e 21, parágrafo único; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 13, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, CTN, art. 111, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 2º; Lei nº 11.941, de 2009, arts. 18 e 21, parágrafo único, inciso I; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978. Solução de Divergência Cosit nº 13, de 2011.

Relatório

1. A interessada, empresa industrial que se dedica, principalmente, à [...], formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, relativa ao tratamento tributário, no âmbito do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, de incentivo fiscal recebido do Estado de Pernambuco, através do programa Prodepe, para a implantação e modernização do parque fabril de uma unidade sua naquele estado.

2. Informa que o incentivo, "previsto na Lei 11.675, de 11 de outubro de 1999 e tratado pelo art. 5º do Decreto n° 21.959, de 27 de dezembro do mesmo ano", corresponde "à fruição de crédito presumido de ICMS em valor equivalente a 70% do saldo devedor normal, apurado em cada período fiscal" e que "os recursos são destinados à aquisição de máquinas e equipamentos e à modernização em geral do parque fabril, além de garantir o incremento tanto das receitas geradas pela unidade, quanto dos postos de trabalho".

3. Refere que o benefício, com prazo de fruição de [...], foi concedido em [...], "através do Decreto n° [...]" e que as operações da unidade incentivada tiveram início em [...], tendo superando os resultados projetados, principalmente no que diz respeito à geração de empregos.

4. Escorada no Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, a consulente manifesta entendimento no sentido de que o incentivo de que é detentora, "caracteriza-se como Subvenção para Investimento", reforçando tal posição com a transcrição da ementa da "SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 30 de 27 de Maio de 2010" (não identifica a Região Fiscal).

5. Assevera ainda que "considerando as alterações na legislação contábil introduzidas pela Lei 11.638/07, o registro contábil da contrapartida do incentivo deixou de ser em reserva de capital e passou a ser realizado diretamente em conta de resultado", referindo-se à exigência anterior consignada no art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, de registro das subvenções para investimento como reserva de capital para que não fossem computadas na determinação do lucro real. Mas que isso não significa "que a natureza jurídica das subvenções tenha sido alterada, transformando-se em receita ou outro tipo de recurso".

6. Acrescenta que cumpre a exigência do art. 18 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que estabelece que "a não tributação do incentivo é aplicável aos casos de subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", na medida em que "o incentivo concedido tem como contrapartida a implantação de empreendimento econômico no Estado de Pernambuco".

7. Refere, ainda, que recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF sobre a matéria "tem sido no sentido de que: se a intenção ou propósito de quem transfere os recursos (ou tem o custo econômico) é de subvencionar investimento, está-se diante de transferência de capital, e, consequentemente, de subvenção para investimento registrável como reservas de capital, e não como receita". E acrescenta que "o CARF posiciona-se no sentido de que se o outorgante do benefício tem o intuito de estimular o crescimento regional ou setorial, depara-se com incentivo para investimento, logo, Subvenção para Investimento, sendo, inclusive, irrelevante a análise das contrapartidas por parte do beneficiário" (destacou-se).

8. Ao final, a consulente explicita suas dúvidas nos seguinte termos (sublinhou-se):

> *1. Está correto o entendimento da Consulente de que os recursos oriundos do incentivo PRODEPE a ela concedido, em sendo destinados à implantação e modernização do parque fabril da unidade beneficiária, podem ser considerados como Subvenção para Investimentos?*
>
> *2. Está correto o entendimento da Consulente de que os recursos oriundos do incentivo PRODEPE a ela concedido, em sendo destinados à implantação e modernização do parque fabril da unidade beneficiária, não devem ser tributados para fins de IRPJ, CSLL do PIS e COFINS?*

Fundamentos

9. Preliminarmente, cumpre assinalar que, tendo a interessada silenciado a respeito, consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB indicou que a consulente apura o IRPJ pelo lucro real.

10. Dito isso, tem-se que o tratamento tributário das subvenções governamentais já foi objeto de diversas soluções de consulta de diferentes regiões fiscais. A complexidade que envolve a matéria, e dá azo a dúvidas, parece residir no fato de que as unidades da federação criam diferentes mecanismos, alguns com características muito próprias, para incentivar a implantação e a expansão de negócios capazes de gerar renda e empregos. Com efeito, as formas de incentivo criadas pelos estados vão desde a concessão de financiamento em condições favoráveis com base no montante de ICMS gerado até a outorga de prazo especial de pagamento do ICMS, com redução da atualização monetária e dispensa dos juros moratórios.

11. No presente caso, o Estado de Pernambuco concedeu à consulente benefício fiscal, no âmbito do programa de incentivos Prodepe, para a implantação e modernização do parque fabril de uma unidade sua naquele estado, benefício que consiste em "crédito presumido de ICMS em valor equivalente a 70% do saldo devedor normal, apurado em cada período". Conforme indica a consulente, o incentivo em questão, previsto na Lei Estadual-PE nº 11.675, de 1999, é tratado no art. 5º do Decreto Estadual-PE n° 21.959, de 1999. Transcreve-se esse dispositivo, acompanhado do art. 1º da Lei Estadual em questão (sublinhou-se):

> ***Lei Estadual nº 11.675, de 1999***
>
> *Art. 1º O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE, com a finalidade de atrair e fomentar investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista de Pernambuco, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros, passa a vigorar nos termos previstos na presente Lei.*
>
> ***Decreto Estadual n° 21.959, de 1999***
>
> *CAPÍTULO II*
>
> *DO ESTÍMULO À ATIVIDADE INDUSTRIAL*

SEÇÃO I

DOS AGRUPAMENTOS INDUSTRIAIS PRIORITÁRIOS

(...)

Art. 5º As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no artigo anterior, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

I - quanto aos produtos sujeitos ao incentivo, exclusivamente aqueles inerentes ao agrupamento industrial e desde que relacionados em decreto do Poder Executivo, observada a respectiva caracterização na cadeia produtiva;

II - quanto ao montante a ser utilizado, o valor equivalente ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto, de responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal, relativamente à parcela do incremento da produção comercializada;

III - quanto ao prazo de fruição, 12 (doze) anos, contados a partir do mês subseqüente ao da publicação do decreto concessivo.

§ 1º Em substituição ao montante do crédito presumido previsto no inciso II do caput, e mediante prévia habilitação do interessado, poderá ser concedido valor equivalente ao percentual de 85% (oitenta e cinco por cento) sobre a base ali referida, desde que:

I - a localização seja em município não integrante da Região Metropolitana ou no Complexo Industrial Portuário de SUAPE;

II - o fator determinante de sua localização não seja inerente à natureza da respectiva atividade.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, o prazo de concessão do crédito presumido no percentual ali indicado fica limitado a 04 (quatro) anos, contados a partir do início da sua fruição.

§ 3º Transcorrido o prazo máximo de utilização previsto no parágrafo anterior, o contribuinte adotará o percentual estabelecido no inciso II do caput, durante o restante do prazo de fruição.

§ 4º Para efeito desta Seção, o início de fruição do benefício poderá ser estabelecido, no decreto concessivo, em etapas sucessivas e diferenciadas, até o limite de 05 (cinco) anos, contados do primeiro termo inicial de vigência, observada a natureza técnica do empreendimento e os respectivos prazos constantes do cronograma físico das obras, a serem definidos em estudo técnico, e de acordo com parecer aprovado pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial, Comercial e de Serviços do Estado de Pernambuco - CONDIC.

§ 5º Na hipótese de fabricação de produto não relacionado no inciso I do caput, poderá ser concedido ao empreendimento enquadrado em agrupamentos industriais prioritários, nos termos do art. 4º, o incentivo financeiro previsto na Seção II para as demais atividades industriais.

> *§ 6º Nas operações interestaduais que destinem os produtos relacionados no inciso I do caput às demais regiões geográficas do país, poderá ser diferido o recolhimento da parcela do imposto correspondente a 5% (cinco por cento) do valor total das saídas para o último dia do 180º (centésimo octogésimo) mês subseqüente ao das mencionadas saídas, tanto nos casos das vendas CIF ou FOB, observando-se:*
>
> *I - fica o benefício limitado ao valor do frete;*
>
> *II - o prazo máximo de fruição do benefício será de 12 (doze) anos, contados a partir do mês subseqüente ao da publicação do decreto concessivo;*
>
> *III - a parcela diferida não poderá implicar em recolhimento do imposto em montante inferior a 15% (quinze por cento) do saldo devedor;*
>
> *IV - o cálculo da parcela diferida deverá ser realizado antes da dedução do crédito presumido estabelecido no inciso II do caput, incidindo este sobre o saldo remanescente.*
>
> *§ 7º Para fins de análise e avaliação dos projetos e conseqüente monitoramento durante o período de fruição do incentivo, o beneficiário dos estímulos previstos neste artigo deverá pagar, mensalmente, à AD/DIPER, a título de taxa de administração, valor não superior a 10.000 (dez mil) UFIR's.*
>
> *§ 8º Os recursos obtidos na forma do parágrafo anterior deverão ser, exclusivamente, aplicados na promoção dos incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo Estado.*
>
> *§ 9º Fica facultado ao Poder Executivo, mediante decreto, prorrogar, em no máximo 03 (três) anos, o prazo de fruição do benefício estabelecido no inciso III do caput, desde que a importância do empreendimento seja previamente demonstrada em estudo econômico específico e apreciada pelo Comitê Diretor do PRODEPE.*

12. Isso posto, tem-se que já em 1978, a então Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal editou o Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978 (DOU de 11/01/1979), visando consolidar entendimento acerca do tratamento a ser dado às subvenções recebidas por pessoas jurídicas para os fins de tributação do imposto sobre a renda. O parecer caracterizou as subvenções como um auxílio que não importa qualquer exigibilidade para o seu recebedor. 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.

13. O Parecer Normativo em questão estabeleceu diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento. Enquanto as primeiras se consubstanciam por transferências de recursos com a finalidade de auxiliar a empresa a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais, as últimas se destinam à aplicação específica em bens ou direitos. Mais, as subvenções de investimento apresentam "características bem marcantes", quais sejam: (a) ser o beneficiário da subvenção sempre aquele que vai suportar o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico; e (b) **a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, em bens ou direitos específicos para implantar ou expandir empreendimento econômico, havendo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado**. Transcrevem-se trechos do parecer em questão (destacou-se):

2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO 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 de 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, mas 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 1.598/77.*

2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo ***perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado****. Não basta apenas 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****. Por outro lado,* ***a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimento não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO****.*

(...)

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.*

(...)

I – As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram a resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional.

14. As subvenções têm natureza de receita e são, de ordinário, tributáveis pelo IRPJ, tanto que foram classificadas pela legislação deste imposto como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade "subvenções correntes para custeio ou operação" (art. 392, inciso I, do RIR/1999), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade "subvenção para investimento". No que se refere à ultima modalidade, no entanto, o art. 443 do RIR/1999 estabelece a possibilidade de retirar as subvenções para investimento do alcance do IRPJ, desde que cumpridas as condições que fixa. Veja-se que esse dispositivo, em estrita coerência com o art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, norma que lhe dá fundamento legal, faz

referência expressa à apuração do IRPJ pelo lucro real, como é o caso da consulente. Confira-se (sublinhou-se):

> ***RIR/1999****:*
>
> *CAPÍTULO V - LUCRO OPERACIONAL*
>
> *(...)*
>
> *SEÇÃO IV - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS*
>
> *(...)*
>
> *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);*
>
> *(...)*
>
> *CAPÍTULO VII - RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS*
>
> *(...)*
>
> *SEÇÃO IV - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E DOAÇÕES*
>
> *Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenções ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que:*
>
> *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;*
>
> *II – feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*
>
> ***Decreto-lei nº 1.598, de 1977***:
>
> *Art. 38. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:*
>
> *(...)*
>
> *§ 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*
>
> *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 (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

> *b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

15. As disposições dos incisos do art. 443 do RIR/1999 supra-transcrito foram derrogadas por força das modificações na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações - Lei das S/A). Com efeito, a alínea "d" do § 1º do art. 182 dessa lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo art. 10 da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a qual passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2008.

16. Em razão disso, a Lei nº 11.941, de 2009, que, dentre outras providências, institui o "Regime Transitório de Tributação – RTT de apuração do lucro real", fixou, em seu art. 18, outras diretivas de contabilização "às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977". O RTT, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 15 da lei em questão, tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário de 2010. Veja-se a seguir (sublinhou-se):

> *Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.*
>
> *§ 1º O RTT vigerá até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.*
>
> *§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:*
>
> *I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;*

> *II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;*
>
> *III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;*
>
> *IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.*

17. Do até aqui exposto, tem-se que para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento no que se refere à legislação do IRPJ deve apresentar as características elencadas no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, e para que a subvenção de investimento deixe de ser computada na base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas que apuram o imposto pelo lucro real a beneficiária deve proceder de acordo com o que estabelece o art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009.

18. Da leitura dos dispositivos anteriormente transcritos da Lei Estadual-PE nº 11.675, de 1999, e do Decreto Estadual-PE n° 21.959, de 1999, bem como da descrição dos fatos que faz a consulente, infere-se que o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco por meio do Prodepe à consulente tem o propósito de incentivar a implantação/modernização da sua unidade fabril e, assim, fomentar a atividade industrial no estado, e que é a consulente quem vai suportar o ônus da expansão em questão.

19. Não se vislumbram, no entanto, nos referidos dispositivos da Lei Estadual nº 11.675-PE, de 1999, e do Decreto Estadual-PE n° 21.959, de 1999, a vinculação e a estrita correspondência entre os benefícios financeiros concedidos e o destino desses recursos à realização da expansão, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico. Tampouco a parca descrição que a consulente faz das suas contrapartidas ao benefício fiscal concedido indica haver a indispensável aplicação da subvenção na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação do projeto de expansão da unidade fabril da consulente. A consecução da expansão e os resultados alcançados em termos de geração de empregos e faturamento, referidos pela consulente, não são suficientes para caracterizar a subvenção recebida como de investimento à luz da legislação do IRPJ. Falta a necessária vinculação e sincronia entre valores recebidos e aplicação em bens e direitos.

20. Nesse ponto, cabe sublinhar que, ao contrário do que refere a consulente (“se o outorgante do benefício tem o intuito de estimular o crescimento regional ou setorial, depara-se com incentivo para investimento, logo, Subvenção para Investimento, sendo, inclusive, irrelevante a análise das contrapartidas por parte do beneficiário”), não só não é irrelevante como é imprescindível, para que uma subvenção seja considerada como de investimento, a sua efetiva e específica aplicação, pelo beneficiário, em investimentos específicos vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico incentivado. Para usar os termos exatos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, deve haver “perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado”.

21. Ora, a consulente refere que o benefício, concedido em [...], tem prazo de fruição de [...] anos e que as operações da unidade incentivada tiveram início em [...]. Ou seja, a consulente irá usufruir de crédito presumido de ICMS em valor equivalente a 70% do saldo

devedor normal durante período de mais de [...] anos após a entrada em funcionamento da implantação/modernização de sua unidade fabril. Ou seja, o subsídio é recebido muito tempo após o investimento, o que evidencia assincronia entre a percepção do subsídio e a aquisição de bens ou direitos necessários à expansão da unidade fabril, a contrariar a exigência de efetiva e específica aplicação da subvenção em bens ou direitos específicos vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico incentivado.

22. A ausência da estrita vinculação entre a subvenção recebida e o investimento no empreendimento pode ser evidenciada, também, pelo aspecto quantitativo. O montante correspondente a 70% do saldo devedor normal de ICMS durante [...] anos poderá resultar em valor total maior do que as despesas incorridas na expansão do empreendimento econômico, até por que não se pode determinar *a priori* o montante de ICMS devido em períodos futuros.

23. Assinale-se, também, que na planilha indicadora da aplicação de recursos incluída pela consulente no item "dos usos" de sua consulta constam "inversões circulantes", com subitem "capital de giro", evidenciando que os recursos não são aplicados exclusivamente em bens ou direitos necessários à expansão da unidade fabril.

24. No que se refere à CSLL, se aplicam a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ (art. 6º, parágrafo único, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996). Portanto, o mesmo entendimento expressado para o IRPJ vale para a determinação da base de cálculo da CSLL. Confira-se art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 (sublinhou-se):

> *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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

25. Superados os questionamentos acerca da incidência de IRPJ e de CSLL sobre as subvenções de que aqui se trata, passa-se a analisar o tratamento desses valores pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

26. Apurando a consulente o IRPJ pelo lucro real, tem-se que está sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo **regime não cumulativo**. Nesse caso, a base de cálculo dessas contribuições é dada, respectivamente, pelo art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 dezembro de 2003, dispositivos transcritos a seguir (sublinhou-se):

> ***Lei nº 10.637, de 2002****:*
>
> *CAPÍTULO I*
>
> *DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DO PASEP*
>
> *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.

***Lei nº 10.833, de 2003**:*

CAPÍTULO I

DA COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

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.

27. Como se vê, a base de cálculo dessas contribuições no caso da consulente corresponde ao faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Valores recebidos a título de subvenção encontram-se, assim, dentro do alcance da base de cálculo das contribuições em tela.

28. Poder-se-ia argumentar que o art. 21, parágrafo único, inciso I, da já referida Lei nº 11.941, de 2009 (que trata do Regime Transitório de Tributação – RTT), permite que se exclua da base de cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins "o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público". Ocorre que esse dispositivo restringe o seu comando às subvenções de que trata o já transcrito art. 18 da mesma lei, que, como se viu, se refere às subvenções para investimento, cumprindo lembrar que o enquadramento do caso concreto na norma desonerativa deve se dar através de interpretação literal, vedada hermenêutica ampliativa (art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

29. Vale transcrever parcialmente a ementa da Solução de Divergência Cosit nº 13, de 28 de abril de 2011 (grifos originais):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de

> *2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.*
>
> *(...)*
>
> ***Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins***
>
> *Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins.*
>
> *A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.*

30. Responde-se, assim, à consulente que os créditos presumidos de ICMS para ela concedidos no âmbito do programa Prodepe do Estado de Pernambuco para a implantação e modernização do parque fabril de uma unidade sua naquele estado **não** podem, a vista dos elementos carreados na presente consulta, ser considerados como subvenção para investimentos, sendo tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, bem como pela Contribuição para o Pis/Pasep e pela Cofins.

31. Cabe observar, por fim, a propósito das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujas ementas foram transcritas no texto da consulta, que, embora o CTN, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação de normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa.

32. Atualmente, conforme arts. 72 e 75 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, a obrigatoriedade de observância, pela administração tributária federal, do entendimento prolatado nas citadas decisões somente ocorre em decorrência de publicação, no Diário Oficial da União, de ato do Ministro da Fazenda atribuindo efeito vinculante à súmula do CARF, editada em face de decisões reiteradas e uniformes do referido Conselho; circunstância na qual não se enquadra o entendimento manifestado nas ementas das decisões invocadas pela consulente.

Conclusão

33. Diante do exposto, conclui-se que:

a) Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real e da CSLL, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção. Não caracterizada tal

vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) No regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento, de acordo com a legislação do IRPJ.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo ao [...] para ciência desta Solução de Consulta à interessada, mediante cópia, e adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB nº 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa 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), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

[assinado digitalmente]

Ricardo Diefenthaeler

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Delegação de Competência

Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009 - DOU de 14.04.2009