



---

## Solução de Consulta nº 69 - Cosit

**Data** 24 de junho de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

LUCRO PRESUMIDO. PRÊMIO. CONCURSO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os recursos recebidos a título de prêmio pecuniário, no âmbito de concurso que visa à seleção de indústrias, *startups* e instituições de apoio ao desenvolvimento de negócios, para participação no Programa Nacional de Conexão *Startup* Indústria, são considerados como subvenções para custeio ou operação.

As subvenções para custeio ou operação, recebidas por beneficiária tributada com base no lucro presumido, são classificadas como receita diversa da receita bruta, devendo ser acrescidas em sua totalidade na determinação da base de cálculo do IRPJ do período de apuração.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 438, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50 e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 40, 198 e 215.

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

RESULTADO PRESUMIDO. PRÊMIO. CONCURSO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os recursos recebidos a título de prêmio pecuniário, no âmbito de concurso que visa à seleção de indústrias, *startups* e instituições de apoio ao desenvolvimento de negócios, para participação no Programa Nacional de Conexão *Startup* Indústria, são considerados como subvenções para custeio ou operação.

As subvenções para custeio ou operação, recebidas por beneficiária tributada com base no lucro presumido, são classificadas como receita diversa da receita bruta, devendo ser acrescidas em sua totalidade na determinação da base de cálculo da CSLL do período de apuração.

---

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 438, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, art. 29, II; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50 e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 40, 198 e 215.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

CUMULATIVIDADE. RECEITA BRUTA. PRÊMIO. CONCURSO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A Cofins devida pelas pessoas jurídicas em regime cumulativo é calculada com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta definida nos termos do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977.

Os recursos recebidos a título de prêmio pecuniário, no âmbito de concurso que visa à seleção de indústrias, *startups* e instituições de apoio ao desenvolvimento de negócios, para participação no Programa Nacional de Conexão *Startup* Indústria, são considerados como subvenções para custeio ou operação.

No regime cumulativo, a Cofins não incide sobre valores considerados como subvenção para custeio ou operação.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 438, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, caput.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

CUMULATIVIDADE. RECEITA BRUTA. PRÊMIO. CONCURSO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o Pis/Pasep devida pelas pessoas jurídicas em regime cumulativo é calculada com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta definida nos termos do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977.

Os recursos recebidos a título de prêmio pecuniário, no âmbito de concurso que visa à seleção de indústrias, *startups* e instituições de apoio ao desenvolvimento de negócios, para participação no Programa Nacional de Conexão *Startup* Indústria, são considerados como subvenções para custeio ou operação.

As receitas de subvenção para custeio ou operação não se enquadram no conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

No regime cumulativo, a Contribuição para o PIS/Pasep não incide sobre valores considerados como subvenção para custeio ou operação.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 438, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, caput.

## Relatório

A consulente, acima identificada, afirma que, no ano de 2017, habilitou-se em concurso, cujo edital está anexo a esta consulta, promovido pela agência XXXX, que teve por objeto a seleção de indústrias, *startups* e instituições de apoio ao desenvolvimento de negócios para a participação no âmbito do Programa Nacional Conexão *Startup* Indústria, que possui como um de seus objetivos a inovação da indústria, fomentando processos de conexão entre indústrias e *startups*.

2. Informa que ficou previsto que as *startups* selecionadas na referida licitação pública que tivessem competência e interesse em desenvolver soluções para a indústria, receberiam um prêmio pecuniário, por ocasião do término das etapas 2 e 4 do processo e que recebeu os valores X e Y, por sua seleção nas referidas etapas, conforme previsão do edital.

3. Expõe que, entre as obrigações da agência está a realização de aporte financeiro às empresas selecionadas, tratando-se não de contratação de serviço, mas mera seleção de pessoa jurídicas para participação no programa, com a concessão de auxílio financeiro para tanto.

4. Diz que é optante pelo lucro presumido para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como pelas regras de cumulatividade no que concerne à Contribuição para o Pis/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e requer que seja esclarecida dúvida de interpretação da legislação tributária no que tange à incidência ou não de tributação sobre os montantes recebidos.

5. Argumenta que, em sua concepção, os valores percebidos não se enquadram no conceito de receita bruta, porquanto não decorrem da atividade típica por ela exercida - atividade operacional -, mediante a arrecadação pela venda de suas mercadorias ou prestação de serviços, afastando a ocorrência dos fatos geradores da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, bem como a sua inclusão no lucro da empresa, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, podendo-se, ainda, classificá-los como subvenções para investimento, que a legislação expressamente prevê que não serão computadas.

6. Propaga os seguintes normativos como fundamentação legal da consulta: arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003; art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 12 e 38, caput e § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; art. 443, do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 e Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

7. Apresenta, com base em seu entendimento, a distinção entre subvenções para custeio e para investimento, alegando que em seu caso, trata-se de subvenção para investimento, uma vez que os valores são provenientes da agência com vistas à aplicação em

bens e direitos para a inovação da indústria no âmbito restrito do programa e seria possível identificar a reciprocidade que existe entre a intenção do subvencionador mediante liberação do benefício e a ação do subvencionado, por meio da aplicação do investimento em empreendimento que seja por ele titularizado.

8. Alega que as subvenções para investimento não integram a receita bruta operacional das pessoas jurídicas, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, não se qualificando como receita tributável da empresa.

9. Em sua percepção, classificando-se tais recursos como subvenções para investimento, também não há que se falar da incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, por força de dispositivos normativos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente.

10. Por fim, reafirma seu entendimento de que não possui obrigação de oferecer à tributação, para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, os montantes recebidos a título de prêmio pecuniários da agência XXXX, no âmbito do Concurso nº XXXX, tomando por base que se trata de uma subvenção para investimento

11. Com base no exposto, questiona:

1) Os valores recebidos a título de prêmio pecuniário no âmbito do Concurso nº XXXX, realizado pela XXXX, nos montantes de X e Y, respectivamente, devem ser objeto de tributação pelas Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins, dentro do regime cumulativo?

2) Em caso de entendimento afirmativo, ocorrerá a tributação normal por estas contribuições na qualidade de receita operacional auferida pela pessoa jurídica?

3) Os mesmos valores são susceptíveis de incidência do IRPJ e da CSLL, dentro da sistemática de tributação pelo lucro presumido?

4) Em caso positivo, é possível aplicar os mesmos percentuais de presunção às demais atividades exercidas pela empresa, para fins de apuração do lucro respectivo?

12. A consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## **Fundamentos**

13. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

14. Convém salientar ainda que o processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, atinentes a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte, não se prestando a verificar a exatidão dos fatos narrados e nem se constituindo em instrumento declaratório de nenhuma condição.

15. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

16. A questão em exame nesta consulta consiste, fundamentalmente, na determinação da natureza dos recursos recebidos a título de prêmio pecuniário no âmbito de concurso e das repercussões tributárias dele decorrentes.

#### ***I - Da natureza dos recursos recebidos***

17. O Pronunciamento Técnico CPC nº 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro expõe que *Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio*. Por conseguinte, os valores recebidos a título de prêmio pecuniário pela consulente no âmbito do Concurso devem receber o tratamento de receitas do contribuinte.

#### ***II - Da prestação de serviço***

18. Consta, no contrato social da consulente, que esta possui como um de seus objetos sociais a pesquisa e o desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais, CNAE 7210-0/00, que, conforme notas explicativas do Concla (Comissão Nacional de Classificação), compreende as seguintes atividades:

Notas Explicativas:

Esta classe compreende:

- as atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas no âmbito das ciências da vida, tais como: medicina, biologia, bioquímica, farmácia, agronomia e conexas

- as atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas no âmbito das ciências físicas e de engenharia, tais como: matemática, física, astronomia, química, geociências e conexas

(grifo não consta do original)

19. A despeito disso, não se pode afirmar que os recursos recebidos em decorrência da participação no Concurso foram decorrentes da atividade de prestação de serviço, pelas razões abaixo expostas.

19.1. Sobre esse assunto, já se pronunciou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), nos seguintes termos:

#### **Solução de Divergência nº 9, de 16 de julho de 2012**

11. Inicialmente, devemos demarcar que na hipótese da ocorrência de concursos artísticos, desportivos, científicos, literários ou a outros títulos assemelhados, com distribuição de prêmios efetuada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, tal situação (prêmio distribuído) não se configuraria na condição de importâncias pagas ou creditadas por prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, de que trata o disposto no art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda

(RIR/1999) - incidência do imposto na fonte e sujeição à alíquota de 1,5% (um vírgula cinco por cento), por não se caracterizar uma prestação de serviço.

12. Diante dos termos contidos na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, constata-se que as disposições relativas à prestação de serviço pressupõem relação contratual, diante das regras constantes do Capítulo VII do Título VI - Das várias espécies de contratos. Por outro lado, aquele mandamento (Código Civil) em outro momento, precisamente, no contido no Capítulo I do Título VII - Dos atos unilaterais, trata o concurso como uma promessa de recompensa. Assim, percebe-se que o concurso está atrelado a obrigação de cumprir o prometido, ação esta, unilateral. Diferentemente, na prestação de serviço verifica-se a existência de dois polos, com direitos e obrigações vinculadas ao aspecto de contrapartida. Superada esta questão, passamos a deslindar a tributação dos prêmios distribuídos a pessoa jurídica.

(...)

16. Quanto aos prêmios em dinheiro, vale indagar a respeito da tributação de concursos que não sejam aqueles previstos no art. 14 da Lei nº 4.506, de 1964, e nem os previstos no art. 10 do Decreto-Lei 1.493, de 1976 (concursos de prognósticos desportivos, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie). Entende-se que, neste caso o prêmio será contabilizado na escrituração da pessoa jurídica recebedora, de forma a compor a receita por ela auferida.

#### **Solução de Consulta Cosit nº 220, de 27 de agosto de 2015**

8. Quanto aos prêmios pagos em dinheiro por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica e outorgados pela avaliação do desempenho dos participantes em concurso, esta Cosit – por meio da Solução de Divergência Cosit nº 9, de 16 de julho de 2012, ao tratar da incidência do Imposto sobre a Renda na premiação em concursos que não sejam aqueles nominados pelo art. 14 da Lei nº 4.506, de 1964 (loterias e concursos/sorteios desportivos em geral), – firmou o entendimento de que o concurso, em regra, evidencia uma promessa de recompensa [“(...) o concurso está atrelado à obrigação de cumprir o prometido, ação esta, unilateral (...)]” e não caracteriza a prestação de serviço, que pressupõe relação contratual. Contudo tal entendimento de promessa de recompensa não se aplica ao caso sob análise, uma vez que, no caso concreto, foi firmado contrato bilateral de coprodução, no qual foram estabelecidos direitos e obrigações vinculados ao aspecto de caráter de contraprestação.

(...)

9. No caso sob análise, existe a celebração do acordo bilateral que cria obrigações relativas à realização de uma tarefa e ao pagamento de prestação de natureza pecuniária, característica essencial do contrato de prestação de serviços. Compreende-se, pois, que o concurso objetivou a seleção de projetos de obras audiovisuais e, em decorrência da celebração dos contratos administrativos firmados com as concorrentes selecionadas pelo concurso, **houve a destinação de recursos para a execução das obras contempladas:** “Concurso de Apoio à Produção e Lançamento de Obras Audiovisuais Inéditas do Gênero Documentário, destinado às empresas brasileiras de produção

independente de audiovisual” (conforme previsto no edital de seleção e em seus anexos, fls. 62 a 101).

(grifos e destaques não constam dos originais)

19.2. No caso em análise, não houve a destinação de recursos para a execução de obras ou serviços específicos contemplados no Concurso. Vejamos os termos do Anexo I do Edital apresentado pela consulente juntamente com a consulta:

#### 1. OBJETO

O concurso visa à seleção de Indústrias, Startup e Instituições de Apoio ao Desenvolvimento de Negócios para participação no XXXX mediante premiações.

Em contrapartida ao prêmio, os participantes deverão entregar relatórios gerados ao longo deste Concurso, que servirão de subsídio para elaboração de instrumentos de inovação para a indústria, a fim de fomentar processos de conexão entre indústrias e startups de forma a contribuir para o aumento da competitividade e produtividade da indústria brasileira por meio da inovação, observadas as condições contratuais, bem como as especificações estabelecidas no termo de Referência, Anexo I deste Edital.

(...)

#### 2.2. Etapa 2: definição dos grupos de trabalho (matchmaking)

(...)

No final desta etapa, serão identificadas as 40 (quarenta startups que melhor desenvolverem Plano de Trabalho em conjunto ao seu Grupo de Trabalho e poderão assim seguir para a 'Etapa 3: Prova de Conceito'; dentre as 100 (cem) classificadas na 'Etapa 1: Cadastro e seleção de indústrias, startups e instituições de apoio ao desenvolvimento de negócios'.

O prêmio pecuniário às 40 (quarenta) startups, que compuserem grupos e montarem os planos de trabalho, visa gerar o reconhecimento pela XXXX da competência de cada uma das premiadas em iniciar a conexão com as indústrias, despertando interesse e comprometimento desta em cooperar no desenvolvimento de Prova de Conceito.

(...)

#### 2.4. Etapa 4: Rodada de Negócios

O objetivo deste etapa é a seleção pelas indústrias de 1 (uma) startup cada para avançar no codesenvolvimento de 1 (um) piloto a ser potencialmente adquirido pela indústria nos respectivos grupos de trabalho.

Serão, portanto escolhidas pela indústria, as 10 (dez) startups a serem premiadas para avançar na etapa seguinte relacionada ao codesenvolvimento do Piloto ('Etapa 5: Piloto') dentre as 40 (quarenta) selecionadas anteriormente na 'Etapa 2: Matchmaking'.

Cada indústria e respectiva startup deverão apresentar termo de compromisso, assinado por ambas as partes, da compra e venda do respectivo piloto para habilitação para 'Etapa 5 - Desenvolvimento da Conexão Startup Indústria - Piloto'

(...)

A XXXX entende que a assinatura dos Termos de Compra e Venda pelas partes (startup e indústria) é o termo mais efetivo da realização da conexão startup indústria por isso premia as startups que alcançarem esta etapa.

O prêmio pecuniário às 10 (dez) startups visa, portanto, gerar o reconhecimento pela XXXX da competência de cada uma delas em desenvolver o relacionamento e a validação pela indústria das suas soluções durante o decorrer e no final do desenvolvimento de Prova de Conceito.

(grifos não constam do original)

19.3. Observa-se, assim, que não existe a celebração de acordo bilateral que cria obrigações relativas à realização de uma tarefa específica e ao pagamento de natureza pecuniária. No decorrer do concurso, a *startup* desenvolve possíveis soluções para os problemas apresentados pela indústria e, esta, se entender que sua demanda foi atendida, poderá firmar contrato de compra e venda com a *startup* que desenvolveu a pesquisa e/ou o projeto. O prêmio pago pela Agência visa incentivar o desenvolvimento de soluções para a indústria, pelas *startups*, de forma *a contribuir para o aumento da competitividade e produtividade da indústria brasileira por meio da inovação*, funcionando como um auxílio e uma certificação da qualificação da *startup* em realizar sua conexão com a indústria, o que não configura prestação de serviço entre a Agência e a *Startup*.

19.4. Ademais, o fato de que, no decorrer da realização do concurso, a *startup* deve entregar relatórios, por exemplo, sobre as atividades feitas, não caracteriza, por si só, a prestação de serviço à agência.

### **III - Da natureza das subvenções**

20. É oportuno, neste momento, delimitar o que venha a ser subvenções, merecendo destaque o Parecer CST nº 112/78, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, que traz esclarecimentos sobre o tema:

(...)

2.4 (...) A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto 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 contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu Vocabulário Jurídico: "Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto." 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 o seu recebedor.

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

(...)

2.9 A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos "Resultados não-operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.

2.10 A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste 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 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.

(...)

2.12. Observe-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 investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13. Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 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 nº 2/78.

2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional;”

(grifos não constam do original)

20.1. Consoantes as disposições acima transcritas, as subvenções para investimento caracterizam-se pelo recebimento de recursos oriundos de uma pessoa jurídica de direito público para aplicação específica em bens ou direitos que irão possibilitar a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, ou seja, a mera aplicação do recurso não permite sua classificação como subvenção para investimento. Além disso, deve haver a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

20.2. Por outro lado, as subvenções para custeio ou operação são ingressos de recursos externos no patrimônio da pessoa jurídica beneficiária, sem que esta tenha assumido alguma dívida ou obrigação em contrapartida ao recebimento desse auxílio, para fazer face a um conjunto de despesas ou à consecução de seus objetivos sociais.

21. O tratamento tributário aplicável às subvenções recebidas por pessoas jurídicas tributadas por meio do lucro real está disposto da seguinte forma:

**Lei nº 12.973, de 13 de maio 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: (Vigência)

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.

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

(...)

Art. 50. 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.

.....  
.

**Instrução Normativa nº 1.700, de 2017**

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.

(...)

Art. 40. Ressalvado o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 36, não integram as bases de cálculo de que tratam os arts. 33, 34 e 39:

(...)

IX - as receitas de subvenções para investimento de que trata o art. 198 e as receitas relativas a prêmios na emissão de debêntures de que trata o art. 199, desde que os registros nas respectivas reservas de lucros sejam efetuados até 31 de dezembro do ano em curso, salvo nos casos de apuração de prejuízo previstos no § 3º do art. 198 e no § 3º do art. 199.

(grifos não constam do original)

22. De acordo com a legislação de regência, temos que:
- 22.1. As subvenções para investimentos devem ser realizadas pelo poder público;
- 22.2. Existem dois tipos de subvenções para investimento, quais sejam, as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, inclusive quando concedidas por meio de isenções ou reduções de impostos, e os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal;
- 22.3. As subvenções para investimento recebidas, aqui também inclusos os incentivos relativos ao ICMS concedidos pelos estados e Distrito Federal, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social, observados os demais requisitos estabelecidos na lei;
- 22.4. Em caso de não cumprimento das regras determinadas, os recursos recebidos a título de subvenções para investimento serão tributados;
- 22.5. Por conseguinte, em regra, as subvenções recebidas são tributáveis, sendo excluídas da apuração do lucro real e do resultado ajustado apenas aquelas que integram a espécie subvenção para investimento, outorgada por pessoa jurídica de direito público, ainda que em função de redução de imposto, sendo efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário em investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos projetados;

22.6. As normas que tratam do tratamento tributário aplicável às subvenções para investimento dizem respeito, por disposição legal expressa, apenas às pessoas jurídicas que apuram o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real e uma vez que, na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, estão inseridas no Capítulo XXXIX que, por sua vez, está contido no Título X - Da tributação com Base no Lucro Real e no Resultado Ajustado; e

23. Atendo-se ao caso em análise, cabe fazer algumas observações:

23.1. De acordo com o Edital do Concurso, os recursos não serão aplicados especificamente, em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, havendo mera aplicação dos recursos, devendo, portanto, ser considerados como subvenção para custeio ou operação, uma vez que visam contribuir para que as *startups* pesquisem e desenvolvam soluções para a indústria; e

23.2. Ademais, ainda que fossem considerados como subvenções para investimento, tais recursos não poderiam receber o tratamento tributário aplicável a esta espécie no âmbito da tributação do lucro presumido, consoante argumentação defendida no item 22.6 desta consulta e a falta de previsão legal autorizadora para tanto.

24. Assim, sobre o recebimento de subvenções para custeio ou operação pelo beneficiário tributado com base na sistemática do lucro presumido, já se manifestou esta Coordenação-Geral de tributação por meio da Solução de Consulta Cosit nº 438, de 18 de setembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de setembro de 2017, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida.

24.1. Nesse contexto, colaciona-se abaixo trechos importantes da referida Solução de Consulta:

15. A base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica apurado pela sistemática do lucro presumido encontra-se definido no art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo conteúdo encontra-se normatizado na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, cujo art. 215 segue abaixo colado:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

(...)

16. Tem-se portanto, uma base de cálculo formada pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta, conforme consta no caput do art. 215 e o acréscimo dos demais valores listados no §3º. A receita bruta é definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que dispõe que:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

17. Ao cotejar a natureza dos valores recebidos a título de subvenção com a composição da receita bruta definida no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conclui-se pela impossibilidade de classificá-los naquele grupo já que as subvenções não decorrem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Nesse sentido, inclusive, dispõe o RIR/1999, que classifica as subvenções correntes dentro de sua seção IV (art. 392, I), que cuida dos “outros resultados operacionais”. Como consequência, deve-se acrescer a totalidade dos valores recebidos a título de subvenção na base de cálculo do IRPJ como “demais receitas” conforme consta no inciso I do §3º do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº1.700, de 2017, susodito.

18. Em relação à apuração da CSLL na sistemática de resultado presumido, cabem as mesmas fundamentações aplicadas ao IRPJ na sistemática do lucro presumido, ademais, ambos tributos compartilham o mesmo dispositivo normatizador, o art. nº 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, todavia a contribuição tem como fundamentação legal o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 c/c o art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

19. Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, convém reproduzir os arts. 2º e 3º, caput, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que estabelecem a regra de incidência dessas contribuições em regime cumulativo:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

20. Enquanto o art. 2º define o faturamento como a hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o art. 3º o equipara ao conceito de receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

21. Conforme argumentado acima, não se incluem na definição de receita bruta as subvenções governamentais, por não decorrerem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Sobre essas receitas, portanto, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo.

(grifos não constam do original)

25. Desta feita, reafirma-se a natureza de subvenção para custeio dos aportes financeiros recebidos pela consultante, uma vez que se trata de ingressos de recursos que visam fomentar a consecução de seus objetivos sociais sem que haja a assunção de alguma dívida ou obrigação.

#### **IV - Da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep**

26. De acordo com a redação do inciso II do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado permanecem sob a égide da legislação anterior, que prevê a incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, disciplinada na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

27. No regime de incidência cumulativa, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são calculadas com base no faturamento da pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.718, de 1998). Com a alteração promovida pela Lei nº 12.973, de 2014, o art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, correlacionou o faturamento ao seguinte conceito de receita bruta, dispondo *ipsis litteris*:

##### **Lei nº 9.718, de 1998**

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

28. Ao mesmo tempo, o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passou a contar com a seguinte redação introduzida pela Lei nº 12.973, de 2014:

##### **Decreto-Lei nº 1.598, de 1977**

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

29. Como demonstrado acima no tópico II desta Solução de Consulta, o pagamento de prêmio do concurso aqui analisado não é contraprestação por serviços prestados. Dessa

forma, não se enquadra como “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica” e sim como outras receitas da pessoa jurídica (subvenção para custeio). Destarte, por não compor o conceito de receita bruta estabelecido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, tal receita não é tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins no regime de apuração cumulativa.

## Conclusão

30. Com base no exposto, responde-se à consulente que

30.1. Os recursos recebidos a título de prêmio pecuniário, no âmbito de concurso que visa à seleção de indústrias, *startups* e instituições de apoio ao desenvolvimento de negócios, para participação no Programa Nacional de Conexão *Startup* Indústria, são considerados como subvenções para custeio ou operação;

30.2. As subvenções para custeio ou operação, recebidas por beneficiária tributada com base no lucro presumido, são classificadas como receita diversa da receita bruta, devendo ser acrescidas em sua totalidade na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do período de apuração;

30.3. Sobre essa espécie de receita, não há incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, em regime cumulativo, por não compor o conceito de faturamento (receita bruta).

Assinado digitalmente

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMAO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotri e da Cotir.

Assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO A L DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-geral da Cosit

Assinado digitalmente  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 438, de 18 de setembro de 2017, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit