



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 55 - Cosit

Data 25 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. VALOR.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo 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.

Por força do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o valor a ser excluído para fins de determinação do lucro real equivale ao montante que deixa de ser devido em razão do recebimento da subvenção para investimento, caso ele tenha sido recebido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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

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; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198.

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. VALOR.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos

estados e pelo 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 impostas 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.

Por força do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o valor a ser excluído para fins de determinação do resultado ajustado equivale ao montante que deixa de ser devido em razão do recebimento da subvenção para investimento, caso ele tenha sido recebido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

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

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; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, protocolada em 26 de dezembro de 2018 pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma dedicar-se às *atividades de fabricação e de comercialização de fertilizantes líquidos especiais que auxiliam no aumento da produtividade dos principais cultivos agrícolas*.

2. A consulente relata que, por realizar operações de saídas de fertilizantes, destinados ao uso exclusivo na agricultura, seu estabelecimento matriz faz jus aos seguintes benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Minas Gerais, mediante incorporação à legislação estadual das disposições do Convênio ICMS nº 100/1997:

2.1 Isenção do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente nas operações internas, conforme disposto no item 220 da Parte 1 do Anexo I do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (RICMS/MG), aprovado pelo Decreto Estadual nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002; e

2.2 Redução da base de cálculo (de 30%) do ICMS devido nas operações interestaduais, conforme previsto no item 3 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG (na verdade, a hipótese referente a adubo e fertilizante está prevista no item 4, e não no item 3).

3. Argumenta que:

3.1 O art. 30 da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, determina que não serão computados na determinação do lucro real, desde que observadas as condições previstas em seu *caput* e incisos, os benefícios fiscais, inclusive de isenção ou de redução de impostos, que venham a ser qualificados como *subvenções para investimento*;

3.2 A Lei Complementar n.º 160, de 7 de agosto de 2017, incluiu os §§ 4º e 5º no mencionado art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, que estipulam regras específicas para a qualificação de benefícios fiscais do ICMS como subvenção para investimento;

3.3 Dessa forma, o legislador complementar positivou o entendimento de que todos os benefícios fiscais de ICMS serão considerados como subvenção para investimento, *desde que observadas exclusivamente as condições estabelecidas no caput do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, sendo, inclusive, vedada a exigência de qualquer outra condicionante para tal qualificação* (destaques da consulente);

3.4 O regramento instituído com os parágrafos adicionados pela Lei Complementar n.º 160/2017 teria aplicação retroativa, de forma a alcançar os fatos pretéritos objeto de controvérsia administrativa e judicial que ainda não estivesse definitivamente decidida;

3.5 Também em razão das alterações promovidas pela lei complementar, seria igualmente considerado subvenção para investimento o benefício fiscal que foi instituído por legislação estadual vigente mas não autorizada pelo CONFAZ, desde que sejam observadas as exigências de registro e depósito previstas na Lei Complementar n.º 160/2017.

3.6 Os benefícios fiscais de ICMS usufruídos pela consulente que são mencionados na presente consulta fiscal foram instituídos pelo Estado de Minas Gerais com base no Convênio CONFAZ/ICMS n.º 100/1997 (cujas disposições foram prorrogadas até 30 de abril de 2019, nos termos do Convênio CONFAZ/ICMS n.º 133/2017), que contém as seguintes disposições:

(...)

Cláusula segunda Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

III - amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Cláusula terceira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício.

(...)

3.7 Dessa forma, os benefícios fiscais usufruídos pela consulente foram instituídos pelo Estado de Minas Gerais em estrita observância ao disposto no art. 155, inciso XII, § 2º, alínea “g”, da Constituição Federal, de modo que podem ser qualificados como *subvenção*

para investimento - e, portanto, não serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL) -, desde que a contribuinte atenda unicamente às condições previstas no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, tal como prescreve o § 4º desse mesmo artigo;

3.8 Apesar disso, o § 7º do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, contém prescrição normativa que estabelece a seguinte condição adicional para que benefícios fiscais de ICMS sejam qualificados como *subvenção de investimento*:

Art. 198 (...)

(...)

§ 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.

(...)

3.9 Embora as disposições da referida Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, sejam anteriores às disposições da Lei nº 12.973, de 2014, que vedam a exigência de qualquer outra condicionante para a qualificação de um benefício fiscal de ICMS como *subvenção de investimento* (incluídas pela Lei Complementar nº 160, de 2017), certo é que elas continuam em vigor, uma vez que não foram expressamente revogadas; e

3.10 Além disso, o art. 523 do novo Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), situado na seção do referido ato que estabelece o tratamento conferido às subvenções para investimento, não reproduz o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, **caput**):

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; 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 (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 1º).

§ 2º As doações e as subvenções de que trata o **caput** serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no **caput**, inclusive nas hipóteses de (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 2º):

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da 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, por meio da redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com capitalização posterior 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 estabelecidos no **caput**, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 3º).

4. Isso posto, a consultante indaga (destaque do original):

1. Os benefícios fiscais do ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais à Consultante na comercialização de adubos e fertilizantes, quais sejam, isenção do imposto incidente nas operações internas (item 220, Parte 1, Anexo I, RICMS/MG) e redução da base de cálculo (de 30%) do ICMS devido nas operações interestaduais (item 3 [sic], Parte 1, Anexo IV, RICMS/MG), com base no Convênio CONFAZ ICMS nº 100/1997, são considerados subvenção para investimentos, não integrando as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, desde que atendidas, exclusivamente, as condições estabelecidas no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014?

2. Em caso de afirmativo, o ganho decorrente da fruição dos incentivos fiscais de isenção e de redução da base de cálculo do ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais, a ser excluído do lucro real e da base de cálculo da CSLL, corresponderá à diferença entre (i) o ICMS que seria devido no caso de as operações de saída de fertilizantes não fossem incentivadas; e (ii) o ICMS destacado nas respectivas notas fiscais de saída de fertilizantes?

Fundamentos

5. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto 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 o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a

evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

6. A consulta corretamente formulada 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.

7. 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 os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

8. Registre-se, por relevante, que a presente solução de consulta baseia-se na premissa de que, no caso apresentado pela consulente, inexistia previsão legal para a manutenção dos créditos de ICMS referentes às operações isentas desse tributo, uma vez que tal possibilidade não foi mencionada na consulta. Caso essa premissa esteja incorreta, a interessada poderá apresentar nova consulta sobre a mesma matéria, desde que descreva adequadamente os fatos nela referidos.

9. Adentrando às questões formuladas, em sua primeira pergunta a consulente indaga se todos os requisitos para que determinada subvenção para investimento (inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público) deixe de ser computada na determinação do lucro real (e, por extensão, do resultado ajustado da CSLL) estão previstos no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

10. Com efeito, a dúvida da consulte diz respeito às condições para que as denominadas subvenções para investimento não sejam objeto de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. A este respeito, a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, analisou questão de idêntica natureza, razão pela qual 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 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 consultante, 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 consultante. 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 consultante 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 carregados 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.

(…)

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 Consta-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.

(...)

11. O exame do trecho da Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020, reproduzido no item anterior revela que, em decorrência da entrada em vigor dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2020, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal nos termos do rito estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, são inexigíveis os requisitos previstos no § 7º do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, desde que não previstos no citado art. 30.

12. Nesse mesmo sentido, o § 8º do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, determina que apenas o cumprimento dos requisitos ou condições previstos no *caput* e nos §§ 1º a 4º do mesmo artigo é exigível para que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sejam considerados subvenções para investimento (e, conseqüentemente, enquadrem-se na previsão do *caput* do referido art. 198), sendo expressamente vedada a exigência de outros requisitos ou condições.

13. Entretanto, a norma contida no multicitado art. 30 da Lei nº 12.973/2014, mesmo após a introdução dos novos e já citados dispositivos, não afastou a necessidade de que a subvenção para investimento deve ter sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, condição necessária para que, inclusive os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, possam receber o tratamento tributário ali previsto, não sendo computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado.

14. Como consequência, neste caso concreto, o regramento ali previsto somente poderá ser aplicável caso o benefício fiscal concedido à consulente atenda também a este requisito contido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, informação que não foi por ela oferecida. Além de observar, por óbvio, os demais requisitos previstos no caput e parágrafos do mesmo artigo.

15. Em sua segunda pergunta, a consulente indaga qual montante referente à fruição dos incentivos fiscais de isenção e de redução da base de cálculo do ICMS descritos na presente consulta não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado da CSLL.

16. A propósito, tanto o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto o art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, determinam que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real (e, por extensão, do resultado ajustado):

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.

(...)

Instrução Normativa RFB 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.

(...)

17. Para fins de definição do montante supra, impende-se realizar a análise e confrontação de duas situações distintas. A primeira é a situação do contribuinte sem que lhe

fosse dado o favor fiscal. A segunda é a situação do contribuinte logo que lhe fosse dado o favor.

18. Conforme se depreende do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a subvenção é o ganho fiscal que poderá ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Este “ganho”, por conseguinte, somente pode ser definido pelo contraste entre as situações acima citadas, ou seja, ele representa o montante que o contribuinte deixa de ser obrigado a suportar, que também equivale ao montante que os entes federados efetivamente deixam de receber.

19. Por consequência lógica, o *quantum* a ser excluído, para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social, deve equivaler à diferença verificada em razão do recebimento da subvenção, comparativamente à situação na qual ela inexistente.

20. Neste cenário, a prática mais comum na contabilização das subvenções é, de um lado, o reconhecimento de uma despesa equivalente à diferença entre o ICMS sobre vendas computado sem o recebimento da subvenção e o ICMS sobre vendas computado com o recebimento da subvenção, e do outro, o reconhecimento de uma receita de subvenção no mesmo montante da diferença apurada. Aqui, o quantum a ser excluído para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL equivaleria ao montante registrado como receita de subvenção.

21. Todavia, dadas as diversas possibilidades de configuração de um incentivo ou benefício-fiscal ou financeiro-fiscal, e tendo em vista que, eventualmente, diferentemente do exemplo tratado no parágrafo anterior, a mecânica contábil pode implicar o reconhecimento de despesas ou receitas em montantes desiguais, a melhor leitura que se faz do comando normativo previsto no art. 30 é a de que devem ser excluídos a renda e o resultado ajustado efetivamente verificados em razão do recebimento da subvenção, comparativamente àqueles que seriam constatados no cenário de inexistência da benesse.

22. Assim, na situação fática narrada pela consulente, isenção ou redução da base de cálculo do ICMS concedida pelos estados e pelo Distrito Federal se qualifiquem como uma subvenção para investimento e atendam as prescrições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para fins exclusão do lucro real e do resultado ajustado, o montante a ser excluído equivale àquele do qual os referidos entes federativos abrem mão ao conceder o mencionado benefício ou incentivo fiscal.

Conclusão

23. Com base no que foi exposto anteriormente, soluciona-se a presente consulta, respondendo-se à consulente que:

a) os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo 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 e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo caput e parágrafos do 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; e

b) o valor a ser excluído por força do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, equivale ao montante que deixa de ser devido em razão do recebimento da subvenção para investimento, caso ele tenha sido recebido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

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

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06 - Substituta

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 145 de 15 de dezembro de 2020, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da referida IN. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit