



---

## Solução de Consulta nº 108 - Cosit

**Data** 28 de junho 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. CONCESSÃO GRATUITA, INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. AUSÊNCIA.

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.

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação expansão de empreendimento econômico não atendem os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de observância obrigatória inclusive conforme parte final do § 4º do mesmo dispositivo.

### **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. CONCESSÃO GRATUITA, INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU

EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESULTADO AJUSTADO. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. AUSÊNCIA.

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 resultado ajustado 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.

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação expansão de empreendimento econômico não atendem os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de observância obrigatória inclusive conforme parte final do § 4º do mesmo dispositivo.

#### **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**

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta acerca do tratamento estabelecido na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ em relação às subvenções para investimento.

2. Informa, a consulente, ser fabricante de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais relacionados no Anexo I do Convênio ICMS nº 52/1991, fazendo jus, portanto, ao benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS nele prevista, o que, afirma, por acarretar diminuição da despesa com o imposto, aumenta o lucro tributável, e, conseqüentemente, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Passa a tratar, então, do objeto da consulta, citando e transcrevendo o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que reconhece, mediante condições, que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real.

4. Traz à discussão a Lei Complementar nº 160, de 2017, que, através do seu art. 9º, introduziu os § 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para declarar que *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*. Transcreve, ainda, o art. 10 da mencionada Lei Complementar, e cita o Convênio ICMS nº 190/2017, que trata dos benefícios fiscais referentes ao imposto.

5. Em continuidade, passa a expor seu entendimento sobre o disciplinamento dado por essa RFB às alterações legais acima, afirmando haver contradição entre o § 8º do art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, introduzido pela IN RFB nº 1.881, de 2019, e o § 7º daquele mesmo ato, já que este último imporia condições para o reconhecimento das subvenções para investimento não previstas no § 8º para que *os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS sejam considerados como tal*.

6. Após reafirmar sua condição de beneficiária da redução da base de cálculo do ICMS prevista no Convênio nº 52/1991, a consultante declara *que não direciona e nunca direcionou os montantes equivalentes ao benefício fiscal da redução da base de cálculo do ICMS como contrapartida em aquisição de ativos de expansão ou ampliação econômica, que os recursos advindos deste benefício fiscal são livremente movimentados, e que nunca constituiu reserva de subvenção para investimento e, portanto, não reduziu o lucro tributável para fins de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social*.

7. Requer, ao final, *ainda que não tenha efetuado a contrapartida e tenha movimentado livremente os recursos advindos do benefício fiscal da redução da base de cálculo do ICMS, o pronunciamento dessa RFB para:*

*1) informar se seria possível que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos à redução da base de cálculo do ICMS fossem enquadrados pela consultante como subvenção para investimentos, conforme previsto no § 8º do artigo 198 da Instrução Normativa 1.700/2017, atendendo aos requisitos do artigo 30 da Lei 12.973/2014, com a conseqüente redução do lucro tributável utilizado para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social devidos.*

*2) caso a resposta ao item 1 acima seja positiva, informar se seria possível o aproveitamento do benefício de forma retroativa aos últimos 5 anos, através da revisão da apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social, retificação das respectivas obrigações acessórias e utilização dos saldos eventualmente pagos a maior.*

*3) caso a resposta ao item 1 acima seja negativa, informar quais os requisitos necessários para a constituição de reserva de subvenção para investimentos baseadas na redução da base de cálculo do ICMS e conseqüente redução do lucro tributável utilizado para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social.*

## Fundamentos

8. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. A matéria encontra-se regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 13 de setembro de 2013.

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

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

11. 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 aos mesmos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

12. Traz o consulente ao escrutínio desta Cosit questionamentos relacionados à possibilidade de enquadramento do benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS previsto no Convênio ICMS nº 52/1991, no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 (redação dada pela Lei Complementar nº 160, de 2017), de modo a permitir a consequente redução do lucro tributável utilizado para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social devidos.

13. A Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, analisou questão de quase 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”. Na oportunidade, foram definidos os contornos para que o benefício possa receber o tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

14. 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 carácter 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](#)*

n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB n.º 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 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 n.º 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.

(...)

15. Como se observa, a Solução de Consulta nº 145, de 2020, é cristalina no sentido de que a concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos é um dos requisitos indispensáveis para que se possa aplicar as disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Trata-se de condição, cuja ausência e/ou descumprimento impede a exclusão de montantes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente da forma de recebimento da subvenção para investimento.

16. Por conseguinte, face a inafastabilidade do requisito relativo à “concessão como estímulo à implantação ou expansão” fica, de plano, impossibilitada a aplicação do tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ao incentivos ou benefícios fiscais e financeiros fiscais concedidos de maneira incondicionada, de forma gratuita ou sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, ou ainda àqueles concedidos sob condição não relacionada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

17. Tal disciplina foi reforçada pelo § 4º do mesmo artigo, inserido pela Lei Complementar nº 160, de 2017, que determinou a necessidade de cumprimento dos requisitos previstos naquele artigo, ou seja, deve a benesse ter sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como obedecer às demais prescrições contábeis, tributárias e societárias ali contidas.

18. Na presente consulta, as informações prestadas pela consulente no sentido de que movimentava livremente os recursos advindos do benefício fiscal, não direcionando-os para a expansão ou implantação de empreendimentos econômicos são suficientes para concluir que os benefícios a ela concedidos não estão aptos a receber o tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, em razão da ausência daquele requisitos indispensável, conforme entendimento firmado na Solução de Consulta nº 145, de 2020.

## Conclusão

19. Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

19.1. A partir do advento 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 e da base de cálculo da CSLL 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; e

19.2. Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico não atendem os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de observância obrigatória inclusive conforme parte final do § 4º do mesmo dispositivo.

(assinado digitalmente)  
LEIDSON RANGEL OLIVEIRA SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à 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. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

(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 IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit