



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	12 – COSIT
DATA	25 de março de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CONCESSÃO INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. 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.

INCENTIVOS FISCAIS. ESTADO DE SÃO PAULO. BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 41 DO ANEXO III DO REGULAMENTO DO ICMS/SP C/C PORTARIA CAT 35/2017. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

Na hipótese em que a consulente demonstre o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o “crédito outorgado” e o crédito “estornado”, a que se referem os dispositivos da legislação estadual apontada.

A operacionalização conjunta e simultânea do benefício previsto no art. 41 do anexo III do RICMS/SP transforma o estorno e o crédito outorgado em crédito presumido. Por tal razão, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e operacionalmente estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro

líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real do período correspondente.

Na hipótese em que a administração tributária profira entendimento no sentido de que não há recebimento de crédito adicional, mas sim irrecuperabilidade do crédito estornado, este será dedutível para fins de apuração do lucro real, desde que reconhecida receita de subvenção no montante equivalente ao crédito outorgado.

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020 E COSIT Nº 55, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

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; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 290, 301 e 302; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 19 e 20 e Pronunciamento Técnicos CPC nº 16 (R1).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CONCESSÃO INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESULTADO AJUSTADO. EXCLUSÃO. 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 resultado ajustado desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

INCENTIVOS FISCAIS. ESTADO DE SÃO PAULO. BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 41 DO ANEXO III DO REGULAMENTO DO ICMS/SP C/C PORTARIA CAT 35/2017. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

Na hipótese em que a consultante demonstre o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante a ser excluído para fins de apuração do resultado ajustado equivale à diferença entre o “crédito

outorgado” e o crédito “estornado”, a que se referem os dispositivos da legislação estadual apontada.

A operacionalização conjunta e simultânea do benefício previsto no art. 41 do anexo III do RICMS/SP transforma o estorno e o crédito outorgado em crédito presumido. Por tal razão, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e operacionalmente estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do resultado ajustado do período correspondente.

Na hipótese em que a administração tributária profira entendimento no sentido de que não há recebimento de crédito adicional, mas sim irre recuperabilidade do crédito estornado, este será dedutível para fins de apuração do resultado ajustado, desde que reconhecida receita de subvenção no montante equivalente ao crédito outorgado.

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020 E COSIT Nº 55, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

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; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 290, 301 e 302; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 19 e 20 e Pronunciamento Técnicos CPC nº 16 (R1).

RELATÓRIO

A consulente acima identificada formula consulta acerca de dúvida da interpretação da legislação tributária federal no que tange às repercussões, na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de créditos de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) concedidos pelo Estado de São Paulo.

2. Afirma que atua no setor têxtil e sua matriz está localizada no Estado de São Paulo, sendo que, nos termos do art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS/SP c/c Portaria CAT 35, de 2017 (ato regulamentar do Estado de São Paulo), o estabelecimento do setor têxtil lá localizado que realizar saídas internas (dentro do estado) de mercadorias poderá aproveitar crédito outorgado (presumido) de ICMS no percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor destas operações.

Artigo 41 (PRODUTOS TÊXTEIS) - O estabelecimento localizado neste Estado que realizar saída interna beneficiada com a redução da base de cálculo do imposto nos termos e condições previstos no artigo 52 do Anexo II deste regulamento, poderá creditar-se de

importância equivalente à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor da referida saída. (Artigo acrescentado pelo Decreto 62.560, de 05-05-2017; DOE 06-05-2017)

3. Expõe que, em contrapartida ao direito de utilização do crédito outorgado, deverá estornar os créditos de ICMS tomados na entrada dos insumos utilizados na produção destas mercadorias abrangidas pelo regime de crédito outorgado (mercadoria que será objeto de venda no mercado interno do Estado de São Paulo).

4. Transcreve o método, previsto no art. 5º, inciso I, da Portaria CAT 35/2017, utilizado para apurar o valor a ser estornado do crédito de ICMS da seguinte forma:

Artigo 5º (...)

I - apurar o valor do crédito a ser estornado mediante a fórmula "E = (B/T) x C, onde:

a) "E" = valor do crédito a ser estornado;

b) "B" = média, dos últimos 12 meses, incluindo o da apuração, do valor total das saídas beneficiadas pelo artigo Y, observado o disposto no inciso II;

c) "T" = média, dos últimos 12 meses, incluindo o da apuração, do valor total das saídas realizadas, observado o disposto no inciso II;

d) "C" = valor do crédito escriturado no período de apuração;

II - não se compreendem nas saídas referidas nas alíneas "b" e "c" do inciso I, aquelas cujos produtos ou outros deles resultantes sejam objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

5. A seguir, apresenta exemplo fictício da aplicação do art. 41 do Anexo III do RICMS/SP c/c Portaria CAT 35/2017:

A - Créditos do Imposto na entrada de insumos: R\$5.000.000,00

B - Estorno proporcional: (R\$1.000.000,00)

C - Crédito outorgado: R\$1.500.000,00

D - Débito do Imposto na saída de mercadorias: (R\$2.000.000,00)

Saldo (A + C - B - D): R\$3.500.000,00

Diferença entre crédito outorgado e estorno proporcional (C - D): R\$500.000,00

6. Assevera que:

6.1. Nos termos do art. 4º da Lei nº 11.945/2009, é expressamente prevista a isenção do IRPJ e da CSLL sobre o valor concedido a título de crédito outorgado de ICMS pelos estados a seus contribuintes;

6.2. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que benefícios fiscais concedidos pelos estados, como crédito outorgado, são considerados como subvenções para investimento;

6.3. Nos termos do art. 198 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017, as subvenções para investimento não deverão ser computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, atendidas as condições legais;

6.4. A premissa é de que cumpre os requisitos legais e infralegais para contabilização das subvenções para investimento;

6.5. O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é pacífico no sentido de que o crédito outorgado de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e

6.6. Não há dúvida de que as subvenções para investimento não são computadas na apuração do lucro real e do resultado ajustado, mas, que, a legislação federal não dispõe de forma clara o que ou qual o valor deve ser considerado como subvenção para investimento, possuindo, assim, dúvida na interpretação da legislação tributária federal acerca de qual o valor deve ser considerado a título de subvenção para investimento concedida pelo Estado de São Paulo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

7. Com base no exposto, questiona:

1) Para fins de aplicação da legislação tributária federal, tomando o exemplo dado no detalhamento da questão, qual o valor deve ser considerado como subvenção de investimento pela consulente: o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de venda de mercadoria (R\$1.500.000) ou a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00)?

2) Se o entendimento da questão "1" for que o valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00) é o valor a ser considerado como subvenção de investimento, nos termos da legislação do imposto de renda, qual o tratamento fiscal deve ser dado à diferença entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00)?

3) Se a resposta da questão "1" for que o valor da diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) é o valor a ser considerado como subvenção de investimento, nos termos da legislação do imposto de renda, qual o tratamento fiscal deve ser dado ao valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00)?

4) O valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00) deve ser adicionado ou excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL?

5) A diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) deve ser adicionado ou excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL?

6) O valor do estorno do crédito na aquisição de insumos (tomando o exemplo dado no detalhamento da questão - R\$1.000.000,00) deve ser considerado como custo ou

despesa operacional (imposto não recuperável), nos termos do art. 289, § 3º, do RIR/99?

8. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

FUNDAMENTOS

9. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria era normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, posteriormente substituída pela IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

10. Convém salientar ainda que o processo de consulta se destina unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, atinentes a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte, não se prestando a verificar, ratificar ou atestar a exatidão dos fatos narrados, das informações ou classificações fiscais prestadas e nem se constituindo em instrumento declaratório de nenhuma condição.

11. Em consequência, as afirmações aqui proferidas são baseadas exclusivamente conforme os fatos descritos no instrumento de consulta, os quais se consideram – fictamente - em conformidade com a legislação, para fins de interpretação da norma, do que resulta permanecer reservado à administração tributária federal a prerrogativa de averiguar, eventualmente, no caso concreto, na medida da proteção do Erário, a realidade e legalidade dos fatos.

12. Assim, satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na da IN RFB nº 2.058, 2021, a presente consulta deve ser solucionada.

13. A questão em exame nesta consulta consiste, fundamentalmente, na determinação das repercussões tributárias advindas do recebimento de créditos outorgados de ICMS, incentivo concedido pelo Estado de São Paulo, com base no art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS/SP, de 2000, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 c/c a Portaria CAT nº 35, de 26 de maio de 2017.

14. A despeito de os questionamentos formulados pela consulente objetivarem respostas relacionadas essencialmente ao tratamento tributário dos montantes envolvidos na operacionalização do benefício fiscal por ela recebido, faz-se necessário abordar uma questão precedente: a aplicação do regime jurídico do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 ao benefício fiscal descrito pela consulente.

15. Neste particular, a Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, abordou os requisitos e condições exigidos para que se aplique o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ao “incentivo e benefício-fiscal ou financeiro fiscal relativo ao ICMS”.

16. Por tal razão, considerando o efeito vinculante das soluções de consulta proferidas por essa Coordenação-Geral, determinado pelo art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, faz-se a vinculação parcial da presente solução de consulta com a solução retro citada, cujos fundamentos seguem abaixo transcritos:

Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020

(...)

9 A consulente relata ser destinatária de incentivo concedido pelo Governo do Estado do Ceará na forma de redução de alíquotas do ICMS de produtos por ela comercializados. Tal redução encontra-se lastreada em lei Estadual e consubstanciada em Termo de Acordo firmado com o referido ente público, o qual prevê como contrapartida “crescimento de faturamento, aumento de empregos, aumento de arrecadação, dentre outros requisitos”. A consulente, afirmando que o incentivo é uma subvenção para investimento, questiona se a receita gerada deve ser excluída do lucro fiscal.

10 Preliminarmente, cabe destacar que a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente. Assim, as afirmações aqui proferidas são baseadas exclusivamente conforme os fatos descritos no instrumento de consulta, os quais se consideram – fictamente - em conformidade com a legislação, para fins de interpretação da norma, do que resulta permanecer reservado à administração tributária federal a prerrogativa de averiguar, eventualmente, no caso concreto, na medida da proteção do Erário, a realidade e legalidade dos fatos.

11 Neste sentido, as conclusões apresentadas nesta consulta partem do pressuposto de que a benesse recebida pela consulente se qualifica, de fato e de direito, como incentivo fiscal e como uma subvenção para investimento, conforme por ela afirmado. Por conseguinte, a resposta ao primeiro questionamento buscará esclarecer se a benesse em questão poderá receber o tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

12 O Parecer Normativo (PN) CST nº 112, de 1978, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, disciplinou, para fins tributários, que a subvenção verifica-se quando:

“(…)

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do CHAMADO CAPITAL PRÓPRIO, ao contrario do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

(...)

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

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

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

“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

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

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

DL nº 1.598, de 1977:

“Art. 38 (...)

(...)

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

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

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

Lei nº 12.973, de 2014:

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

(...)” (grifou-se)

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

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

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

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

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

“(…)

2.5 (...) SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de

recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

(...)

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

(...)

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 02/78 (DOU 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desse subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

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

(...)

7. Conclusão

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

(...)

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

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

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

(...)” (grifou-se)

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

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

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

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

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

23 *Esse é o entendimento consubstanciado nos atos aludidos, os quais se encontram em vigor, sendo, portanto, de observância obrigatória por toda administração tributária federal, não tendo sido mitigado até o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 7 de agosto de 2017. Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa.*

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

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

(...)

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

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

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

econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

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

Art. 198.

.....

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019) (grifou-se)

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

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

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

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

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

31 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.

(...)

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

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

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

20. Por fim, afirma-se que cabe ao beneficiário da benesse fiscal demonstrar que ela cumpre os requisitos exigidos pelo art. 30 da lei nº 12.973, de 2014, portanto, recomenda-se que a consultante reanalise, com base no exposto acima, se a benesse fiscal recebida e descrita na consulta se enquadra como incentivo fiscal classificado como subvenção para investimento e que essa subvenção para investimento atende as condições e requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

21. As conclusões apresentadas nesta consulta considerarão que a benesse por ela recebida enquadra-se, em tese, na moldura normativa do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que não afasta a possibilidade de que eventual procedimento fiscal possa chegar à conclusão diversa, conforme sinalizado no item 11 supra.

22. Ultrapassada esta questão preliminar e adentrando aos questionamentos formulados pela consultante, observa-se que no mérito eles dizem respeito ao tratamento tributário dos montantes relativos às rubricas utilizadas para operacionalização do benefício fiscal e, mais especificamente, à definição das quantias a serem consideradas como receita de subvenção e do montante a ser excluído para fins de aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

23. Em razão da multiplicidade de formas por meio das quais os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros-fiscais do ICMS podem ser operacionalizados, as quais podem envolver a concessão de crédito, o estorno de crédito e aplicação dos mais diversos mecanismos e operações aritméticas, é temerário definir abstratamente um único tratamento tributário passível de alcançar todas as espécies de benesses fiscais, uma vez que ao agir desta forma corre-se o risco de que se

tributem grandezas que não deveriam ser tributas, bem como que se deixe de tributar quantias que, de modo contrário, deveriam ser tributadas.

24. Outra possível consequência frente à variedade de mecanismos utilizados na operacionalização de benefícios fiscais diz respeito a possibilidade de que em determinadas circunstâncias haja diferença entre o montante contabilizado como receita de subvenção e aquele ao qual o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, busca evitar a tributação. Isto é, frente a algumas espécies de benefícios fiscais, é possível que o valor a ser excluído a título de subvenção para investimento para fins de apuração do lucro real e do resultado ajusta seja diferente daquele registrado contabilmente como uma receita de subvenção.

25. Neste cenário, e considerando que a teleologia do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, busca evitar a tributação da parcela do resultado que tem por origem uma subvenção para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, no âmbito dos benefícios do ICMS o valor a ser excluído para fins de determinação do lucro real equivale ao montante que deixa de ser devido ao Estado a título de ICMS, caso o ente público tenha concedido o benefício, repita-se, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

26. Esta é a conclusão alcançada pela Solução de Consulta Cosit nº 55, de 25 de março de 2021, à qual, considerando o efeito vinculante das soluções de consulta proferidas por essa Coordenação-Geral, determinado pelo art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, faz-se a vinculação parcial da presente solução de consulta, e cujos fundamentos seguem abaixo transcritos:

Solução de Consulta Cosit nº 55, de 25 de março de 2021

Fundamentos

(...)

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

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

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

14. *Como consequência, neste caso concreto, o regramento ali previsto somente poderá ser aplicável caso o benefício fiscal concedido à consulente atenda*

também a este requisito contido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, informação que não foi por ela oferecida. Além de observar, por óbvio, os demais requisitos previstos no caput e parágrafos do mesmo artigo.

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

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

Lei nº 12.973, de 2014

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

(...)

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

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

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

(...)

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

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

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

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

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

(...)

Conclusão

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

a) os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo caput e parágrafos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e

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

27. Em termos práticos, a aplicação das conclusões extraídas da Solução de Consulta nº 55, de 2021, ao caso apresentado pela consulente e às parcelas monetárias por ela descritas, passa, inicialmente pela avaliação dos efeitos, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, da operação de estorno do valor ao qual a peticionante denomina de “crédito escriturado no período de apuração”.

28. Nesta perspectiva, infere-se do relato apresentado que o aludido crédito diz respeito, na essência, ao ICMS recuperável por meio de escrita fiscal, contabilizado quando da entrada dos insumos utilizados na produção das mercadorias abrangidas pelo benefício fiscal recebido.

29. Tanto a norma contábil quanto a legislação tributária cuidaram de reger o tratamento dos denominados “impostos recuperáveis”. No plano contábil, o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques, ao dispor sobre o custo do estoque, valor que subsequentemente vem a ser levado

ao resultado como despesa em razão do reconhecimento de uma receita de contrato com cliente, assim prescreve:

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

Estoques

...

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

...

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (grifou-se)

30. De modo análogo, no âmbito da legislação tributária, o Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda), assim dispõe acerca do custo de bens ou serviços, considerados para fins de apuração do resultado tributável:

Seção II

Do lucro bruto

Art. 290. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida, de que trata o § 1º do art. 208 , e o custo dos bens e dos serviços vendidos, de que trata a Subseção III desta Seção (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, caput, inciso II).

...

Subseção III

Do custo de bens ou serviços

Custo de aquisição

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).

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

Custo de produção

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

... (grifou-se)

31. Como se verifica, ambas as disposições normativas, a contábil e a tributária, determinam que os denominados impostos recuperáveis não integram o custo de aquisição e, conseqüentemente, o custo dos bens ou serviços vendidos, de modo que não afetam o resultado tributável.

32. No caso do ICMS, por força do mecanismo da não-cumulatividade, o montante incidente sobre as operações tributadas, que, no caso das vendas, costuma receber a denominação de “ICMS sobre vendas”, “Despesa de ICMS” ou apenas “ICMS”, pode ser deduzido em sua integralidade, mas desde que o custo das mercadorias vendidas não contemple o imposto cobrado na aquisição. Não por outra razão, face a realização desta operação de venda, o contribuinte do ICMS recolherá ao ente estatal apenas a diferença entre o ICMS sobre a venda e o crédito escriturado na compra da mercadoria. É esta a disciplina dos art. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir):

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (grifou-se)

33. Em síntese, o ICMS incidente, por exemplo, sobre a aquisição de mercadorias, não compõe o custo destas, quando recuperável.

34. Por outro lado, quando não recuperável, o ICMS incidente na aquisição da mercadoria comporá o seu custo e afetará o lucro real e o resultado ajustado por meio do próprio custo da mercadoria vendida, que já carregará o dispêndio relativo ao tributo. É a norma que se extrai na interpretação *a contrario sensu* do § 3º do art. 301 do Decreto nº 9.580, de 2018, supratranscrito.

35. Nesta hipótese, o resultado do contribuinte será impactado tanto pelo ICMS incidente sobre as vendas quanto pelo ICMS incorrido na aquisição das mercadorias. Este último, levado ao resultado pela via do custo das mercadorias vendidas.

36. Dito isto, resta averiguar se para fins do IRPJ e da CSLL, na operacionalização do benefício fiscal recebido pela consultente, a combinação das operações de “recebimento de crédito outorgado” com “estorno do crédito do imposto na entrada do insumo” tem o condão de transformar o “crédito do imposto na entrada do insumo” em imposto não recuperável ou, se, noutro ângulo, ao avaliarmos de maneira conjunta e simultaneamente todos os mecanismos envolvidos na operacionalização do benefício fiscal, comparando-se à situação na qual ele inexistente, estaríamos apenas diante do recebimento de um novo crédito recuperável no montante equivalente à diferença entre o valor do “crédito outorgado” e o valor do crédito que hipoteticamente deveria ser estornado.

37. A leitura da Portaria CAT-35, de 26 de maio de 2017 (disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat352017.aspx>>), editada pelo Estado de São Paulo e que “dispõe sobre a opção por crédito outorgado em substituição ao aproveitamento de demais créditos nas operações com produtos têxteis” assim prescreve:

Artigo 1º O estabelecimento localizado neste Estado que realizar saída interna beneficiada com a redução da base de cálculo do imposto nos termos e condições previstos no artigo 52 do Anexo II do RICMS, poderá creditar-se de importância equivalente à aplicação do percentual de 12% sobre o valor da referida saída, observadas as seguintes condições (artigo 41 do Anexo III do RICMS):

I - o benefício condiciona-se a que a saída dos produtos seja tributada;

...

IV - o crédito substitui o aproveitamento de quaisquer outros créditos.

...

Artigo 5º - Para fins de cumprimento do disposto no § 4º do artigo 41 do Anexo III do RICMS (inciso IV do artigo 1º desta portaria), o contribuinte deverá escriturar o crédito relativo ao respectivo serviço tomado ou à respectiva entrada de mercadoria e, no mesmo período de apuração em que ocorrer a referida escrituração, efetuar os seguintes ajustes:

I - apurar o valor do crédito a ser estornado mediante a fórmula “ $E = (B/T) \times C$ ”, onde:

a) “E” = valor do crédito a ser estornado;

b) “B” = média, dos últimos 12 meses, incluindo o da apuração, do valor total das saídas beneficiadas pelo artigo 41 do Anexo III do RICMS, observado o disposto no inciso II;

c) “T” = média, dos últimos 12 meses, incluindo o da apuração, do valor total das saídas realizadas, observado o disposto no inciso II;

d) “C” = valor do crédito escriturado no período de apuração;

II – não se compreendem nas saídas referidas nas alíneas “b” e “c” do inciso I, aquelas cujos produtos ou outros deles resultantes sejam objeto de posterior retorno, real ou simbólico;

III – o valor apurado nos termos do inciso I deverá ser lançado no campo “Outros Débitos” do Livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS, com a expressão “Estorno de Crédito – artigo 41 do Anexo III do RICMS”;

IV – relativamente aos meses em que o benefício previsto no artigo 41 do Anexo III do RICMS ainda não estava vigente, deverão ser consideradas, para o cálculo da média referida na alínea “b” do inciso I, as saídas que seriam amparadas pelo benefício caso este estivesse em vigor no referido período;

V - o contribuinte deverá manter memória dos cálculos efetuados nos termos deste artigo em arquivo digital, pelo prazo previsto no artigo 202 do RICMS, para apresentação ao fisco quando solicitado;

VI – os ajustes previstos neste artigo deverão ser realizados sem prejuízo da observância das demais regras de vedação, estorno e manutenção do crédito, previstas na legislação. (grifou-se)

38. Em que pese este último dispositivo tenha se utilizado do vocábulo “estorno”, o art. 1º da portaria atribui natureza substitutiva do “crédito outorgado”, de modo que este, recuperável, substitui aquele tomado na entrada do insumo, permitindo inferir que, apesar da operacionalização via estorno de crédito, para fins da legislação tributária federal não haveria que se falar em transformação de crédito recuperável em irrecuperável, mas sim apenas na substituição do crédito que já era recuperável por outro de quantia superior e igualmente recuperável.

39. Entretanto, uma vez que não compete a esta Secretaria promover a interpretação dos dispositivos da legislação estadual, também é possível aceitar o entendimento contrário, caso a consulente encontre amparo legal naquele arcabouço normativo para considerar que a operação, especialmente o estorno do crédito, implica irrecuperabilidade do tributo, e não o recebimento de um novo crédito recuperável adicional.

40. Não obstante ao fim e ao cabo o recebimento do benefício fiscal implique, em ambas as hipóteses, a idêntica redução do ônus relativo ao tributo estadual para o contribuinte e, por consequência, leve ao mesmo valor a ser considerado para fins de exclusão do lucro real e do resultado ajustado a título de aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, a opção por um ou outro caminho provavelmente levará ao reconhecimento de quantias diversas a serem contabilmente registradas a título de receita de subvenção.

41. Em ambos os casos, a aplicação das conclusões obtidas na Solução de Consulta nº 55, de 2021, demonstram que o consulente foi subvencionado no montante de R\$500.000,00 no exemplo apresentado, que corresponde ao montante de deixará de ser pago a título de ICMS quando se efetua a comparação entre as situações sem e com benefício, correspondendo à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado. Esta quantia poderá, caso o incentivo tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não ser computada nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante a exclusão do montante a título de subvenção para investimento. Em ambos os casos o valor a ser destinado à constituição da reserva de lucros a que se refere o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, será de R\$500.000,00.

42. Considerando o caminho pelo qual compreende-se que a outorga e o estorno do crédito são mecanismos indissociáveis para fins de operacionalização do benefício fiscal por ela recebido, a verificação do efetivo montante subvencionado parte da premissa de que um não subsiste sem o outro.

43. Se no campo da legislação tributária a adoção de uma ou outra hipótese de tratamento do benefício fiscal leva a resultados idênticos para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, o mesmo não ocorre no âmbito da mensuração da receita contábil de subvenção.

44. Na hipótese em que a legislação estadual compreenda que o estorno do crédito de ICMS a recuperar transforme em irrecuperável um tributo inicialmente qualificado como recuperável, esta operação permitiria que o imposto passasse a integrar a despesa ou o custo de aquisição das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas, bem como o custo de produção dos bens ou dos serviços, sendo dedutível para fins do IRPJ e da CSLL por meio destas rubricas.

45. Neste caso, o consulente teria incorrido em dispêndio de recursos relativo ao tributo ao adquirir a mercadoria que originou o crédito anteriormente recuperável, que representaria fato jurídico que provocaria decréscimo no seu patrimônio, razão pela qual o crédito estornado poderia ser considerado dedutível para que produza efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL.

46. É esta a interpretação que se extrai do § 3º do art. 301 do Decreto nº 9.580, de 2018. A não aplicação deste dispositivo levaria à tributação de parcela que não constitui renda, dado que a impossibilidade de recuperação do tributo tem o condão de confirmar a redução da sua renda.

47. No exemplo dado pela consulente, ao se considerar o crédito estornado como componente da despesa ou do custo e, portanto, dedutível para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, o valor a ser considerado a título de receita contábil de subvenção, ou seja, a receita de subvenção a ser reconhecida equivalerá ao montante do crédito outorgado de R\$ 1.500.000,00.

49. Este montante de receita de subvenção, todavia, não corresponderá à quantia a ser excluída para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado uma vez que a teleologia do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, conforme apontado nas linhas anteriores, indica que a quantia será de R\$ 500.000,00.

50. No caso em tela, tanto na hipótese em que o crédito estornado não venha a compor a despesa ou o custo de aquisição, e a receita de subvenção equivalha à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, quanto naquela em que o crédito estornado venha a compor a despesa ou o custo e a receita de subvenção equivalha ao crédito outorgado, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado é o mesmo, e corresponde a R\$500.000,00, equivalendo à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado. Este último, na demonstração do resultado, ou estará líquido na receita de subvenção (crédito outorgado subtraído do crédito estornado), na primeira hipótese, ou se deslocará desta para despesa ou custo dos bens ou serviços, de forma que receita de subvenção equivalerá ao crédito outorgado.

51. Esta conclusão, todavia, não é automaticamente aplicável a toda e qualquer situação na qual o imposto se torne irrecuperável, dado que se deve analisar o conjunto fático-jurídico aplicável a cada situação.

52. Em síntese, à luz das disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, da Solução de Consulta nº 145, de 2020 e da Solução de Consulta nº 55, de 2021, conclui-se que, a partir das informações apresentadas pela consulente, o benefício fiscal por ela recebido não se qualifica para fins de aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, uma vez que ausente o requisito da “concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico”, um dos requisitos indispensáveis para fins de aplicação daquele dispositivo.

53. No caso concreto, caso consiga comprovar que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e que estão atendidas as

demais prescrições normativas daquele dispositivo legal, o consulente poderá não computar na determinação do lucro real e do resultado ajustado, o montante equivalente à diferença entre o crédito outorgado e o crédito estornado, que corresponde efetivamente ao montante subvencionado uma vez que é a quantia de deixar de ser recolhida ao ente estatal e que, por consequência, compõe o resultado do contribuinte.

54. Para fins da aplicação da legislação do IRPJ e da CSLL, o benefício fiscal recebido deve ser compreendido como um acréscimo do tributo recuperável, não devendo a consulente computar em despesa ou no custo de aquisição do insumo o montante estornado. Nesta hipótese, a receita de subvenção a ser registrada pela consulente equivale à diferença entre os denominados “crédito outorgado” e “crédito estornado”.

55. Por fim, na hipótese de a legislação estadual qualificar o crédito estornado como irrecuperável, este, para fins de aplicação da legislação do IRPJ e da CSLL, poderá compor a despesa ou o custo de aquisição dos insumos. Neste cenário, a receita contábil de subvenção equivalerá ao montante do crédito outorgado. Todavia, assim como no cenário anterior, o montante que não será computado para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado a título de subvenção equivale à diferença entre o “crédito outorgado” e o “crédito estornado”, uma vez que, ao fim e ao cabo, corresponde ao montante que deixará de ser recolhido a título de ICMS.

CONCLUSÃO

56. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

56.1 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 e do resultado ajustado, 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..

56.2 Na hipótese em que a consulente demonstre o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o “crédito outorgado” e o crédito “estornado”, a que se referem os dispositivos da legislação estadual apontada.

56.3. A operacionalização conjunta e simultânea do benefício previsto no art. 41 do anexo III do RICMS/SP transforma o estorno e o crédito outorgado em crédito presumido. Por tal razão, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e operacionalmente estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

56.4. Na hipótese em que a administração tributária estadual profira entendimento no sentido de que não há recebimento de crédito adicional, mas sim irrecuperabilidade do crédito estornado, este será dedutível para fins de apuração do lucro real, desde que reconhecida receita de subvenção no montante equivalente ao crédito outorgado.

56.5 Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020, respeitado o disposto no art. 26 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

Assinatura digital

GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit