



Solução de Consulta nº 2.009 - SRRF02/Disit

Data 04 de agosto 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. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

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 e pelo art. 198 da IN RFB nº 1700, de 2017, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A redução de alíquota concedida pelo Artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, com autorização do Convênio CONFAZ de nº 89/05, de 12% para 7%, o que totaliza uma redução de 5% sobre a base de cálculo do ICMS, não pode ser considerada como subvenção para investimento, pois o benefício fiscal concedido não vincula a percepção da vantagem à aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Portanto, a subvenção recebida não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado, devendo ser computada na determinação do IRPJ.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145 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; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198, § 7º e § 8º; Convênio ICMS 89, de 2005; RICMS/SP, de 2000, art. 74 do Anexo II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir 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 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 n.º 12.973, de 2014 e pelo art. 198 da IN RFB n.º 1700, de 2017, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A redução de alíquota concedida pelo Artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, com autorização do Convênio CONFAZ de n.º 89/05, de 12% para 7%, o que totaliza uma redução de 5% sobre a base de cálculo do ICMS, não pode ser considerada como subvenção para investimento, pois o benefício fiscal concedido não vincula a percepção da vantagem à aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Portanto, a subvenção recebida não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado, devendo ser computada na determinação da CSLL.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 145 DE DEZEMBRO DE 2020

Dispositivos Legais: Lei n.º 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; Lei Complementar n.º 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit n.º 112, de 1978; IN RFB n.º 1.700, de 2017, art. 198, § 7º e § 8º; Convênio ICMS 89, de 2005; RICMS/SP, de 2000, art. 74 do Anexo II.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica com ramo de atividade em “industrialização e comercialização de produtos decorrentes do abate de gado bovino e suíno, tais como carne bovina e suína frescas, refrigeradas ou congeladas”, dirige-se à RFB para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal.

2. Informa que o Convênio ICMS 89/05 autoriza os Estados e o Distrito Federal concederem a redução de base de cálculo ou isenção do ICMS nas saídas de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos.

2.1. Seguindo a autorização concedida pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, foi editado o artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, o qual prevê a redução da base de cálculo do ICMS de 12% (doze por cento) para 7% (sete por cento) nas saídas internas dos produtos mencionados no Convênio ICMS 89/05. Diante dos dispositivos acima, conta a consulente com uma redução de alíquota de 5% (cinco por cento) nas saídas internas das mercadorias enquadradas no artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, resultante da diferença entre a alíquota geralmente aplicada pelo Estado de São Paulo (12%) e a utilizada

para a comercialização de carne bovina e suína frescas, refrigeradas ou congeladas, entre outros produtos afins (7%).

3. Segundo a consulente, a "discussão que surge... é se o percentual de redução da alíquota concedido pelo Estado de São Paulo, diante da autorização expedida pelo Convênio CONFAZ de nº 89/05, pode ser interpretada como subvenção, especialmente após o advento da Lei Complementar nº 160/2017, que equiparou todas as subvenções de ICMS a subvenções para investimento...".

4. A consulente detalha seu argumento com base na Lei Complementar nº 160/2017, que "basicamente, editou o artigo 30, da Lei 12.973/14, e equiparou todas as subvenções de ICMS a subvenções de investimento. Em síntese, o comando legal definiu que qualquer benefício fiscal concedido pelos Estados em relação ao ICMS, ainda que inseridos no antigo conceito de subvenção de custeio, são, em verdade, subvenções de investimento, que podem deixar de ser computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL".

LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30. (...)

§ 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.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

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. (Parte mantida pelo Congresso Nacional).

5. Na opinião da consulente, após o advento da Lei Complementar 160/2017, todo e qualquer benefício fiscal concedido pelo Estado deveria ser considerado subvenção para investimento. Lembra que tal entendimento foi corroborado pelo art. 523, do RIR/18 e pelo art. 198, § 8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (acrescentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.881/19).

6. Mesmo diante da legislação mencionada e das convicções manifestadas, a consulente tem "dúvidas com relação a extensão do conceito de subvenção" e "questiona se o montante correspondente a redução de alíquota do ICMS de 12% (doze por cento) para 7% (sete por cento), concedida pelo artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, em consonância com o Convênio CONFAZ nº 89/05, pode deixar de ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo" da CSLL.

7. Nesse sentido, a consulta é “para que seja definida, nesse caso concreto, a extensão do conceito de subvenção, e a possibilidade do seu enquadramento na redução de alíquotas concedidas pelo Estado de São Paulo, consoante autorização contida no Convênio CONFAZ de nº 89/05”.

8. Diante do exposto, questiona:

- 1) *A redução de alíquota concedida pelo Artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, com autorização do Convênio CONFAZ de nº 89/05, de 12% para 7%, o que totaliza uma redução de 5% sobre a base de cálculo do ICMS, pode ser considerada como subvenção de investimento, após o advento da Lei Complementar 160/2017 e, portanto, deixar de ser computada na determinação do IRPJ da CSLL?*
- 2) *Em sendo a resposta ao item acima positiva, ou seja, pela legitimidade de sua dedução, a Consulente indaga se também poderá apropriar os valores correspondentes às reduções nas operações realizadas no prazo prescricional, os últimos 5 (cinco) anos?*
- 3) *Igualmente, em sendo positiva a resposta anterior, indaga a Consulente se poderia promover o lançamento de referidos créditos extemporâneos na apuração do ano corrente, sem promover a retificação das declarações anteriores?*

Fundamentos

9. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo a interpretação da legislação tributária, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária do consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

10. Quanto ao questionamento apresentado, informa-se que a questão a ser solucionada está disciplinada, e, portanto, já foi respondida por esta administração tributária através de Solução de Consulta devidamente publicada: **Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020.**

10.1. Oportuno esclarecer que, nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 22 e 32, as soluções de consulta da Cosit publicadas após 17 de setembro de 2013 vinculam as consultas posteriores com o mesmo objeto. Desse modo, a resposta à indagação da presente consulta será vinculada ao entendimento já proferido através da SC acima mencionada.

11. Os trechos pertinentes da **Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020**, que solucionam o questionamento formulado pela consulente são os seguintes (destaques originais):

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 n.º 12.973, de 2014.

12 O Parecer Normativo (PN) CST n.º 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 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 n.º 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) n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e teve sua forma de registro alterada pela Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014:

DL n.º 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 n.º 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 como 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 subseqüentes.

§ 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 às 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". Grifou-se.

11.1. Do exposto, observa-se que o item 32, acima, esclarece eventual dúvida sobre o afastamento da receita decorrente de subvenção para investimento da composição da base de cálculo do lucro real e, portanto, da incidência do IRPJ e da CSLL. Frise-se que a condição de fruição do benefício é que tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

12. Observa-se, portanto, que há uma ressalva no sentido de que a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL está condicionada a que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, conforme detalhado no § 7º, do art. 198, da IN 1700/2017.

12.1. Destarte, deve-se verificar, no presente caso concreto, se o ato concessivo de redução do ICMS previsto na Lei estadual **vincula o beneficiário** à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, condição para fruição da exclusão prevista no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. A consulente cita os dispositivos concessivos do benefício fiscal como segue:

7. Nesse sentido, foi editado o artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, que prevê a redução da alíquota do ICMS, antes de 12% (doze por cento), nos termos do artigo 54, do RICMS/SP, para 07% (sete por cento), nas saídas internas dos produtos mencionados no Convênio ICMS 89/05, dentre eles os comercializados pela Consulente. Eis a sintaxe dos dispositivos:

RICMS/SP

“Artigo 54 - Aplica-se a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, itens 2, 5, 6, 7, 9, 10, 12, 13, 15, 18, 19 e 20 e § 6º, o terceiro na redação da Lei 9.399/96, art. 1º, VI, o quarto na redação da Lei 9.278/95, art. 19, I, o quinto ao décimo acrescentados, respectivamente, pela Lei 8.198/91, art. 29, Lei 8.456/93, art. 19, Lei 8.991/94, art. 29, I, Lei 9.329/95, art. 29, I, Lei 9.794/97, art. 49, Lei 10.134/98, art. 19, o décimo primeiro e o décimo segundo acrescentados pela Lei 10.532/00, art. 19, o último acrescentado pela Lei 8991/94, art. 29, II):

I - serviços de transporte;

II - ave, coelho ou gado bovino, suíno, caprino ou ovino em pé e produto comestível resultante do seu abate, em estado natural, resfriado ou congelado;” (Destacamos).

“Anexo II – RICMS/SP

Artigo 74 (CARNE) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas saídas internas de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, de forma que a carga tributária resulte no percentual de: (Convênio ICMS-89/05, cláusula segunda) (Artigo acrescentado pelo Decreto 62.401, de 29-12-2016; DOE 30-12-2016)

I - 11,2% (onze inteiros e dois décimos por cento), quando a saída interna for destinada a consumidor final; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 65.255, de 15-10-2020, DOE 16-10-2020; feitos a partir de 15 de janeiro de 2021)

I - 11% (onze por cento), quando a saída interna for destinada a consumidor final;

NOTA - V. PORTARIA CAT-26/17, de 29-03-2017 (DOE 30-03-2017). Concede regime especial de tributação pelo ICMS nas saídas internas, destinadas a consumidor final, de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de ave, leporídeo e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, bem como “jerked beef”

II - 7% (sete por cento), nas demais saídas internas.” (destacamos)

12.1.1 Verifica-se, pelos trechos das normas aduzidos à consulta, que o benefício fiscal previsto não se caracteriza como subvenção para investimento, pois não vincula a percepção da vantagem à aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, conforme preconiza o caput do art. 30, da Lei 12.973, de 2014.

13. Diante do que foi exposto, a redução de alíquota concedida pelo Artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, com autorização do Convênio CONFAZ de nº 89/05, de 12% para 7%, o que totaliza uma redução de 5% sobre a base de cálculo do ICMS, não pode ser considerada como subvenção para investimento e, portanto, deve ser computada na determinação do IRPJ e da CSLL.

14. Saliente-se, por fim, que **competete ao sujeito passivo analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da interpretação dada pela Fazenda Pública ao caso concreto**, não se prestando, portanto, este instituto para convalidar ou invalidar informações apresentadas pelo consultante, mas apenas esclarecer dúvidas circunscritas ao contexto descrito na consulta (artigo 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013).

Conclusão

15. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consultante que:

15.1. 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 e pelo art. 198 da

IN RFB nº 1700, de 2017, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

15.2. A redução de alíquota concedida pelo Artigo 74, do Anexo II, do RICMS/SP, com autorização do Convênio CONFAZ de nº 89/05, de 12% para 7%, o que totaliza uma redução de 5% sobre a base de cálculo do ICMS, não pode ser considerada como subvenção para investimento, pois o benefício fiscal concedido não vincula a percepção da vantagem à aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Portanto, a subvenção recebida não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado, devendo ser computada na determinação do IRPJ e da CSLL.

15.3 Por fim, em razão da resposta acima, negativa ao questionamento “1”, do item “8”, restam prejudicadas as indagações “2” e “3” do citado item “8”.

À consideração do Chefe da Disit.

Assinado digitalmente

LADISLAU BATISTA DE OLIVEIRA FILHO

Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a vinculação 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 16 de setembro de 2013. Nos termos do § 2º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, não cabe recurso nem pedido de reconsideração para a parte em que foi declarada a ineficácia da consulta.

Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Encaminhe-se ao GT-Triagem, gerenciador do BNC, para conhecimento e posterior encaminhamento para ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF02