



---

## Solução de Consulta nº 109 - Cosit

**Data** 3 de fevereiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. DESTINAÇÃO DE PARTE DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS PARA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS. TRIBUTAÇÃO DA PARCELA DESTINADA.

As subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para os fins de que trata o *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Em caso de destinação diversa da prevista nesse dispositivo, a parcela correspondente deverá ser tributada.

Uma das hipóteses de destinação da Reserva que implica na tributação das subvenções é a sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Dessa forma, caso a pessoa jurídica utilize parte das subvenções para investimento registradas em Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, a parcela destinada a este fim deverá ser computada na determinação do lucro real.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.973, de 2014, art. 30.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. DESTINAÇÃO DE PARTE DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS PARA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS. TRIBUTAÇÃO DA PARCELA DESTINADA.

As subvenções para investimento não serão computadas na determinação da base de cálculo da CSLL, desde que sejam registradas em Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para os fins de que trata o *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Em caso de destinação diversa da prevista nesse dispositivo, a parcela correspondente deverá ser tributada.

Uma das hipóteses de destinação da Reserva que implica na tributação das subvenções é a sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Dessa forma, caso a pessoa jurídica utilize parte das subvenções para investimento registradas em Reserva de Incentivos

Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, a parcela destinada a este fim deverá ser computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 12.973, de 2014, art. 30, c/c art. 50, *caput*.

## Relatório

Em processo protocolizado em 03/07/2015, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 A consulente, pessoa jurídica submetida ao lucro real, informa ser beneficiária de subvenção para investimento concedida pelo estado de Pernambuco na forma de créditos presumidos de ICMS.

3 Afirma que, de acordo com a legislação tributária em vigor, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que o valor correspondente seja transferido para a conta de reserva de lucros denominada “reserva de incentivos fiscais”, à qual somente poderão ser dadas as destinações previstas em lei.

4 A consulente demonstra estar ciente de que destinações diversas implicam a tributação das subvenções. Em relação especificamente à eventual integração desse valor à base de cálculo dos dividendos obrigatórios, a consulente não tem dúvidas acerca da consequente obrigatoriedade de sua adição ao lucro real. O cerne de sua consulta diz respeito ao montante a ser adicionado e pode ser expresso pelo fragmento abaixo reproduzido:

*“Nestas circunstâncias, a consulente tem plena consciência de que deverá submeter a parcela da reserva que distribuir à incidência do imposto de renda e da CSLL, no entanto, da leitura do art. 18, § 1º, da Lei n.º 11.941/2009, assim como da redação do art. 30, § 2º, da Lei n.º 12.973/2014, não fica claro qual o valor que deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ/CSLL: (i) se apenas a parcela da subvenção para investimento que tiver sido distribuída a sócios; ou (ii) se a totalidade da subvenção para investimento recebida pela empresa, ainda que parte dela permaneça registrada na conta de Reserva de Incentivos Fiscais, para futuros investimentos, capitalização ou amortização de prejuízos.”*

## Fundamentos

5 A forma de tributação das subvenções para investimento foi inicialmente tratada pelo art. 38 da Decreto-Lei (DL) n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que dispõe da seguinte forma:

“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.” (grifou-se)*

6 Com as recentes alterações da contabilidade societária brasileira, restou derogado o § 2º do art. 38 do DL nº 1.598, de 1977. Com efeito, a alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que determinava a classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Em complemento, o art. 2º dessa Lei deu nova disciplina à matéria, ao acrescentar à Lei nº 6.404, de 1976, o art. 195-A, o qual prevê a possibilidade de destinação para a reserva de incentivos fiscais da parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos.

7 Em razão disso, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que, dentre outras providências, instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT assimilou, em seu art. 18, essas diretivas de contabilidade destinadas às subvenções para investimento a que se refere o art. 38 do DL nº 1.598, de 1977, disciplinando também o respectivo tratamento tributário. Atualmente, com a extinção do RTT, essas regras encontram-se inseridas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que, em essência, incorporou os comandos dispostos no art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009:

*“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.”*

8 Deve-se salientar que a mudança da forma como as subvenções para investimento devem ser registradas (evidenciada na alteração normativa patrocinada 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, hipótese em que não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos impostos pela legislação. Pelo regramento legal 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, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, desde que transferidas para Reserva de Incentivos Fiscais.

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 Em relação especificamente ao questionamento objeto desta consulta, tem-se que a possibilidade de exclusão da receita de subvenção devidamente registrada na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, (Reserva de Incentivos Fiscais) subsiste desde que a ela não seja dada destinação diversa da prevista no caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, qual seja (i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal (devendo a reserva ser recomposta com os lucros subsequentes); ou (ii) aumento do capital social. Frise-se que essas possibilidades são similares àquelas presentes no regramento anterior, disciplinado pelo art. 38, § 2º, “a”, do DL 1.598, de 1977.

12 Significa dizer que na hipótese de destinação diversa dos valores mantidos na Reserva de Incentivos Fiscais, a parcela correspondente deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do período de apuração em que ocorrer tal destinação. O mesmo se verifica em relação à Reserva absorvida por prejuízos que não for

recomposta ao seu valor original pelos lucros dos períodos seguintes. Neste caso, a parcela correspondente das subvenções também será tributada.

13 Essa é a disciplina do § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, em cujos incisos são listadas, exemplificativamente, hipóteses de destinação a ensejar a tributação das subvenções para investimento. O inciso III trata exatamente da utilização da Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Nesse caso, portanto, a parcela inicialmente registrada em Reserva de Incentivos Fiscais que for utilizada para integrar a base de cálculo dos dividendos deverá ser adicionada, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. No que se refere ao montante das subvenções que permanecer em conta de Reserva de Incentivos Fiscais, nenhum ajuste deve ser feito. Esse valor não será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dado que em relação a ele foram observados os requisitos de que trata o § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

## Conclusão

14 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que em caso de utilização de parte das subvenções para investimento registradas em Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, apenas a parcela destinada a este fim deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

À consideração superior.

*(assinado digitalmente)*

ANDERSON DE QUEIROZ LARA  
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

*(assinado digitalmente)*

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES  
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit08

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