



Solução de Consulta nº 188 - Cosit

Data 31 de julho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, conforme previsto no art. 15 § 35, inc. XI do Anexo 2 do Decreto nº 2.870/01 - RICMS/SC, não está revestido dos aspectos e formalidades necessários para ser considerado subvenção para investimento.

A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção.

O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e das Contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Dispositivos Legais: RIR/1999, arts. 392 e 443; PN CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Relatório

A Consulente, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta acerca de legislação tributária relativa aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil com base no Decreto nº 70.235, de 1972, na Lei nº 9.430, de 1996 e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. A seguir, uma síntese de seu arrazoado e consulta.

2 A empresa tem sede localizada no Estado de Santa Catarina, portanto, sujeita às normas do ICMS daquele estado. Atua na fabricação de artigos de vestuário.

3 O Estado de Santa Catarina concede incentivo fiscal mediante concessão de crédito presumido condicionado do ICMS para o ramo de atividade da Consulente, no percentual de 3% do valor da operação das saídas de artigos têxteis. A manutenção do crédito presumido está condicionada ao reinvestimento do valor correspondente ao benefício, na modernização, readequação ou expansão do parque fabril ou na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos (art. 15 § 35, inc. XI do Anexo 2 do Decreto nº 2.870/01 – RICMS/SC).

4 A Consulente declara possuir o mencionado crédito presumido e atender aos requisitos para fruição do benefício. Declara, ainda, submeter-se à tributação pelo Lucro real, no que tange à apuração do IRPJ e CSLL, e, quanto à contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, pelas regras da não cumulatividade. Neste sentido, o objeto da consulta reside na verificação da possibilidade de excluir da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins o valor do crédito presumido, por caracterizar-se como subvenção para investimento, segundo a legislação catarinense.

5 A consulente embasa seus entendimentos no RIR/99, no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, na Lei nº 11.941, de 2009, IN RFB nº 1.397, de 2013, além do RICMS SC. Indaga, nos exatos termos:

“Diante do exposto, indaga a Consulente se, no entender da Receita, os valores relativos ao crédito presumido de ICMS previsto no art. 15, inciso XXXIX, do Anexo 2, do RICMS/SC podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, por caracterizarem-se como subvenção para investimento, desde que atendidos os requisitos legais aplicáveis.”.

Fundamentos

6 Afirma a Consulente que o Estado de Santa Catarina concede incentivo fiscal mediante concessão de crédito presumido condicionado do ICMS para o ramo de atividade da Consulente, no percentual de 3% do valor da operação das saídas de artigos têxteis. A manutenção do crédito presumido está condicionada ao reinvestimento do valor correspondente ao benefício, na modernização, readequação ou expansão do parque fabril ou na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos (art. 15 § 35, inc. XI do Anexo 2 do Decreto nº 2.870/01 – RICMS/SC).

7 Esses créditos (presumidos) devem ser contabilizados em contrapartida a uma conta de receita, pois essa é a sua natureza. Com efeito, de acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, a receita é definida como “aumentos dos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade”.

8 O Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda — RIR/1999 – assim se manifesta sobre a tributação das subvenções para investimento:

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;

(...)

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, 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; ou

II – feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizada para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

9 Existem, portanto, duas regras para a tributação das subvenções: uma de caráter geral, consubstanciada no art. 392, que determina a inclusão desses valores no lucro operacional e, conseqüentemente, sua tributação pelo IRPJ; a segunda, constante do art. 443, uma regra de exceção, que exclui da base de cálculo desse tributo as subvenções que atendam aos requisitos que institui.

10 Feita essa diferenciação, resta definir os critérios que devem ser analisados para determinar se um valor registrado como subvenção se enquadra em uma ou outra dessas regras.

11 Essa tarefa já foi cumprida pela Administração Tributária através do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978. Esse ato se inicia pela definição do termo subvenção, afirmando que, sob o ângulo tributário e para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, seria um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

12 Em seguida, estabelece critérios para diferenciar as “subvenções para investimento” das “subvenções para custeio ou operação”. Estas últimas seriam as transferências de recursos para a pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais, podendo esses recursos ser originados de pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado. As subvenções para investimento, por seu turno, seriam aquelas oriundas exclusivamente de pessoas jurídicas de direito público e destinadas à aplicação em bens ou direitos. Acerca da caracterização das subvenções para investimento, destaca-se:

2.10 – A segunda conseqüência é que SUBVENÇÕES, nesta caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o 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 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 n.º 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.

2.13 – Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL n.º 1.598/77, é que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST n.º 2/78.

13 Seguindo o delineamento acima traçado, pode-se afirmar que as “subvenções para investimento” são identificadas a partir das 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;
- c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

14 Existem manifestações mais recentes da Administração, que aplicam esse PN na análise de subvenções concedidas por Estados. Dentre esses atos, destaca-se a Solução de Divergência Cosit n.º 15, de 01 de setembro de 2003, que tem a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. DESPESAS QUE PENDEM DE EVENTO FUTURO E INCERTO. INDEDUTIBILIDADE.

Incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, consistentes em empréstimos subsidiados ou Regime Especial de pagamento de ICMS, em que os juros e parte da correção monetária estão previstos contratualmente sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, sequer subvenções correntes para custeio, já que, no sentido

técnico-contábil, as vantagens advindas não têm natureza de receitas ou de resultados. Tais vantagens configuram meras reduções de custos ou despesas. Ainda que subvenções fossem, não seriam subvenções na modalidade para investimento, já que os recursos não desembolsados podem reforçar o capital de giro, como convier à beneficiária, sem a necessária aplicação em ativo imobilizado.

O benefício fiscal concedido pela legislação do Imposto de Renda às pessoas jurídicas beneficiárias de subvenções para investimento consiste em não se oferecer à tributação aqueles Resultados não Operacionais. Tais resultados são levados diretamente a crédito de conta de Reserva de Capital, não transitando por contas de resultado, nem sendo adicionados ao Lucro Líquido, na determinação do Lucro Real. Este é o comando do art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Portanto, o dispositivo não trata de dedução de despesas, muito menos de despesas inexistentes, mas tão somente da não tributação de determinados resultados.

Os juros e a correção monetária previstos nos contratos, mas incidentes sob condição suspensiva, são despesas que dependem de evento futuro e incerto. Por serem despesas não incorridas, enquanto não implementada a condição, não podem ser apropriadas na apuração do resultado do período.

Dispositivos Legais: RIR, de 1994, arts. 335, inciso I, e 391, inciso I; RIR, de 1999, arts. 392, inciso I, e 443, inciso I; PN CST nº07, de 1976 e nº112, de 1978.

15 Nessa solução foram analisadas manifestações anteriores que tiveram por objeto incentivos concedidos pelos Estados do Rio de Janeiro, Santa Catarina (Prodap) e Goiás (Fomentar).

16 O benefício concedido pelo Estado do Rio de Janeiro consistia na concessão de prazo especial de pagamento do ICMS, com redução da atualização monetária e dispensa de juros moratórios. Já o Estado de Santa Catarina teria concedido financiamento com valor baseado no ICMS gerado e tendo como encargo de amortização apenas parte da atualização monetária. Portanto, em ambos os casos havia dispensa de juros e de parte da atualização monetária, um com base no valor do ICMS a pagar e o outro sobre o saldo devedor do financiamento.

17 Com base no PN CST nº 112, de 1978, a Coordenação-Geral de Tributação entendeu que, embora a concessão desses benefícios estivesse condicionada à prévia implantação ou expansão de empreendimento econômico no Estado, não havia disposição expressa no sentido de obrigar a alocação dos recursos em bens ou direitos do ativo imobilizado. Portanto, considerou que esses benefícios não consistiam em subvenção para investimento, por faltar neles sincronia entre a liberação dos recursos e a aplicação nos empreendimentos.

18 Daí conclui-se que não se vislumbra a possibilidade de enquadrar o benefício decorrente do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina como subvenção para investimento. Com efeito, o que se verifica é o estabelecimento de critérios para a concessão de benefícios para alguns setores econômicos, mas a economia por eles gerada (redução do valor a pagar de ICMS) não está vinculada diretamente à aplicação em empreendimento titulado pelo beneficiário. Não é possível identificar sincronia entre a intenção

do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto).

19 A Lei nº 12.973, de 2014, prevê que as subvenções para investimento podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Porém, face ao já exposto, não é o caso do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, mediante autorização de crédito presumido de ICMS, pois não se configura como subvenção, e sim como mero benefício fiscal.

Conclusão

19 À vista do exposto, soluciona-se a presente consulta concluído-se que a receita relativa ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, previsto no art. 15 § 35, inc. XI do Anexo 2 do Decreto nº 2.870/01 – RICMS/SC, não constitui subvenção para investimento, mas mero benefício fiscal. O valor do crédito presumido deve compor a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e das contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

À consideração Superior

assinado digitalmente

CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Matr. 68.236

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir.

assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor Fiscal da RFB – Chefe da DISIT – 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

assinado Digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora-Geral da Cotir.

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 RFB – Coordenador-Geral da Cosit