



Solução de Consulta nº 124 - Cosit

Data 29 de setembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSOS DO AFRMM. EMPRESA BRASILEIRA DE NAVEGAÇÃO.

A destinação de recursos do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) a uma empresa brasileira de navegação, para utilização nos termos do art. 19, inciso I, da Lei nº 10.893, de 2004, caracteriza-se como espécie de subvenção governamental; tal subvenção, no entanto, não pode ser classificada genericamente como subvenção para investimento, devendo-se verificar em cada situação específica de utilização do recurso se foram observadas todas as condições para que haja o enquadramento nesse tipo especial de subvenção.

Os recursos do AFRMM destinados a uma empresa brasileira de navegação, nas hipóteses em que possam ser classificados como subvenção para investimento, não integrarão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa. Caso se enquadrem como subvenção corrente, para custeio ou operação, os valores recebidos devem ser acrescidos à base de cálculo da referida contribuição, em seu regime não cumulativo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 365, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014, PUBLICADA NO D.O.U. DE 12 DE JANEIRO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/2014, arts. 30 e 54; Lei nº 10.893/2004, arts. 1º, 3º, 17, 19 e 26; Lei nº 10.637/2002, arts. 1º, § 3º, inciso X, e 8º, inciso II; PN CST nº 112/1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSOS DO AFRMM. EMPRESA BRASILEIRA DE NAVEGAÇÃO.

A destinação de recursos do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) a uma empresa brasileira de navegação, para utilização nos termos do art. 19, inciso I, da Lei nº 10.893, de 2004, caracteriza-se como espécie de subvenção governamental; tal subvenção,

no entanto, não pode ser classificada genericamente como subvenção para investimento, devendo-se verificar em cada situação específica de utilização do recurso se foram observadas todas as condições para que haja o enquadramento nesse tipo especial de subvenção.

Os recursos do AFRMM destinados a uma empresa brasileira de navegação, nas hipóteses em que possam ser classificados como subvenção para investimento, não integrarão a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa. Caso se enquadrem como subvenção corrente, para custeio ou operação, os valores recebidos devem ser acrescidos à base de cálculo da referida contribuição, em seu regime não cumulativo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 365, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014, PUBLICADA NO D.O.U. DE 12 DE JANEIRO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973/2014, arts. 30 e 55; Lei nº 10.893/2004, arts. 1º, 3º, 17, 19 e 26; Lei nº 10.833/2003, arts. 1º, § 3º, inciso IX, e 10, inciso II; PN CST nº 112/1978.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como ramo de atividade “*transporte aquaviário de químicos e gases*” (fl. 4), vem, por sua procuradora, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), atualmente disciplinada pela Instrução Normativa (IN) nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, nos seguintes termos:

“I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A Consulente é pessoa jurídica de direito privado que se dedica à exploração dos serviços de navegação de longo curso, cabotagem interior e apoios marítimo e portuário, exercendo ainda quaisquer atividades conexas, correlatas ou acessórias inclusive os serviços de operadora portuária. Assim sendo, está sujeita ao recolhimento do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), bem como é regular contribuinte do PIS e da COFINS.

No tocante ao PIS e à COFINS, assim dispõe a Lei nº 10.637/02 acerca da sua base de cálculo:

[transcreve o inciso X do § 3º do art. 1º da citada lei]

Como se vê, as receitas relativas às subvenções para investimento não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Subvenção estatal é um auxílio financeiro ofertado pelo Estado-Nação, seja como forma de incentivo, patrocínio ou ajuda de custo. As subvenções estatais são concedidas às instituições públicas ou privadas que necessitam de assistência para cobrir despesas e custos. Essas subvenções podem ser subdivididas em duas categorias: subvenções sociais e subvenções econômicas, conforme estabelecido na lei.

Veja-se o que determina a Lei nº 4.320/64:

[transcreve os incisos I e II do § 3º do art. 12 da citada lei]

Visto isso, cumpre analisar a questão do AFRMM. Instituído pelo Decreto-Lei nº 2.404/1987 e atualmente regulamentado pela Lei nº 10.893/2004 (...), o AFRMM tem a finalidade específica de ‘atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, constituindo fonte básica do Fundo da Marinha Mercante – FMM’ (art. 3º da Lei nº 10.893/2004).

Compreende-se por AFRMM a prestação pecuniária compulsória que objetiva captar recursos financeiros para a União e promover o apoio e desenvolvimento das atividades da marinha mercante, bem como da indústria de reparo e construção naval.

Nos moldes do art. 19 da Lei nº 10.893/2004, o produto de arrecadação do AFRMM pode ser destinado da seguinte maneira:

[transcreve o art. 19, inciso I, alíneas ‘a’ a ‘f’ da citada lei]

Portanto, do artigo supramencionado, pode-se concluir que os valores recebidos pela empresa, especialmente nas hipóteses das alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘f’, tratam-se de verdadeiras subvenções para investimento, visando fomentar a indústria naval brasileira e as atividades da marinha mercante.

(...), se considerado tal montante como subvenção para investimento, é passível sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, na forma estabelecida pelo art. 1º, §3º, inciso XI, da Lei nº 10.637/02, o que, contudo, não se encontra expressamente previsto na legislação que regulamenta o AFRRM e o FMM.

Pelo exposto, e diante de tal impasse de interpretação legislativa, serve-se a Consulente da presente para consultar essa d. Autoridade Fiscal a respeito da caracterização dos valores relativos ao AFRMM/FMM como subvenções para investimento, bem como acerca da possibilidade de sua exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

- Art. 1º, §3º, inciso XI, da Lei nº 10.637/2002
- Arts. 3º e 19, da Lei nº 10.893/2004
- Art. 12, §3º, inciso II, da Lei nº 4.320/1964

III - QUESTIONAMENTOS:

- 1) *Considerando a definição de legal de subvenção e as peculiaridades previstas no art. 19 da Lei nº 10.893/2004 no tocante à utilização do AFRMM/FMM pelas empresas, pode tal prestação ser considerada como subvenção econômica para investimento, que tem por fim fomentar a indústria naval brasileira e as atividades da marinha mercante?*
- 2) *Em sendo subvenção econômica para investimento, os valores relativos ao AFRMM/FMM, especialmente aqueles relativos às hipóteses previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'f', do art. 19, inciso I, da Lei nº 10.893/2004, podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma do disposto no art. 1º, §3º, inciso XI, da Lei nº 10.637/2002?*

(...)” (sic) (grifos do original)

Fundamentos

ADMISSIBILIDADE E FINALIDADE DO PROCESSO DE CONSULTA

2. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

3. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

4. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

5. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

ANÁLISE DO CASO APRESENTADO

6. Os questionamentos da consulente dizem respeito à possibilidade de que os valores do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) por ela recebidos para utilização nos termos do art. 19 da Lei nº 10.893, de 2004, sejam considerados como subvenção para investimento e, por consequência, excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do disposto na legislação de regência dessas contribuições.

7. Apesar de não ter sido expresso na petição, a análise a ser realizada, no presente processo de consulta, prosseguirá no pressuposto de que a consulente: (i) sujeita-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que ela se refere ao “Art. 1º (...) da Lei nº 10.637/2002” (fls. 4 e 6); e (ii) apura o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real, pois de outra forma (presumido ou arbitrado) deveria seguir, via de regra, o regime cumulativo das contribuições (cf. art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, inciso II, da Lei nº 10.833/2003).

8. Cabe advertir ainda à interessada que o processo administrativo de consulta sobre “*dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*”, segundo o art. 46, **caput**, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária. Assim, a solução de consulta não se presta à função de instrumento declaratório de determinada condição da consulente, para reconhecimento de direitos ou obrigações ou para prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal, a exemplo de se confirmar se os valores de AFRMM por ela recebidos “*podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS*”. Essa tarefa, no caso concreto, cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos e dos atos normativos que regem a matéria.

9. Quanto aos questionamentos apresentados, constata-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB já se manifestou sobre matéria análoga ao objeto desta consulta na **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 365, de 17 de dezembro de 2014**, que foi publicada em 12 de janeiro de 2015 no Diário Oficial da União e está disponível na sítio da RFB (<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>).

10. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (DOU de 17/9/2013), a presente solução de consulta está parcialmente vinculada à SC Cosit nº 365, de 2014, cujo efeito é vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da mesma IN RFB nº 1.396, de 2013, conforme os seguintes fundamentos (trechos principais):

“5. (...) O Parecer Normativo (PN) CST nº 112/78, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, disciplinou, para fins tributários, que a subvenção verifica-se quando:

‘(...)

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso 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 contrario do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

(...)

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 seu recebedor.'

6 *Definidas as características da subvenção, é importante destacar o tratamento tributário conferido a elas pela legislação. Nesse tocante, vislumbram-se duas espécies de subvenção cujo recebimento acarreta para a pessoa jurídica impactos tributários distintos.*

6.1 *Em primeiro lugar, existem as chamadas subvenções correntes, de caráter mais genérico, normatizadas pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

'Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais." (grifou-se)

6.2 *Outro tipo presente na legislação é a subvenção para investimento. Esta espécie foi introduzida inicialmente pelo Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e teve sua forma de registro alterada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:*

DL nº 1.598, de 1977:

'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.'

Lei nº 12.973, 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:

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.' (grifou-se)

7 *Vê-se portanto que a legislação do imposto de renda apresenta essas duas modalidades de subvenções, que originam consequências tributárias distintas: as subvenções correntes, para custeio ou operação; e as subvenções para investimento. À luz dos dispositivos transcritos, as subvenções correntes devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, elas são e sempre foram consideradas como receitas operacionais; já as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.*

8 *No que toca às subvenções para investimento, deve-se salientar que a mudança da forma com que elas devem ser registradas (evidenciada na alteração normativa posta 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, desde que observados os requisitos impostos pela legislação, situação em que tais subvenções não seriam computadas na determinação do lucro real. Pelo*

regramento 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, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.

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 No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a neutralização dos impactos tributários, em decorrência da introdução das novas práticas contábeis, também foi evidenciada pela Lei nº 12.973, de 2014, que modificou as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que tratam daquelas contribuições em regime não cumulativo. O § 2º do art. 1º dessas leis definem a base de cálculo de ambas as contribuições como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, enquanto seu § 3º estabelece exclusões dessa base de cálculo. Este exatamente o dispositivo modificado pela Lei nº 12.973, de 2014, a qual inseriu dentre o rol de receitas excluídas as subvenções para investimentos:

‘Art. 54. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

§ 3º

.....

(...)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;’

(...)

Art. 55. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

§ 3º

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público'; (grifou-se)

12 *No que se refere às subvenções correntes, aplica-se, pra efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime não cumulativo, os mesmos critérios estabelecidos pela legislação do imposto de renda. Ou seja, na medida em que sempre foram consideradas como receitas operacionais, não havendo dispositivo qualquer que preveja sua exclusão, devem compor a base de cálculo daquelas contribuições.*

13 *Conforme aduzido mais acima, as subvenções a que alude o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, como passíveis de exclusão do lucro real são aquelas computadas na reserva de lucros de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Este, por sua vez, preceitua as espécies de subvenções que podem ser aportadas como reserva de incentivos fiscais:*

'Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)' (grifou-se)

14 *Vê-se que a legislação admite que se destine à reserva de incentivos fiscais (como o próprio nome sugere) tão somente doações ou subvenções para investimento que tenham origem governamental. Sendo assim, apenas as subvenções que tenham essa fonte podem gozar da benesse de não serem computadas na determinação do lucro real. Essa interpretação, aliás, há muito se encontra consolidada no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O já mencionado PN CST nº 112/78, ao traçar um paralelo entre a subvenção disciplinada pelo art. 44, IV, da Lei nº 4.506, de 1964, e a disposta no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598, de 1977, traz esse e outros esclarecimentos, inclusive no que se refere às diferenças entre subvenções correntes e para investimentos:*

'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.

(...)

2.6 (...) o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Essa dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob enfoque teleológico, todos os tipos de

SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo DL nº 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial (...).

(...)

2.8. O DL nº 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos 'resultados não-operacionais', fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES:

(...)

2.10. A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como 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.

(...)

7. Conclusão

7.1. Ante o exposto o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra 'b', do Decreto-Lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

(...)

II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as 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; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.' (grifou-se)

15 *O referido Parecer define que as subvenções correntes, para custeio ou operação, são aquelas oriundas da transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ou ao seu conjunto de despesas, ou às suas operações, ou seja, à consecução de seus objetivos sociais. Por outro lado, as subvenções para investimento ocorrem quando a*

transferência de recursos, necessariamente oriundos de pessoas jurídicas de direito público, à pessoa jurídica subvencionada tiver por finalidade auxiliá-la na aplicação específica em bens ou direitos visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

16 *Importante destacar o disposto no item 2.6 do PN Cosit nº 112/78, segundo o qual a dicotomia existente entre a subvenção para custeio ou operação e a subvenção para investimento abarca todos os tipos de subvenção, sendo que a primeira delas caracteriza-se como um tipo corrente ou comum e a segunda, especial. Nesse contexto, visando à classificação de uma subvenção numa ou noutra espécie deve ser analisada a possibilidade de uma dada subvenção incluir-se no tipo especial, hipótese em que, observadas as condições, deve ser ela tida por uma subvenção para investimento. Caso contrário, inevitavelmente, enquadrar-se-á na categoria das subvenções correntes.*

17 *No caso concreto objeto de apreciação, percebe-se que o subvencionador é pessoa jurídica de direito privado, o que, por si só (com base no caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, c/c art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976; e na disciplina do item 2.10 do PN Cosit nº 112/78), exclui a possibilidade de inserção de tal subvenção no rol das subvenções para investimento. Dessa forma, a subvenção conferida assume forçosamente a natureza de uma subvenção corrente cuja consequência tributária é aquela estabelecida no art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964, ou seja, deve ela integrar a receita operacional da pessoa jurídica subvencionada, para fins de determinação do IRPJ, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

(...)” (grifos do original)

11. A solução de consulta acima colacionada fornece os elementos essenciais para análise dos questionamentos ora apresentados, dela podendo-se extrair que:

- a) a subvenção, sob o ângulo tributário, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para a empresa beneficiária, ou seja, quando o seu patrimônio é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou uma obrigação;
- b) a legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apresenta duas modalidades de subvenções, com consequências tributárias distintas: as subvenções correntes, para custeio ou operação (tipo **comum**) e as subvenções para investimento (tipo **especial**):
 - b.1) as subvenções correntes são aquelas oriundas da transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face às suas despesas ou operações, ou seja, à consecução de seus objetivos sociais – por serem consideradas como receitas operacionais, tais subvenções devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional e, portanto, do lucro real;
 - b.2) as subvenções para investimento ocorrem quando a transferência de recursos, necessariamente oriundos de pessoas jurídicas de

direito público, tiver por finalidade auxiliar a subvencionada na aplicação específica em bens ou direitos visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos – desde que registradas em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976), as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real;

- c) as subvenções para investimento apresentam as seguintes características:
- c.1) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
 - c.2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
 - c.3) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;
- d) ao se classificar uma subvenção numa ou noutra modalidade, deve ser analisada a possibilidade de que ela se inclua no tipo **especial**, hipótese em que, observadas todas as condições, deve ser ela tida por uma subvenção para investimento; caso contrário, inevitavelmente, enquadrar-se-á na categoria das subvenções correntes; e
- e) as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, nos termos do art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º, §3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

12. Na presente consulta, questiona a consulente sobre a possibilidade de que sejam considerados como subvenção para investimento os valores do AFRMM recebidos para utilização nos termos da Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004; veja-se os dispositivos de interesse ao caso:

“Art. 1º Esta Lei estabelece normas sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante - FMM.

(...)

Art. 3º O AFRMM, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987, destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, e constitui fonte básica do FMM.

(...)

Art. 17. O produto da arrecadação do AFRMM será destinado:

I - ao Fundo da Marinha Mercante - FMM:

(...)

II - a empresa brasileira de navegação, operando embarcação própria ou afretada, de registro brasileiro:

(...)

III - a uma conta especial, (...).

(...)

Art. 19. O produto da arrecadação do AFRMM destinado a empresa brasileira de navegação será depositado diretamente, no Banco do Brasil S.A., em conta vinculada em nome da empresa, a qual será movimentada por intermédio do agente financeiro do FMM, nos seguintes casos:

I - por solicitação da interessada:

a) para a aquisição de embarcações novas, para uso próprio, construídas em estaleiros brasileiros;

b) para jumborização, conversão, modernização, docagem ou reparação de embarcação própria, inclusive para aquisição e instalação de equipamentos necessários, quando realizadas por estaleiro brasileiro;

c) para pagamento de prestação de principal e encargos de financiamento concedido com recursos do FMM;

d) para pagamento de prestação de principal e encargos de financiamento concedido pelo agente financeiro, com recursos de outras fontes, que tenha por objeto as modalidades de apoio previstas nos itens 1 e 2 da alínea a do inciso I do art. 26 desta Lei;

e) para pagamento de prestação de principal e encargos de financiamento obtido na Agência Especial de Financiamento Industrial – FINAME e no Programa Amazônia Integrada - PAI, desde que a interessada esteja adimplente com as obrigações previstas nas alíneas c e d deste inciso e o pagamento ocorra por intermédio de qualquer estabelecimento bancário autorizado a operar com esses recursos e que tenha por objeto as modalidades de apoio previstas nos itens 1 e 2 da alínea a do inciso I do art. 26 desta Lei;

f) para utilização por empresa coligada, controlada ou controladora nos casos previstos nas alíneas deste inciso;

*II - prioritária e compulsoriamente, independentemente de autorização judicial, por iniciativa do agente financeiro, na amortização de dívidas vencidas decorrentes de financiamento referido nas alíneas c, d e e do inciso I do **caput** deste artigo.*

(...)

Art. 26. Os recursos do FMM serão aplicados:

I - em apoio financeiro reembolsável mediante concessão de empréstimo:

a) prioritariamente, a empresa brasileira de navegação, até 90% (noventa por cento) do valor do projeto aprovado:

1. para a construção de embarcação em estaleiro brasileiro; e

2. para **jumborização**, conversão, modernização ou reparação de embarcação própria, inclusive para a aquisição e instalação de equipamentos necessários, quando realizadas por estaleiro brasileiro;

(...)

(...)

(...)” (com grifos acrescidos)

13. Dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a destinação de recursos do AFRMM a uma empresa brasileira de navegação, para utilização nos termos do art. 19, inciso I, da Lei nº 10.893, de 2004, caracteriza-se como espécie de subvenção governamental, por se tratar de auxílio da União que não importa em qualquer exigibilidade para a empresa beneficiária, no contexto de “*apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras*” (art. 3º da Lei nº 10.893, de 2004).

14. Entretanto, não se pode classificar genericamente tal subvenção, da forma pretendida pela consulente, como subvenção para investimento, uma vez que são diversas as utilizações previstas na lei e vários os requisitos a serem cumpridos para o enquadramento nesse tipo **especial** de subvenção, conforme definido anteriormente. Atentando-se especialmente ao subitem 11.d, há que se verificar em cada situação específica de utilização do recurso se foram observadas todas as condições para esse enquadramento e, em caso negativo, devem ser os valores classificados na categoria das subvenções correntes.

15. Apesar de ser essa uma tarefa que, conforme pontuado nesta Solução de Consulta, cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos fatos ocorridos, impende observar, a título de orientação à consulente, que algumas das utilizações previstas no texto legal claramente não podem ser classificadas como subvenção para investimento, a exemplo da reparação naval (art. 19, I, alínea “b”) e da utilização por empresa coligada, controlada ou controladora (art. 19, I, alínea “f”).

15.1. No caso da utilização dos recursos para reparação de embarcação própria, não há “implantação ou expansão do empreendimento econômico” (subitem 11.c.2), apenas manutenção de um bem já existente, o que resulta na classificação como subvenção para custeio ou operação (subvenções correntes).

15.2. Já a utilização por empresa coligada, controlada ou controladora contraria o requisito de o “beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico” (subitem 11.c.3), o que também leva ao enquadramento na categoria das subvenções correntes.

16. Observe-se ainda, por outro lado, que a utilização pela subvencionada para aquisição de embarcações novas (art. 19, I, alínea “a”) ou para jumborização, conversão, modernização (art. 19, I, alínea “b”) cumpre a maior parte das condicionantes para enquadramento como subvenção para investimento, uma vez que os recursos visam, em princípio, à implantação ou expansão do empreendimento pela pessoa jurídica titular. No entanto, para que haja a completa caracterização no tipo **especial**, fica restando a “efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos” (subitem 11.c.2).

Conclusão

17. Com base no exposto, conclui-se que:

- a) a subvenção, sob o ângulo tributário, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para a empresa beneficiária, ou seja, quando o seu patrimônio é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou uma obrigação;
- b) a legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apresenta duas modalidades de subvenções, com consequências tributárias distintas: as subvenções correntes, para custeio ou operação (tipo comum) e as subvenções para investimento (tipo **especial**);
- c) as subvenções correntes são aquelas oriundas da transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face às suas despesas ou operações, ou seja, à consecução de seus objetivos sociais – por serem consideradas como receitas operacionais, tais subvenções devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional e, portanto, do lucro real;
- d) as subvenções para investimento ocorrem quando a transferência de recursos, necessariamente oriundos de pessoas jurídicas de direito público, tiver por finalidade auxiliar a subvencionada na aplicação específica em bens ou direitos visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos – desde que registradas em reservas de incentivos fiscais (a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976), as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real;
- e) as subvenções para investimento apresentam as seguintes características:
 - e.1) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
 - e.2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

- e.3) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico;
- f) ao se classificar uma subvenção numa ou noutra modalidade, deve ser analisada a possibilidade de que ela se inclua no tipo **especial**, hipótese em que, observadas todas as condições, deve ser ela tida por uma subvenção para investimento; caso contrário, inevitavelmente, enquadrar-se-á na categoria das subvenções correntes;
- g) as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, nos termos do art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º, §3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003;
- h) a destinação de recursos do AFRMM a uma empresa brasileira de navegação, para utilização nos termos do art. 19, inciso I, da Lei nº 10.893, de 2004, caracteriza-se como espécie de subvenção governamental;
- i) tal subvenção, no entanto, não pode ser classificada genericamente como subvenção para investimento, devendo-se verificar em cada situação específica de utilização do recurso se foram observadas todas as condições para que haja o enquadramento nesse tipo **especial** de subvenção;
- j) os recursos do AFRMM destinados a uma empresa brasileira de navegação, nas hipóteses que possam ser classificados como subvenção para investimento, em conformidade com a legislação do IRPJ, não integrarão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa. Caso se enquadrem como subvenção corrente, para custeio ou operação, os valores recebidos devem ser acrescidos à base de cálculo das referidas contribuições, em seus regimes não cumulativos.

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
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit