



Solução de Consulta nº 497 - Cosit

Data 27 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

SUBVENÇÕES E DOAÇÕES NÃO CLASSIFICÁVEIS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE LUCROS. CONSTITUIÇÃO. DESNECESSIDADE.

A constituição de reserva de lucros relativamente às doações e subvenções econômicas auferidas é imposição fiscal que somente se aplica aos casos em que a subvenção atenda aos requisitos legais para seu enquadramento como subvenção para investimento e conseqüente exclusão na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: Art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964; art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017; PN CST nº 112, de 1978.

Relatório

A pessoa jurídica consultante informa que, *em julho de 2014, recebeu recursos subvencionados de Governo de Estado, em parceria com a Finep – Financiadora de Estudos e Projetos*, recursos esses recebidos em razão da sua *aprovação em edital de chamada pública* voltado ao estímulo à inovação tecnológica em que teve projeto de sua titularidade aprovado (trechos em itálico neste Relatório referem-se a citações extraídas do requerimento instaurador da presente consulta fiscal).

2. Informa também que tais recursos foram lançados contabilmente em conta de resultado, assim como as respectivas *despesas realizadas* no exercício, em atendimento ao prescrito no art. 18, inciso I, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

3. Menciona também o inciso III, do dispositivo antes citado, onde se encontra a prescrição de que as doações ou subvenções governamentais devem ser mantidas em reserva de lucros, constituída até o limite do lucro líquido do exercício, para então formular questionamento acerca *da parcela a ser mantida em tal reserva, visto que uma parte das despesas subvencionadas foi realizada em 2014 e outra parte apenas em 2015, a despeito de o valor da subvenção ter sido recebido integralmente em 2014.*

Fundamentos

4. Importa, inicialmente, observar que os dispositivos mencionados pela Consulente encontram-se atualmente revogados pelo inciso X, do art. 117, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, onde se prevê a revogação, dentre outros, de todo o art. 18, da Lei nº 11.941, de 2009.

5. Persistem, no entanto, as normas acerca do tratamento fiscal a ser conferido às subvenções para investimento, agora inscritas do art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014, a seguir transcrito, com grifos acrescentados:

Seção XI

Subvenções Para Investimento

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.

6. Vê-se que a norma impõe determinado tratamento específico para aquelas subvenções passíveis de classificação como subvenções para investimento.

7. A Consulente, com efeito, não sustenta tal caráter — de subvenção para investimento — aos valores por ela auferidos, que indica se constituírem em *recursos subvencionados do Governo do Estado* cujo auferimento se deu em razão de sua atividade econômica ter sido contemplada em Edital Público no sentido de fazer face a despesas decorrentes de projetos voltados à inovação tecnológica.

8. Tais elementos são suficientes para se constatar que a subvenção havida pela Consulente se constituiria naquele tipo de subvenção classificado como subvenção corrente ou para custeio, categoria que se inclui dentre os rendimentos tributáveis.

9. De fato, encontra-se no art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 o tratamento fiscal que incide, regra geral, sobre os valores auferidos, por pessoa jurídica, a título de subvenções para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

(grifo acrescentado)

10. Quanto à definição de quais seriam as subvenções para custeio ou operação, a Administração Tributária Federal reconhece como tais aquelas que não importem em qualquer *exigibilidade* para o seu recebedor, indicando como subvenções para custeio a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas, enquanto que a subvenção para operação refere-se àquela transferência para o auxílio na consecução dos seus objetivos sociais (Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação — CST n.º 112, de 29 de dezembro de 1978, publicado no DOU de 1 de janeiro de 1979).

11. A regra da Lei n.º 4.506, de 1964 é a base legal do art. 392, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, abaixo transcrito:

Subseção V

Subvenções e Recuperações de Custo

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 n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei n.º 8.036, de 1990, art. 29).

(grifo acrescentado)

12. Diante do que se constata que não incide sobre tais subvenções regramento fiscal que imponha determinando tratamento contábil específico ou a obrigação da segregação, dentre os itens do patrimônio líquido da pessoa jurídica, do ganho decorrente do seu auferimento em reserva de lucros ou de capital, restringindo-se, portanto, a respectiva norma fiscal, a determinar que o valor auferido será computado na determinação do lucro contábil sem qualquer possibilidade de exclusão do lucro real.

13. Diferente, no entanto, e específico, o tratamento que incide sobre aquelas subvenções cujo auferimento implica em determinadas obrigações por parte da pessoa jurídica beneficiária, notadamente voltada à implantação ou expansão de determinado empreendimento econômico eleito como de interesse público por ente governamental, sobre as quais incidem determinadas exigências também de natureza contábil, de modo a que o valor subvencionado permaneça no patrimônio da entidade obrigada à implantação ou expansão de empreendimento

econômico. A base legal encontra-se no § 2º, do art. 38, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, transposta para o art. 443, do RIR/99, este abaixo transcrito:

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

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. 545e seus parágrafos; ou

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

14. Mais recentemente, a normatização segue exatamente as mesmas prescrições inauguradas pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, estando, no entanto, concentrada no art. 198, da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, onde estão contidas as regras que atualmente regem o assunto. Transcreve-se a seguir o mencionado artigo, observando-se que foram acrescentados grifos de modo a enfatizar as prescrições normativas relativas à questão ora sob estudo, notadamente o § 7º:

Capítulo XXXIX

Das Subvenções para Investimento

“Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual 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 prevista no 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.

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.”

15. Assim, somente se a subvenção tiver sido auferida de tal modo a ser passível de enquadramento como subvenção para investimento estará a pessoa jurídica beneficiária jungida às normas que impõem classificação contábil específica e consequente destinação também restrita às hipóteses legais, quais sejam, aumento de capital social ou absorção de prejuízos sendo que, neste caso, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros e desde que seja feita a sua recomposição à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

16. Diferente, no entanto, a situação apresentada pela pessoa jurídica consulente, visto que descreve a obtenção de recursos oriundos do Governo do Estado em parceria com a Finep em razão da sua aprovação em programa de inovação na microempresa e empresa de pequeno porte sediadas no respectivo Estado, portanto voltada para a concessão de recursos com o fim de subsidiar despesas correntes ou operacionais daquelas empresas contempladas, não se enquadrando, portanto, como subvenção para investimento e, conseqüentemente, não passível de exclusão do lucro real e, por isso mesmo, não estando também sujeita a tratar tais valores da forma prescrita para as subvenções para investimento.

17. Do que então se deduz que a intenção da consulente é saber se no âmbito dos tributos federais incidiria sobre tais valores e seus conseqüentes efeitos no patrimônio da sociedade norma específica eventualmente limitando a disposição de tais valores pela entidade.

18. Face à legislação tributária federal, no entanto, à vista dos fundamentos apresentados, o tratamento dos valores auferidos a título de subvenção não enquadrada como subvenção para investimento é aquele que incide sobre os rendimentos em geral auferidos pela pessoa jurídica, devendo, portanto, tais rendimentos, integrar o resultado e não podendo sofrer exclusão para fins de apuração do lucro real. Essa impossibilidade de exclusão também libera a sociedade da necessidade de constituição de qualquer reserva de lucro que limite a plena disposição societária do correspondente lucro apurado.

19. Por oportuno, cabe também observar que, como a possibilidade de exclusão, do lucro real, do valor das subvenções governamentais, somente se aplica àquelas situações em que tais subvenções se enquadrem como subvenções para investimento, implica, com isso, também dizer que, mesmo sendo constituída reserva de lucros no valor de subvenção governamental auferida, ainda assim tal subvenção não será passível de exclusão do lucro real se a subvenção não contiver em si os elementos suficientes que permitam o seu enquadramento dentre as subvenções para investimento.

Conclusão

Diante dos fundamentos apresentados, soluciona-se a presente consulta respondendo à Consulente que inexistente prescrição na legislação tributária no sentido de obrigar à constituição de reserva de lucros relativamente às subvenções não classificadas como subvenções para investimento. A imposição fiscal de constituição de reserva de lucros até o limite do valor auferido a título de doações e subvenções econômicas alcança apenas aquelas classificadas como subvenções para investimento, que, devendo ser contabilizadas no resultado do exercício, podem ser excluídas para fins de apuração do lucro real, não se aplicando sobre aquelas doações e subvenções econômicas que, não passíveis dessa classificação, devam ser contabilizadas exclusivamente no resultado do exercício.

(assinado digitalmente)
EDUARDO GOMES DE ALMEIDA MACIEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir)

Assinado digitalmente
MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-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