



---

## Solução de Consulta nº 40 - Cosit

**Data** 22 de março de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 2017. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O disposto no §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2020, aplica-se retroativamente, nos termos do §5º desse mesmo artigo, não podendo desfazer a coisa julgada, e alcança os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017.

Na hipótese em que o incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal tenha sido concedido em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975, impõe-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198, § 7º.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020.**

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

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESULTADO AJUSTADO. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 2017. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação da base de cálculo da CSLL apurada na forma do resultado do exercício desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O disposto no §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2020, aplica-se retroativamente, nos termos do §5º desse mesmo artigo, não podendo desfazer a coisa julgada, e alcança os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017.

Na hipótese em que o incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal tenha sido concedido em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975, impõe-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198, § 7º.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020.****ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a parte da consulta que não identifica o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 e 52; Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 48.

## Relatório

O referido Interessado tenciona esclarecer dúvidas sobre interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Nesse sentido, formula questões associadas à dedutibilidade da subvenção para investimento, relacionando-as com as alterações promovidas pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

2. Por meio de sua petição inicial, o Interessado informa que:

2.1 é pessoa jurídica de direito privado e atuante no setor de autopeças e tecnologia automotiva;

2.2 apura os referidos tributos mediante a sistemática do lucro real;

2.3 é beneficiária de subvenção governamental concedida pelo Estado do Amazonas;

2.4 a subvenção estadual, intitulada “crédito estímulo”, é concedida na forma de crédito presumido e corresponde a 100% (cem por cento) do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadoria e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido sobre a saída de bens de informática e automação, previstos no inciso IV, do §13, do artigo 13 da Lei Estadual nº 2.826, de 29 de setembro de 2003;

2.5 computou, até o ano calendário de 2017, as aludidas subvenções tanto na base de cálculo do IRPJ quanto na apuração da CSLL;

2.6 a partir da vigência Lei Complementar nº 160, de 2017, com a introdução dos parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o tratamento tributário das subvenções para investimento foi alterado;

2.7 as modificações promovidas pela Lei Complementar nº 160, de 2017, dispõem claramente que as subvenções do ICMS devem ser consideradas como subvenções para investimento, desde que atendidos os requisitos e condições impostos pelo artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014;

2.8 a normatividade inserida no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 160, de 2017, possui caráter interpretativo e, nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) assim se manifestou;

2.9 a “Lei Complementar estabeleceu que, quanto aos benefícios fiscais do ICMS concedidos em desacordo com a alínea ‘g’ do inciso XII do §2º do art. 155 da CF/88 (ou seja, sem aprovação em Convênio no âmbito do CONFAZ), a aplicação dos §§ 4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14 depende do cumprimento das exigências previstas no art. 3º da LC nº 160/17”;

2.10 a teor do artigo 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os benefícios fiscais concedidos a indústrias situadas na Zona Franca de Manaus não se sujeitam à exigência de aprovação de convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ);

2.11 as previsões do artigo 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017, aplicam-se de imediato ao benefícios fiscais previstos pela Lei Estadual nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, independentemente da exigência de registro e depósito, prevista no artigo 3º da referida Lei Complementar, haja vista o que dispõe o artigo 15 da Lei Complementar nº 24, de 1975;

2.12 o CARF já teve a oportunidade de assentar que os benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus não se sujeitam à aprovação do CONFAZ;

2.13 o CONFAZ, mediante Convênio nº 190/17, de 15 de dezembro de 2017, seguiu a mesma linha exegética;

2.14 o CARF, ao apreciar caso similar e, portanto, aplicável à situação ora descrita, “concluiu, por unanimidade de votos, que aos benefícios de ICMS previstos para a Zona Franca de Manaus os ditames do art. 30, §4º, da Lei 12.973, com redação dada pela LC 160, **se aplicam, de imediato, independentemente do cumprimento de qualquer requisito adicional** incluindo-se aqueles contemplados no art. 3º da citada lei complementar”;

2.15 os créditos presumidos concedidos pelo Estado do Amazonas se caracterizam como subvenções para investimento devendo, assim, serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os requisitos impostos pelo artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014;

2.16 a Lei Complementar nº 160, de 2017, “permite que as subvenções apuradas em exercícios anteriores sejam reconhecidas neste momento como subvenções para investimento” em razão de dois fundamentos:

2.16.1 o artigo 9º da mencionada Lei Complementar possui caráter interpretativo; e

2.16.2 a redação do §5º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ao se valer do termo “inclusive”, deixa claro que o tratamento ali previsto deve se aplicar também, mas não só, aos processos judiciais e administrativos ainda não definitivamente julgados;

2.17 logo, o § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é aplicável ao passado, inclusive aos processos judiciais e administrativos ainda não definitivamente julgados;

2.18 não fosse assim a lei resultaria em um quadro anti-isonômico entre contribuintes que deduziram os benefícios a título de subvenção para investimento e foram autuados e contribuintes que reconheceram os mesmos benefícios como subvenção para custeio e os computaram na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A teor das alterações promovidas pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017, aqueles contribuintes poderiam ser favorecidos, enquanto que esses não;

2.19 o advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, é fato novo que alterou decisivamente a maneira de como a RFB interpretou historicamente os dispositivos normativos atinentes às subvenções para investimento;

2.20 “[n]os exercícios passados, quando os benefícios fiscais foram apurados pela Consulente, não havia norma interpretativa expressa (como há agora) de que as subvenções relativas ao ICMS devem ser tratadas como subvenções para investimento. Logo, o reconhecimento desses benefícios outrora como *subvenções para custeio* não pode ser considerado um erro que justifique a retificação” das obrigações acessórias prestadas no passado;

2.21 o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 31 de março de 2017, corrobora o entendimento ora defendido;

2.22 se a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) entendeu que “um fato posterior, com efeitos para o passado, dispensa a retificação de obrigações acessórias (justamente por ser um ‘*posterior reconhecimento*’ daquela realidade), a mesma conclusão se impõe no caso concreto”. Em razão de não ter incidido em erro quando do cumprimento de suas obrigações instrumentais, “desnecessária a retificação de obrigações acessórias do passado”;

2.23 computou os benefícios fiscais concedidos mediante Lei Estadual nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em decorrência da implacável oposição da RFB em considerá-los como subvenções de investimento, tendo, inclusive, que observar requisitos não previstos em lei;

2.24 a partir da vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017, cai por terra a implacável oposição da RFB, visto que somente os requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devem ser observados para fins de reconhecimento de subvenções para investimento;

2.25 os recolhimentos realizados a maior a título de IRPJ e CSLL devem ser atualizados pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), nos termos da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995;

2.26 a Súmula nº 411 do Superior Tribunal de Justiça, embora se refira ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), é aplicável ao caso em apreço, pois “é devida a correção monetária ao creditamento de IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de **resistência ilegítima** do Fisco”;

2.27 está ciente que a caracterização de subvenção para investimento, para fins de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, impõe, entre outros requisitos legais, a constituição de conta patrimonial prevista no artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), isto é, exige-se a constituição de reserva de incentivos fiscais;

2.28 “em caso de resposta confirmando o entendimento da Consulente a seguir exposto, ao reconhecer os incentivos fiscais de exercícios anteriores como *subvenções para*

*investimento*, a empresa observará as exigências contábeis e fiscais do art. 30 da Lei nº 12.973/14, que passam pela constituição da reserva de incentivos fiscais e sua adequada destinação”.

3. Após descrever o fato determinado e indicar alguns dispositivos da legislação tributária, o Interessado indaga se as seguintes afirmativas, no que tange aos créditos presumidos outorgados pelo Estado do Amazonas mediante Lei Estadual nº 2.826, de 2003, estão corretas. Eis as assertivas formuladas pelo Interessado e que deverão ser objeto de apreciação por esta Instituição, *in verbis*:

*a) com o advento do art. 9º da LC nº 160/17, e considerando que os benefícios fiscais em questão dispensam aprovação de Convênio no âmbito do Confaz, tais créditos presumidos podem ser reconhecidos como subvenções para investimento, sendo passíveis de exclusão da apuração do IRPJ e da CSLL;*

*b) o reconhecimento de tais benefícios fiscais como subvenções para investimento aplica-se aos **exercícios anteriores**, tendo em vista que os arts. 9º e 10 da LC nº 160/17 possuem caráter interpretativo e projetam efeitos para o passado;*

*c) o reconhecimento dessas subvenções para investimento de exercícios anteriores não exige a retificação de obrigações tributárias acessórias do passado (DIPJ, ECF, Dacon, EFD-Contribuições e DCTF);*

*d) os valores recolhidos a maior a título de IRPJ e CSLL nos exercícios anteriores (indébito tributário) devem ser atualizados pela taxa SELIC desde o momento dos pagamentos indevidos, uma vez que tais pagamentos a maior foram motivados por resistência ilegítima da Receita Federal do Brasil (Súm. 411/STJ). (grifos constantes do original)*

4. Declarações obrigatórias estão devidamente prestadas no início da exordial do peticionante.

5. **Esse é o breve relatório.** A seguir, a fundamentação.

## **Fundamentos**

6. Inicialmente, cabe tecer algumas considerações preliminares a respeito da consulta apresentada, tendo em vista que ela não poderá ser integralmente conhecida, em razão dos requisitos e limites impostos pela legislação de regência.

7. Como é consabido, o processo administrativo de consulta tributária de que tratam os artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; os artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; os artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, e a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem por objetivo esclarecer dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)

e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

8. Na apreciação da consulta tributária, cumpre, preliminarmente, o exame de sua admissibilidade à luz das disposições estabelecidas pelas normas disciplinadoras, hoje consolidadas na citada Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, a fim de se observar o cumprimento dos requisitos e condições postos pela legislação, sem o quê, restará prejudicada a admissibilidade da consulta e, conseqüentemente, não serão produzidos os efeitos protetivos a ela inerentes. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade julgadora, visando resguardar os interesses da Administração Tributária<sup>1</sup>.

9. É inquestionável que não só a **identificação de dispositivo da legislação tributária** sobre cuja aplicação reside a incerteza exegética é elemento necessário à nítida focalização da dúvida, mas também a exata e completa descrição fática se faz necessária, de forma a caracterizar o *fato determinado* mencionado pela norma jurídica<sup>2</sup>. **Mas não só**, pois, entendida a interpretação jurídica como um “processo de aproximação e esclarecimento recíproco entre norma e situação de fato”<sup>3</sup>, a emergência de eventual dúvida somente se configura no curso do processo hermenêutico, em que se busca apreender o conteúdo e o alcance da regra jurídica em conjunto com a situação fática subjacente. Daí por que a legislação tributária<sup>4</sup> relativa ao instituto da consulta exigir o contraste do **enunciado jurídico** e o fato determinado, sob pena de declaração de ineficácia.

10. Não é despidendo evidenciar que o entendimento ora esposado em nada inova. Há muito o órgão central desta Instituição, competente para se manifestar sobre essa temática, tem se manifestado sob essa diretriz. Nesse aspecto, o Parecer Normativo, logo abaixo reproduzido, exarado pela extinta Coordenação de Sistema de Tributação (CST) e ainda aplicável, revela o posicionamento reiterado desta Secretaria a respeito do tema:

***Parecer Normativo CST nº 830, de 28 de agosto de 1991***

***É ineficaz a consulta formulada de forma genérica, que não focalize com precisão e clareza o fato objeto da dúvida. O fato a que se refere a incerteza deve ser colocado em confronto com os dispositivos legais concernentes. (grifos nossos)***

11. Uma vez que o Interessado não logrou êxito em focalizar a dúvida no tocante às questões indicadas nas alíneas “c” e “d” de sua petição inicial (cf. item 3 desta Solução), visto que se limitou a indicar genericamente leis, instruções normativas, pareceres, súmula e decisão judicial, patente é o descumprimento de objetivo requisito legal. Segundo o que se expôs anteriormente à luz da legislação de regência e do entendimento historicamente esposado por esta Instituição, não há outra possibilidade senão a propositura de declaração de ineficácia. De acordo com o que estabelece o *caput* do artigo 46 combinado com o inciso I

<sup>1</sup> Conf. Parecer CST/DLA/SIF nº 580, de 25 de junho de 1991.

<sup>2</sup> Conf. inc. III do §2º do artigo 3º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

<sup>3</sup> Larenz, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Fund. Calouste Gulbenkian, trad. José Lamego, 4ª ed., p. 198.

<sup>4</sup> Conf. artigo 3º combinado com o artigo 18, ambos pertencentes à IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Vide artigo 94 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

do artigo 52, ambos inscritos no Decreto nº 70.235, de 1972, a **indicação de dispositivo normativo da legislação tributária é requisito essencial a ser observado para a admissibilidade da consulta tributária**. Eis o que disciplinam os referidos dispositivos normativos :

[...]

*Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre **dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado**.*

[...]

*Art. 52. **Não produzirá efeito a consulta formulada:***

[...]

*I - **em desacordo com os artigos 46 e 47;***

*[...] (grifos nossos)*

12. Em igual sentido, é o que dispõe detalhadamente a regulamentação aduzida pelo artigo 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, *in verbis*:

[...]

*Art. 18. **Não produz efeitos a consulta formulada:***

*I - **com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;***

*II - **em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;** (grifos nossos)*

[...]

13. Em decorrência da argumentação desenvolvida no exame de admissibilidade da consulta, conhece-se apenas as questões formuladas mediante alíneas “a” e “b” da petição inicial do Interessado.

14. Quanto à parte conhecida, acerca da matéria em escrutínio, a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, analisou questão de idêntica natureza. Ali foi examinado benefício que também se amolda à dicção legal caracterizando-se como “incentivo e benefício fiscal ou financeiro-fiscal relativo ao ICMS”. A despeito de ter dado enfoque aos requisitos para recebimento do tratamento do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, questão central posta pelo então consulente, a Solução de Consulta também abordou o caráter temporal da norma, razão pela qual vincula-se a ela de forma parcial.

15. Isto posto, considerando o efeito vinculante das soluções de consulta proferidas por essa Coordenação-Geral, determinado pelo art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, faz-se a vinculação parcial da presente solução de consulta com a solução retro citada, cujos fundamentos seguem abaixo transcritos:

**Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020**

(...)

9 A consulente relata ser destinatária de incentivo concedido pelo Governo do Estado do Ceará na forma de redução de alíquotas do ICMS de produtos por ela comercializados. Tal redução encontra-se lastreada em lei Estadual e consubstanciada em Termo de Acordo firmado com o referido ente público, o qual prevê como contrapartida “crescimento de faturamento, aumento de empregos, aumento de arrecadação, dentre outros requisitos”. A consulente, afirmando que o incentivo é uma subvenção para investimento, questiona se a receita gerada deve ser excluída do lucro fiscal.

10 Preliminarmente, cabe destacar que a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente. Assim, as afirmações aqui proferidas são baseadas exclusivamente conforme os fatos descritos no instrumento de consulta, os quais se consideram – fictamente - em conformidade com a legislação, para fins de interpretação da norma, do que resulta permanecer reservado à administração tributária federal a prerrogativa de averiguar, eventualmente, no caso concreto, na medida da proteção do Erário, a realidade e legalidade dos fatos.

11 Neste sentido, as conclusões apresentadas nesta consulta partem do pressuposto de que a benesse recebida pela consulente se qualifica, de fato e de direito, como incentivo fiscal e como uma subvenção para investimento, conforme por ela afirmado. Por conseguinte, a resposta ao primeiro questionamento buscará esclarecer se a benesse em questão poderá receber o tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

12 O Parecer Normativo (PN) CST nº 112, de 1978, 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.”*

13 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.

14 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)*

15 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)*

16 Vê-se portanto que a legislação do imposto de renda apresenta essas duas modalidades de subvenções, que originam consequências tributárias diferenciadas: 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 atendam aos requisitos legais, em especial, que tenham sido concedidas com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que sejam 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.

17 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, objetivando a manutenção dos impactos tributários antes verificados.

18 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.

19 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.*

20 O já mencionado PN CST nº 112, de 1978, ao traçar um paralelo entre a subvenção regulada 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 relevantes esclarecimentos acerca das 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 (...).*

(...)

2.11. 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. Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não apenas basta 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.

(...)

## 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.

III – As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

(...)” (grifou-se)

21 Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item “II”, as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

22 Vale destacar que a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, em sua publicação original incorporou em seu texto a compreensão acima manifestada, a qual, diga-se, vigora desde a década de 70:

*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*

23           Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos, os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.

24           A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da 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:*

*(...)*

*§ 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)*

*§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (grifou-se)*

25 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, dentre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

26 Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

*Art. 198. ....*

*.....*

*§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019) (grifou-se)*

27 Por força desta alteração implementada na IN RFB 1.700, de 2017, não se pode exigir que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a que alude o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devam observar o prescrito pelo § 7º do art. 198 daquela IN, ainda que as disposições ali contidas não representem requisitos, mas sim características inerentes ao próprio conceito de subvenção para investimento.

28 Destaque-se, entretanto, que nem o § 8º do art. 198 da IN 1700, de 2017, nem o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastaram integralmente as exigências previstas em seus artigos, ou seja, as determinações ali dispostas continuam a ser exigíveis, inclusive para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

29 Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam as demais prescrições previstas naquele artigo.

30 Vale destacar ainda o caráter retroativo da novidade, consoante o estabelecido no art. 10 da LC nº 160, de 2017:

*Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.*

31 Constata-se que a nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975. Para tanto, impõem-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017.

32 No caso concreto apresentado pela consulente, é dado como pressuposto a sua afirmação de que há um benefício concedido pelo Estado considerado como subvenção para investimento. Dessa forma, o benefício fiscal poderá usufruir do tratamento tributário conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, desde que atenda aos requisitos previstos naquele artigo, dentre os quais chamamos especial atenção para a necessidade de que tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

(...)

16. Deste modo, considerando que parte do tema de fundo objeto da presente consulta é o mesmo desta retro transcrita, de modo que os fundamentos para oferecimento de resposta às dúvidas formuladas pela consulente encontram-se integralmente presentes na Solução de Consulta Cosit n.º 145, de 2020, conclui-se pela vinculação parcial a esta, bem como pela parcial adoção da fundamentação ali contida no que diz respeito aos efeitos temporais da norma questionada.

17. Sobre esse último tema, impende-se afirmar que o §4º do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2020, aplica-se retroativamente de acordo com o §5º desse mesmo artigo. Este, no entanto, não permitiu o desfazimento da coisa julgada.

## **Conclusão**

18. À vista do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao Interessado que:

18.1. A partir do advento da Lei Complementar n.º 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e

18.2. O disposto no §4º do art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2020, aplica-se retroativamente, nos termos do §5º desse mesmo artigo, não podendo desfazer a coisa julgada, e alcança os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC n.º 160, de 2017.

18.3. Na hipótese em que o incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal tenha sido concedido em desacordo com o rito estabelecido pela LC n.º 24, de 1975, impõe-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC n.º 160, de 2017.

*(assinado digitalmente)*

LEIDSON RANGEL OLIVEIRA SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*(assinado digitalmente)*  
GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

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

*(assinado digitalmente)*  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador 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 Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit