



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª  
RF

---

**Solução de Consulta nº 4.029 - SRRF04/Disit**

**Data** 3 de novembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-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. CONVÊNIO ICMS Nº 100, DE 1997.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos e as condições estabelecidos 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.

De modo que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico, a exemplo dos previstos no Convênio ICMS nº 100, de 1997, não atendem aos requisitos e condições 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 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

Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-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. CONVÊNIO ICMS Nº 100, DE 1997.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do resultado ajustado, desde que observados os requisitos e as condições estabelecidos 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.

De modo que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico, a exemplo dos previstos no Convênio ICMS nº 100, de 1997, não atendem aos requisitos e condições 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 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**

Sob exame, consulta formulada pela pessoa jurídica em epígrafe, que, inicialmente, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Eis o teor da peça consultiva, em que foram realizadas algumas correções gramaticais e omitidos dados sujeitos ao sigilo fiscal (fls. X-XX):

A [...] ora consulente tem como atividade principal a produção de sementes certificadas, destinadas ao plantio, nos termos de seu contrato social anexo. A operação envolvendo a produção de sementes está sujeita às disposições do Convênio ICMS nº 100/97, a qual prevê a isenção do ICMS nas operações internas (ou seja, realizadas dentro das fronteiras do estado) e redução da base de cálculo nas operações de natureza interestadual. Nesse sentido, transcreve a seguir as cláusulas do mencionado Convênio que tratam do tema:

*Cláusula primeira. Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:*

*(...)*

*V - semente genética, semente básica, semente certificada de primeira geração - C1, semente certificada de segunda geração - C2, semente não certificada de primeira geração - S1 e semente não certificada de segunda geração - S2, destinadas à semeadura, desde que produzidas sob controle de entidades certificadoras ou fiscalizadoras, bem como as importadas, atendidas as disposições da Lei nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, regulamentada pelo Decreto nº 5.153, de 23 de julho de 2004, e as exigências estabelecidas pelos órgãos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por outros órgãos e entidades da Administração Federal, dos Estados e do Distrito Federal, que mantiverem convênio com aquele Ministério;*

*(...)*

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

*§ 1º O benefício fiscal concedido às sementes referidas no inciso V da cláusula primeira estende-se à saída interna do campo de produção, desde que:*

*I - o campo de produção seja inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado;*

*II - o destinatário seja beneficiador de sementes inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado;*

*III - a produção de cada campo não exceda à quantidade estimada, por ocasião da aprovação de sua inscrição, pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por órgão por ele delegado;*

*IV - a semente satisfaça o padrão estabelecido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;*

*V - a semente não tenha outro destino que não seja a semeadura.*

*(...)*

*Cláusula quinta. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a: Revogado inciso I da cláusula quinta pelo Conv. ICMS 26/21, efeitos a partir de 01.01.22.<sup>1</sup>*

*I – REVOGADO*

*Redação anterior dada ao inciso I do caput da cláusula primeira, pelo Conv. ICMS 99/04, efeitos de 19.10.04. a 31.12.21.*

<sup>1</sup> Aqui se transcreve a redação atual do inciso I da cláusula quinta, uma vez que a interessada, na petição inicial, citou redação anterior do dispositivo.

- I - não exigir a anulação do crédito prevista nos incisos I e II do artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;*
- II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução;*

Tendo em vista o mencionado diploma normativo, a consulente tem realizado operações abrangidas pelos benefícios de isenção e redução de base de cálculo mencionados acima.

Adicionalmente, tem procedido ao estorno de créditos relacionados ao ICMS, relacionados aos insumos que adquire para a produção de suas sementes.

Isso porque muitos estados não preveem a manutenção de créditos nessa hipótese, não fazendo uso da faculdade outorgada pelo inciso I da Cláusula III [sic]. Nessa situação, a Consulente está obrigada a proceder ao estorno do crédito do ICMS incidente nas entradas, tendo em vista o disposto no inciso II do § 2º do Art. 11 [sic; **rectius**: art. 155] da Constituição Federal:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*(...)*

*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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*(...)*

**§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

**(...)**

**II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:**

**a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;**

**b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;**

Assim, considerando essa disposição constitucional (e dada a ausência de previsão de manutenção do crédito na legislação da maioria dos estados), procede ao estorno dos créditos do ICMS relacionados aos insumos aplicados na produção de sementes cuja saída ocorre sob o abrigo da isenção (operações internas) ou redução de base de cálculo (operações interestaduais), abrangidas pelo Convênio ICMS nº 100/97.

Adicionalmente, informa a Consulente que alguns estados fazem uso em suas legislações das disposições do inciso II da Cláusula Quinta do mencionado Convênio, ou seja, estabelecem que o valor do benefício fiscal seja deduzido na nota fiscal que documenta a circulação da mercadoria, destacando tal redução em seu preço.

Nesse sentido, a consulente constatou que em 7 de agosto de 2017 foi editada a Lei Complementar nº 160/17. Essa norma teve por principal objetivo tratar dos incentivos fiscais concedidos pelos estados da Federação, sem que fossem observadas as disposições da Lei Complementar nº 24/75

(especialmente, disciplinar a questão da concessão de incentivos fiscais sem o amparo em Convênio).

No que interessa para a presente consulta, a mencionada Lei Complementar inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/14, o qual passou a ter a seguinte redação:

*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.*

***§ 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)***

O § 4º do Art. 30 (com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/17) estabelece que os incentivos fiscais e financeiros relativos ao ICMS serão considerados como "subvenções para investimentos". Essa qualificação se aplicaria, nos termos no § 5º, também aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Desde a mencionada alteração, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem-se pronunciado sobre essa questão através de respostas em processos de Solução de Consulta. Dentre essas manifestações, temos as Decisões proferidas de nº 11/20, 15/20, 3.007/20 e mais recentemente a de nº 3.010/20 (que aborda algumas questões relacionadas ao Convênio ICMS nº 100/97)<sup>2</sup>.

Pelo que a Consulente pode deduzir da análise de tais pronunciamentos, a RFB entende que os benefícios fiscais relacionados ao ICMS se revestem da condição de subvenções para investimentos, de modo que a eles seriam aplicáveis as disposições do Art. 30 da Lei nº 12.973/14. Assim, os valores registrados como receita de subvenção (relacionados a incentivos fiscais do ICMS) não deveriam ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL.

Contudo, na leitura das mencionadas manifestações da RFB, a consulente não conseguiu deduzir qual seria o entendimento do referido órgão em relação aos seguintes pontos:

- 1) O regime tributário das subvenções para investimento, no âmbito dos benefícios do Convênio ICMS nº 100/97, aplica-se tanto às hipóteses de redução de base de cálculo (operações interestaduais) como nas hipóteses de isenção (operações internas)?
- 2) Os créditos do ICMS que foram objeto de estorno (tendo em vista que os estados não admitem sua manutenção) são dedutíveis na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)? Essa questão decorre do fato de que, em uma das Soluções de Consulta emitidas (no caso a Solução de Consulta nº 15/2020), parecer ser entendimento da RFB de que esses valores não seriam dedutíveis.
- 3) Na eventualidade de o estado determinar que o valor do benefício fiscal seja reduzido do preço de venda (nos termos do inciso II da Cláusula Quinta do Convênio ICMS nº 100/97), haverá alguma alteração na natureza desse benefício (ou seja, deixará ele de ser considerado uma subvenção para investimento)?
- 4) O abatimento relativo ao desconto do ICMS na nota (nos termos do inciso II da Cláusula Quinta) será dedutível na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)?
- 5) É necessária a constituição da reserva de lucros estabelecida no Art. 195-A da Lei nº 6.404/76 para que seja aplicável aos incentivos fiscais do ICMS, com a conseqüente não tributação desses valores na apuração do IRPJ e da CSLL?
- 6) Na determinação do valor da subvenção a ser registrada no resultado do exercício, o ICMS compreende sua base de cálculo (cálculo por dentro)?

Antes de formular esses questionamentos de forma definitiva, a consulente gostaria de pontuar seu modesto entendimento sobre os temas acima, no objetivo de melhor evidenciar os pontos e fundamentos para sua resposta.

---

<sup>2</sup> Provável referência às Soluções de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020, e nº 15, de 18 de março de 2020, bem como às Soluções de Consulta Disit/SRRF03 nº 3.007, de 14 de agosto de 2020, e nº 3.010, de 10 de novembro de 2020, estando estas duas últimas vinculadas à Solução de Consulta Cosit nº 11, de 2020, que veio a ser reformada pela Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020.

## II.3 DO ENTENDIMENTO DA CONSULENTE.

### II.3.1 Isenções e reduções de base de cálculo relacionados ao ICMS — Subvenções para investimento.

No que se refere a esse tópico, entende a consultante que tanto a redução de base de cálculo quanto a isenção prevista no Convênio ICMS nº 100/97 representam subvenções para investimentos, conforme disciplina do Art. 30 da Lei nº 12.973/14. No que se refere à redução da base de cálculo, parece que tal regime foi inclusive reconhecido pela Resposta à Consulta nº 3.010/20.

Dentro dessa linha, entende que o mesmo regime deve ser atribuído a outras modalidades de incentivos fiscais, como é o caso das isenções do ICMS, tendo em vista que essa também foi considerada pelo Convênio ICMS nº 190/17 (que regulou a Lei Complementar nº 160/17) como pertencente à categoria dos incentivos fiscais, nos seguintes termos:

*Cláusula primeira. Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos 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, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.*

*§ 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a “benefícios fiscais” consideram-se relativas a “isenções, incentivos e 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”.*

*(...)*

*§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:*

*I - isenção;*

*II - redução da base de cálculo;*

*III - manutenção de crédito;*

*IV - devolução do imposto;*

*V - crédito outorgado ou crédito presumido;*

*VI - dedução de imposto apurado;*

*VII - dispensa do pagamento;*

*VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;*

*IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço*

*previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;*

*X - financiamento do imposto;*

*XI - crédito para investimento;*

*XII - remissão;*

*XIII - anistia;*

*XIV - moratória;*

*XV - transação;*

*XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;*

*XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.*

Como se pode notar, a isenção (inciso I) e a redução de base de cálculo de ICMS (inciso II) se classificam na categoria de "benefício fiscal", dentro do escopo da legislação tributária relacionada ao mencionado tributo. Logo, não teria sentido distinguir entre as modalidades de benefício fiscal para efeito de qualificá-las como subvenções.

Assim, considerando que tanto a isenção quanto a redução da base de cálculo estão compreendidas dentro da categoria dos "benefícios fiscais", entende a consultante que estariam enquadradas na definição do caput do Art. 30 (combinado com seu § 4º) da Lei nº 12.973/14.

Nesse caso, as receitas a serem contabilizadas dentro do procedimento estabelecido pelo pronunciamento contábil CPC 07, o qual foi referendado pela Deliberação CVM nº 646/10, em seus itens 29 a 31 (seja em virtude de isenção ou redução de base de cálculo), relacionados aos benefícios atribuídos pelo Convênio ICMS nº 100/97, não se sujeitariam ao IRPJ e CSLL, nos termos do Art. 30 da Lei nº 12.973/14.

### **II.3.2. Dedutibilidade dos créditos estornados, em virtude da vedação de manutenção, por parte dos estados.**

Sobre esse tópico, entende a consultante que os valores relativos aos créditos de ICMS estornados (tendo em vista a ausência de previsão de sua manutenção na escrituração fiscal pela legislação estadual) são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Entende dessa forma, pois tal dedução é expressamente assegurada pelo § 3º do Art. 301 do Decreto nº 9.580/18 (Regulamento do Imposto de Renda):

*Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

*§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do*

*contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).*

*§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.*

*§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.*

Logo, interpretando o mencionado dispositivo, se os tributos recuperáveis não compõem o custo, há que se deduzir que aqueles não sujeitos a esses efeitos (recuperação) devem compor, constituindo, portanto, valor a ser registrado no resultado do exercício, observado o regime de competência. Esse racional se deduz da análise combinada dos §§ 1º e 3º do dispositivo transcrito acima.

No caso em questão (benefícios outorgados pelo Convênio ICMS nº 100/97), o estorno de créditos não é uma opção do contribuinte, mas sim decorre de comando estabelecido na própria Constituição Federal. Logo, entende a consulente que os valores estornados devem ser considerados como custo da semente produzida, tendo em vista não se enquadrar no § 3º do Art. 301 do RIR/18.

Entende a consulente que a situação sob análise diverge da analisada na Solução de Consulta nº 15/20. Com efeito, nessa oportunidade, tratava-se de um benefício fiscal (crédito outorgado) cuja fruição era condicionada à renúncia de créditos escriturais pelo contribuinte (logo, um procedimento facultativo), situação que pode ter contribuído para que a RFB se pronunciasse no sentido de que tais valores seriam indedutíveis.

Logo, considerando que o ICMS incidente na aquisição dos insumos necessários para a produção das sementes não pode ser apropriado por força da Constituição Federal, tais valores compreendem o custo do bem a ser produzido, sendo, portanto, dedutíveis como tal, para efeito de determinação do IRPJ e da CSLL.

Como custos de produção, atendem também aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, estabelecidos no Art. 311 do Decreto nº 9.580/18.

### **II.3.3. Dedução da renúncia tributária na nota fiscal de venda.**

No que diz respeito a esse tópico, entende a consulente que o fato de o estado exigir o desconto do valor do incentivo fiscal na nota de venda não desqualifica sua qualificação como uma subvenção para investimento.

Com efeito, embora a Cláusula Quinta (em seu inciso II) estabeleça que o estado pode condicionar a concessão do benefício ao desconto do valor do ICMS na nota fiscal, uma vez efetuando esse processo, o contribuinte fará jus à isenção do ICMS (ou redução em sua base de cálculo).

Trata-se, portanto, de uma condição para a fruição do benefício, a qual, uma vez cumprida, confirma a possibilidade de sujeição da operação à isenção ou à redução da base de cálculo.

Assim, confirmado o atendimento das condições estabelecidas (dentre elas a de eventualmente deduzir o ICMS desonerado no preço de venda), o benefício será considerado como "perfeito e acabado", dado o implemento da mesma.

De qualquer forma, entende a consultante que a existência de condição não desqualifica os benefícios em questão como pertencentes à categoria de subvenção para investimentos, de modo a fazer jus ao regime tributário estabelecido pelo Art. 30 da Lei nº 12.973/14.

**II.3.4. Dedução dos descontos do ICMS (relativos à renúncia fiscal), na apuração do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)**

Outra questão a ser deduzida diz respeito à dedutibilidade dos descontos de ICMS (dados na nota fiscal de venda), relativos ao valor da desoneração fiscal, na apuração do IRPJ e da CSLL.

Como mencionado no item anterior, alguns estados eventualmente condicionam a fruição do incentivo fiscal (isenção ou redução de base de cálculo do ICMS) à dedução do valor do tributo do preço constante da nota fiscal de venda.

Nessa situação, o valor do ICMS originalmente incluso no preço (tendo em vista que, por princípio, o tributo é repassado no preço, por ser da espécie que contempla a transferência de seu encargo econômico-financeiro à próxima etapa da cadeia de sua circulação) é deduzido do valor total da nota fiscal de venda.

Entende a consultante que essa espécie de desconto seria de natureza incondicional em relação ao cliente da empresa, adquirente da mercadoria. De fato, se considerarmos que, quando da venda (e consequente emissão da nota fiscal), o valor da renúncia fiscal (parcela do ICMS representativa da isenção ou redução da base de cálculo) é deduzido do valor da nota, tal abatimento se enquadraria nas disposições do Art. 26 da Instrução Normativa nº 1.700/17:

*Art. 26. A receita bruta compreende:*

*I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;*

*II - o preço da prestação de serviços em geral;*

*III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e*

*IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.*

*§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:*

*I - devoluções e vendas canceladas;*

*II - descontos concedidos incondicionalmente;*

*III - tributos sobre ela incidentes; e*

*IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.*

Ora, mesmo que se tratasse de um desconto condicional, sua dedução na apuração do IRPJ e da CSLL seria admitida com base no Art. 311 do Decreto nº 9.580/18. Com efeito, por se tratar de um dever legal (exigido pela legislação estadual), representa uma despesa necessária, usual e normal à atividade da empresa, de modo que sua dedução seria assegurada com base na legislação em vigor.

Nesse sentido, entende que o valor do desconto do ICMS abatido na nota fiscal, em virtude da exigência do estado que concede o benefício, é dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

### **II.3.5. Constituição da reserva de lucros prevista no Art. 195-A da Lei nº 6.404/76.**

No que se refere a esse tópico, o caput do Art. 30 da Lei nº 12.973/14 trata da constituição da reserva de lucros (em nosso caso, com o produto da subvenção concedida pelo estado, na forma de isenção e redução de base de cálculo do ICMS, em função do Convênio ICMS nº 100/97), como condição para a fruição de seu regime tributário (não tributação da receita de subvenção registrada contabilmente).

Tratando do tema da tributação de benefícios fiscais de ICMS, há decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que tais eventos não poderiam ser tributados (independentemente da observância de qualquer condição), em respeito ao pacto federativo existente entre os entes políticos da Federação.

Nesse sentido, vejamos decisões proferidas pelo mencionado tribunal superior:

[Neste ponto, omite-se, por brevidade, a reprodução de trechos de decisões judiciais colacionados pela peticionante]

Considerando esses entendimentos (de que os valores relativos aos benefícios fiscais não seriam tributáveis em nenhuma hipótese), há dúvidas sobre a necessidade de observância do dispositivo legal mencionado, que determina a constituição de reserva de lucros nessa hipótese.

Com efeito, tratando-se de uma hipótese de não incidência amparada na Constituição Federal (pelo respeito ao pacto federativo), não parece correto à consulente que essa condição seja aplicável aos incentivos fiscais relacionados ao ICMS. Nesse caso, haveria uma limitação à aplicação das disposições constitucionais, o que não parece refletir o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

### **II.3.6. Cálculo do valor da subvenção — inclusão do ICMS na própria base.**

No que se refere a esse tópico, entende a consulente que o cálculo do valor da subvenção deve levar em consideração o valor do ICMS, mediante a aplicação da metodologia do cálculo "por dentro", ou seja, o valor a ser registrado no resultado deve ser apurado mediante a inclusão do ICMS na própria base.

Isso porque, nos termos da legislação em vigor, o ICMS compõe sua própria base de cálculo. Vejamos exemplificativamente, o que dispõe a legislação do estado de [...], no caso o [...] (Regulamento do ICMS):

*Artigo 49 - O montante do imposto, inclusive na hipótese do inciso IV do artigo 2º, integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (Lei 6.374/89, art. 33, na redação da Lei 11.001/01, art. 1º, XI).*

Uma vez que o cálculo do ICMS é realizado com base nessa metodologia, os benefícios fiscais relacionados a ele também a deveriam seguir. Entende a consulente que isso ocorre, pois o benefício fiscal compreenderia a parcela do imposto calculada também por dentro.

De fato, caso não houvesse a redução de base de cálculo ou a isenção, o ICMS devido ao estado compreenderia também o valor do tributo calculado

segundo essa metodologia, de modo que não faria sentido considerar que no cálculo do benefício (e conseqüentemente da subvenção a ser contabilizada no resultado) deveria se adotar metodologia distinta (por exemplo, aplicando a alíquota sobre a base, sem a inclusão do ICMS).

### III. DOS QUESTIONAMENTOS.

Tendo em vista os fatos narrados acima, bem como as ponderações efetuadas, a Consulente gostaria de obter posicionamento de V.Exas. em relação aos seguintes questionamentos relacionados ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL):

1. É correto o entendimento da consulente no sentido de que o regime tributário das subvenções para investimento, no âmbito dos benefícios do Convênio ICMS nº 100/97, aplica-se tanto às hipóteses de redução de base de cálculo (operações interestaduais) como nas hipóteses de isenção (operações internas)?
2. Também estaria correto seu entendimento no sentido de que os créditos do ICMS que foram objeto de estorno (tendo em vista que os estados não admitem sua manutenção) são dedutíveis na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)?
3. Na eventualidade de o estado determinar que o valor do benefício fiscal seja reduzido do preço de venda (nos termos do inciso II da Cláusula Quinta do Convênio ICMS nº 100/97), haverá alguma alteração na natureza desse benefício (ou seja, deixará ele de ser considerado uma subvenção para investimento)? É correta a interpretação da consulente de que essa circunstância não impacta a qualificação dos incentivos fiscais relacionados ao Convênio ICMS nº 100/97 como subvenções para investimento, nos termos do Art. 30 da Lei nº 12.973/14?
4. Procede a interpretação da consulente de que o abatimento relativo ao desconto do ICMS na nota (nos termos do inciso II da Cláusula Quinta) representa despesa dedutível na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)?
5. Tendo em vista as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (e em respeito ao pacto federativo), é correta a interpretação no sentido de que não se faz necessária a constituição da reserva de lucros estabelecida no Art. 195-A da Lei nº 6.404/76 para que seja aplicável aos incentivos fiscais do ICMS a não incidência de IRPJ e CSLL sobre seus respectivos montantes?
- 6 Na determinação do valor da subvenção a ser registrada no resultado do exercício, o ICMS deveria compreender sua base de cálculo (cálculo por dentro)? Esse entendimento estaria adequado?

2. Esse é o relatório.

## Fundamentos

3. Preliminarmente, exercita-se o juízo positivo de admissibilidade da petição em tela, visto estarem, com efeito, preenchidos os requisitos legais para tanto. Nada obstante, é de acentuar que, com a protocolização da consulta, não se sobrestão prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua eventual solução convalida informações

apresentadas em autos de processos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela resposta (cfr. art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

4. Neste diapasão, no que toca ao enfrentamento dos quesitos deduzidos, constitui um como **prius** lógico averiguar se o benefício fiscal em questão, de que trata o indigitado Convênio ICMS nº 100, de 1997, seria concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico, para fins de eventual subsunção ao tratamento tributário relativo às subvenções para investimento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, com redação da Lei Complementar nº 160, de 2017, e pelo art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, com redação da Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 3 de abril de 2019.

5. A exemplo do que, em situações análogas, fizeram as Soluções de Consulta Cosit nº 55, de 25 de março de 2021, nº 94, de 21 de junho de 2021, nº 108, de 28 de junho de 2021, nº 169, de 27 de setembro de 2021, e nº 99.007, de 27 de setembro de 2021, entre outras, é necessário evocar, ao abrigo do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a orientação firmada pela Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, que reformou a citada Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020, cuja íntegra está disponível na rede mundial de computadores:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-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, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL  
INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-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 da base de cálculo da CSLL apurada na forma do resultado do exercício desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que

tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março 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; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198, § 7º.

[...]

#### **Fundamentos**

[...]

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 contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.*

(…)

*Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para seu recebedor.”*

13 Definidas as características da subvenção, é importante destacar o tratamento tributário conferido a elas pela legislação. Nesse tocante, vislumbram-se duas espécies de subvenção cujo recebimento acarreta para a pessoa jurídica impactos tributários distintos.

14 Em primeiro lugar, existem as chamadas subvenções correntes, de caráter mais genérico, normatizadas pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(…)

*IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.” (grifou-se)*

15 Outro tipo presente na legislação é a subvenção para investimento. Esta espécie foi introduzida inicialmente pelo Decreto-Lei (DL) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e teve sua forma de registro alterada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

DL nº 1.598, de 1977:

“Art. 38 (…)

(…)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

Lei nº 12.973, de 2014:

“Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

*I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou  
II - aumento do capital social.*

*§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:*

*I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*

*II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou*

*III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

*§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*(...)” (grifou-se)*

16 Vê-se portanto que a legislação do imposto de renda apresenta essas duas modalidades de subvenções, que originam consequências tributárias diferenciadas: as subvenções correntes, para custeio ou operação; e as subvenções para investimento. À luz dos dispositivos transcritos, as subvenções correntes devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, elas são e sempre foram consideradas como receitas operacionais; já as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que atendam aos requisitos legais, em especial, que tenham sido concedidas com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e que sejam registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

17 No que toca às subvenções para investimento, deve-se salientar que a mudança da forma com que elas devem ser registradas (evidenciada na alteração normativa posta pela Lei nº 12.973, de 2014, em relação ao que dispunha o DL nº 1.598, de 1977) não trouxe maiores alterações para fins tributários. Pelo contrário, o recente normativo teve o condão exatamente de adequar a legislação tributária às novas normas e critérios contábeis adotados, objetivando a manutenção dos impactos tributários antes

verificados.

18 Na disciplina anterior, essas subvenções tanto poderiam compor o resultado não operacional do exercício, como, alternativamente, serem registradas diretamente no patrimônio líquido, à conta de reserva de capital, desde que observados os requisitos impostos pela legislação, situação em que tais subvenções não seriam computadas na determinação do lucro real. Pelo regramento atual, em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.

19 Vale frisar que essa regra de exclusão das subvenções para investimento do cálculo do lucro real é extensível também à apuração da base de cálculo da CSLL, por força do caput do art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014, segundo o qual aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49.

20 O já mencionado PN CST nº 112, de 1978, ao traçar um paralelo entre a subvenção regulada pelo art. 44, IV, da Lei nº 4.506, de 1964, e a disposta no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598, de 1977, traz relevantes esclarecimentos acerca das diferenças entre subvenções correntes e para investimentos:

“(…)

2.5 (...) *SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.*

(…)

2.6 (...) *o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Essa dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo DL nº 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial (...).*

(…)

2.11. *Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 02/78 (DOU 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação*

específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

2.12. Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não apenas basta o ‘animus’ de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

(...)

#### 7. Conclusão

7.1. Ante o exposto o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

(...)

II – SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

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

(...)” (grifou-se)

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

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

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

*I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou  
II - aumento do capital social.*

*§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:*

*I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*

*II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou*

*III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

*§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.*

*§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.*

*§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.*

*§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.*

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

II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.

24 A LC nº 160, de 2017, foi editada para possibilitar a celebração de convênio entre os estados, com vistas à convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz - intento alcançado com a publicação do Convênio ICMS 190, de 2017. Paralelamente ao seu objetivo principal, trouxe também em seu texto regramento específico quanto ao tratamento de subvenção para investimento de todo benefício fiscal concernente àquele imposto. Este último ponto foi introduzido no ordenamento por intermédio de seu art. 9º, o qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao já mencionado art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

*(...)*

*§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

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

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

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

*Art. 198. ....*

*.....*

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

*(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 3 de abril de 2019) (grifou-se)*

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

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

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

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

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

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

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

[...]

#### **Conclusão**

36 À vista do exposto, responde-se a consulente que, 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.

[...]

38 Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020. As eventuais alterações de entendimento expressos nesta Solução de Consulta alcançam apenas os fatos geradores que ocorrerem após a ciência do consulente, nos termos do art. 17 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. Cabe ressaltar que, esquadrinhando-se o processo administrativo que resultou na emissão da aludida Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2021, percebe-se que a respectiva petição inicial refere, explicitamente, entre outros, os benefícios fiscais de que trata o Convênio ICMS nº 100, de 1997 (cfr. fls. XX e XX daqueles autos), e que — embora tal decisão não tenha pontuado esse fato no seu relatório —, esta concluiu que os benefícios fiscais nela examinados independem da utilização na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, pelo que não se trata de benefícios aptos a receber o tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, forte na orientação firmada pela Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020.

7. É importante esclarecer que também as Soluções de Consulta Disit/SRRF03 nº 3007 e 3010, de 2020 — trazidas à colação pela ora requerente —, foram expressamente reformadas pelas Soluções de Consulta Disit/SRRF03 nº 3004, de 12 de abril de 2021, e nº 3006, de 11 de maio de 2021<sup>3</sup>, respectivamente, em face do advento da Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020. A Solução de Consulta Cosit nº 15, de 2020, por sua vez, por ser anterior à Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020, deve ser lida com temperamentos, **cum grano salis**, em razão do novel entendimento esboçado por esta última.

## Conclusão

8. Ante o exposto, depreende-se que 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 possam 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.

9. Por conseguinte, em face da inafastabilidade do requisito relativo à "concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", 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 financeiro-fiscais concedidos de maneira incondicionada, de forma gratuita ou sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, ou ainda

---

<sup>3</sup> As ementas dessas duas soluções de consulta da Disit/SRRF03 estão disponibilizadas no sítio desta Secretaria Especial na rede mundial de computadores.

àqueles concedidos sob condição não relacionada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. É o que ocorre com a quase totalidade das isenções ou reduções de ICMS.

10. 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 nele previstos, 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 nele contidas.

11. Neste rumo, cumpre sublinhar que não há previsão no Convênio ICMS nº 100, de 1997, no sentido de que o benefício fiscal em apreço foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Por tal razão, à vista do acima exposto, como não se trata de benefício apto a receber o tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, segue-se que todos os quesitos desta consulta restam prejudicados.

Encaminhe-se para procedimento próprio.

*Assinatura digital*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

## **Ordem de Intimação**

Assim sendo, forte no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 2020, que passa a fazer parte integrante, inseparável e complementar do presente ato, como se nele estivesse inteiramente reproduzida, para todos os fins de direito.

Nada obstante, informa-se que, no caso de fundada ocorrência de dissenso interpretativo, desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, na forma do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e dos arts. 7º, § 2º, e 19 a 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, bem como do art. 10 da Norma de Execução Cosit nº 1, de 25 de junho de 2014, sendo aplicável esta última hipótese no caso de existência de despacho decisório de ineficácia sobre a espécie fundado no art. 18, VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Publique-se a ementa desta Solução de Consulta. Registre-se. Intime-se. Adote a unidade desta Secretaria Especial do domicílio tributário da consultante as medidas adequadas à observância do presente ato, na forma do art. 23, V, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

*Assinatura digital*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação