



Solução de Consulta nº 152 - Cosit

Data 24 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS ENTRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E INTERNAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INCENTIVO OU BENEFÍCIO FISCAL OU FINANCEIRO-FISCAL.

O diferencial de alíquota entre operações internas e interestaduais não tem natureza de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal do ICMS, mas de mera definição de sistemática constitucional de tributação do referido imposto, não se enquadrando na prevista no § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Dispositivos Legais: CF, art 150, § 6º e art. 155, § 2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII; Resolução do Senado, nº 22, de 1989; Lei Complementar nº 160, de 2017, art. 3º e 10; Lei 12.973, de 2014, art. 30; Convênio ICMS nº 190, de 2017, Clausula Primeira, §§ 1º ao 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS ENTRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E INTERNAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INCENTIVO OU BENEFÍCIO FISCAL OU FINANCEIRO-FISCAL.

O diferencial de alíquota entre operações internas e interestaduais não tem natureza de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal do ICMS, mas de mera definição de sistemática constitucional de tributação do referido imposto, não se enquadrando na hipótese prevista no §4º art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Dispositivos Legais: CF, art 150, § 6º e art. 155, § 2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII; Resolução do Senado, nº 22, de 1989; Lei Complementar nº 160, de 2017, art. 3º e 10; Lei 12.973, de 2014, art. 30 e 50; Convênio ICMS nº 190, de 2017, Clausula Primeira, §§ 1º ao 4º.

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada com ramo de atividade de comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos formula a presente consulta conforme a seguir.

2. Informa que comercializa, nas operações interestaduais, seus produtos para os estados do Sudeste com alíquota reduzida de 12% (doze por cento) de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos termos da Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, do Estado do Rio de Janeiro.

3. Transcreve o art. 155 da Constituição Federal e art. 4º do Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro para informar que a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, alterou a legislação do ICMS com a criação de alíquotas diferenciadas, em razão na natureza da operação, objetivando diminuir as desigualdades entre os entes federados.

4. Conclui que a redução da alíquota interestadual, bem como a destinação do valor do diferencial de alíquota para os estados de destino, constitui-se de benefício fiscal para as empresas que se utilizam dessa benesse nas vendas para todas as regiões do país quando da realização de operações interestaduais.

5. Sobre a consulta, informa que busca esclarecimentos acerca da possibilidade de que o referido benefício fiscal de ICMS, concedido por meio da redução da alíquota interestadual do ICMS para as operações de vendas interestaduais, sirva como incentivo para a realização de investimentos, sendo dedutível do IRPJ, e, por conseguinte, também da CSLL, conforme RIR/2018.

6. Salaria ainda que a redução da alíquota interestadual do ICMS e a instituição do diferencial de alíquota são benefícios referendados pelo Convênio ICMS nº 93, de 2015, devendo, portanto, serem considerados como subvenção para investimento, nas disposições da Lei Complementar (LC) nº 160, de 2017.

7. Cita o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, com as alterações do art. 9º, §§4º e 5º, da LC nº 160, de 2017, para salientar que a alteração legislativa, além de outros pontos, trouxe um regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento. Também cita as disposições do §8º do art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

8. Ao final, apresenta o seguinte questionamento:

1) Diante da redução da alíquota interestadual do ICMS e da criação do diferencial de alíquota prevista no art. 155, §2º, VII e VIII da CF/1988, art. 4º, VI e VII do RICMS e no art. 14, "a" da Lei nº 2.657/96, bem como dos detalhes apresentados, combinado com os dispositivos da Lei Complementar nº 160/17, sendo subvenção para investimento a redução de carga tributária concedida pelas referidas normas legais, a receita dela gerada (subvenção) deverá ser excluída do lucro fiscal (Lalur) da consulente?

Fundamentos

9. Na presente, com o objetivo de obter esclarecimentos sobre a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, a consulente informa que, na atividade de comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, vende seus produtos para os estados do Sudeste com alíquota de ICMS reduzida de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais, nos termos do art. 14, “b”, da Lei nº 2.657, de 1996.
10. Ainda que o sujeito passivo tenha citado a legislação do ICMS do Estado do Rio de Janeiro, no caso a Lei nº 2.657, de 1996, e seu domicílio fiscal seja o Estado de São Paulo, a consulta atende aos requisitos da IN RFB nº 1.396, de 2013, considerando que o objeto da presente consulta envolve dispositivos que tratam da regulamentação das alíquotas de ICMS nas operações interestaduais, dispositivo comum a todas as legislações estaduais, de conformidade com a Resolução nº 22, de 1989, do Senado Federal.
11. Assim, referida impropriedade incorrida pela consulente não impede a apreciação eficaz da presente consulta, na medida em que se trata de erro escusável, que não inviabiliza a compreensão do mérito do questionamento, podendo ser superado, nos termos do art. 18, inciso XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013.
12. Importante destacar previamente também, que não é o caso de vincular-se a presente consulta à Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, que embora diga respeito a tema conexo, relacionado à interpretação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, trata de situação diversa da presente, que demanda resposta própria.
13. No presente caso, a consulente invoca a condição de benefício fiscal à simples diferença de alíquota de ICMS entre as operações internas e interestaduais. Aqui, o que se discute é se essa diferença caracterizaria ou não como incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal, dada a exigência contida no § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o que permitiria, observadas as demais prescrições do artigo, a exclusão do montante da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
14. Feitos esses esclarecimentos iniciais, prossegue-se na análise.
15. A resposta à indagação da consulente passa necessariamente pela delimitação do alcance art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, após o advento da Lei Complementar 160, de 2017, com a introdução dos §§ 4º e 5º. Veja-se o teor do dispositivo em foco.

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:(Vigência)

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.

*§ 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)

16. Convém inicialmente observar que a Lei Complementar nº 160, de 2017 não alterou o texto do caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de modo que as condições ali estabelecidas continuam em pleno vigor. Nesse sentido, o § 4º do referido dispositivo, introduzido pela Lei Complementar nº 160, de 2017 deixa claro que a vedação ao estabelecimento de outros requisitos não afasta a exigência dos requisitos constantes do próprio artigo, inclusive os do caput.

17. Assim, da interpretação literal do vigente caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, combinado com o § 4º do mesmo dispositivo, é possível extrair-se a conclusão de que o montante a não ser computado no lucro real a título de subvenção para investimento há de atender os seguintes requisitos: (i) decorrer de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS; (ii) haver sido a subvenção concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (iii) ser a subvenção registrada e registrável contabilmente como reserva de lucros, destinada exclusivamente à

absorção de prejuízos ou aumento de capital, atendidos os demais requisitos contábeis previstos no dispositivo.

18. Portanto, como se vê, no que tange às subvenções concedidas por meio daquele tributo estadual, a primeira condição para enquadramento da situação concreta à hipótese de não computo previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é que haja um ganho por parte do contribuinte, decorrente do recebimento de um "incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal" relativo ao ICMS. Se não há um ganho, ou se há, mas não é decorrente de incentivo ou benefício fiscal do ICMS, não há que se falar em aplicação do referido dispositivo legal. No caso em apreço, conforme veremos na seqüência dos fundamentos desta solução de consulta, não há ganho por parte do contribuinte, muito menos estamos diante de uma hipótese de incentivo ou benefício fiscal.

19. No presente caso, a consulente pretende tratar como "incentivo ou benefício fiscal" a diferença de ICMS decorrente da aplicação das alíquotas interestaduais, comparativamente às alíquotas internas. Para tanto, invoca como dispositivo de concessão do benefício o art. 14, alíneas "a" e "b" da Lei nº 2.657, de 1996 (Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro), conforme texto abaixo, transcrito da consulta apresentada pelo consulente:

Art. 14. A alíquota do imposto é:

a) nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo: 7% (sete por cento);

b) nas demais regiões: 12% (doze por cento)

20. Em realidade, tal sistemática de aplicação de alíquotas diferenciadas decorre da própria matriz constitucional do ICMS, aplicável incondicionalmente a todas as unidades federadas e a todos os contribuintes, não se confundindo com a concessão de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal ao contribuinte. Segue-se a transcrição dos dispositivos constitucionais que tratam da matéria:

CF

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros,

estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

21. Tais regras constitucionais foram regulamentadas na Resolução do Senado nº 22 de 1989, que fixou em 12% (doze por cento) a alíquota do ICMS nas operações interestaduais em geral e de 7 % (sete por cento) nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, conforme texto abaixo transcrito.

Resolução do Senado nº 22, de 1989.

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

22. Como se vê dos textos acima transcritos, o diferencial de alíquota de ICMS entre operações internas e interestaduais é uma medida constitucional que visa estabelecer um equilíbrio entre as arrecadações dos estados de origem e de destino nas operações interestaduais, através da transferência de parte da tributação da origem para o de destino, não tendo nenhum propósito de beneficiar o contribuinte, de modo que nada tem a ver com concessão de incentivo ou benefício fiscal em favor deste.

Conclusão

23. Em face do acima exposto, responde-se à indagação da Consulente afirmando-se que:

23.1. o diferencial de alíquota entre operações internas e interestaduais não tem natureza de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal do ICMS, mas de mera definição de sistemática constitucional de tributação do referido imposto, não se enquadrando na hipótese prevista no § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente

Luiz Marcellos Costa de Brito
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

Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DISIT/SRRF03

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

assinado digitalmente

Fábio Cembranel
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente

Fernando Monbelli

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit