Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 29 - Cosit

Data 14 de julho de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art 150, § 6º e art. 155, § 2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII; Resolução do Senado Federal nº 22, de 1989; Lei Complementar nº 160, de 2017, art. 3º e 10; Lei 12.973, de 2014, art. 30; e Convênio ICMS nº 190, de 2017, Clausula Primeira, §§ 1º ao 4º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 152, DE 24 DE SETEMBRO DE 2021.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ISS. REQUISITOS.

Entre outras condições, o favor fiscal do ISS, para fins do tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, deve ser efetivamente uma subvenção para investimento conforme o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; pode ser concedido na forma de redução de impostos; deve ser concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; deve ser reconhecido no resultado com observância das normas contábeis; e não pode permitir a livre movimentação dos recursos auferidos, isto é, não haver a 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.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art 150, § 6º; Lei Complementar nº 116, de art. 8º e art. 8º-A; Lei 12.973, de 2014, art. 30;

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; e Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art 150, § 6º e art. 155, § 2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII; Resolução do Senado Federal nº 22, de 1989; Lei Complementar nº 160, de 2017, art. 3º e 10; Lei 12.973, de 2014, art. 30; e Convênio ICMS nº 190, de 2017, Clausula Primeira, §§ 1º ao 4º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 152, DE 24 DE SETEMBRO DE 2021.

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. ISS. REQUISITOS.

Entre outras condições, o favor fiscal do ISS, para fins do tratamento previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, deve ser efetivamente uma subvenção para investimento conforme o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; pode ser concedido na forma de redução de impostos; deve ser concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; deve ser reconhecido no resultado com observância das normas contábeis; e não pode permitir a livre movimentação dos recursos auferidos, isto é, não haver a 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.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art 150, § 6º; Lei Complementar nº 116, de art. 8º e art. 8º-A; Lei 12.973, de 2014, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; e Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

Relatório

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta à esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB.

2. Informa a consulente que sua atividade principal é "*Instalações de sistema de prevenção contra incêndio, manutenção e reparação de máquinas equipamentos para uso geral não especificados anteriormente, outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente, comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente, serviços de engenharia, atividades de vigilância e segurança privada*".

3. Em síntese, expõe o seguinte (grifos do original):

> Trata-se de alíquota interestadual reduzida nas operações entre os Estados do Sudeste, exceto o Espírito Santo, bem como as alterações trazidas pela Emenda Constitucional 87/15, que alterou o Art. 155, § 2°, VII e VIII da CF/1988 e o Art. 4°, VI e VII do RICMS, o Estado de destino será o detentor do imposto referente a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual.
>
> (...)
>
> O objetivo das mudanças acima destacadas foi o de diminuir a desigualdade entre os entes federativos, visto que, em razão da guerra fiscal que se instaurou no país, as empresas optaram por se estabelecer nos Estados das Regiões Sul e Sudeste.
>
> Nesse sentido, foi necessária a criação do diferencial de alíquota para fomentar a economia nas Regiões Sudeste, Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, visto que a arrecadação do ICMS estava concentrada nas Regiões Sul e Sudeste, no entanto, não excluiu as Regiões SUL e SUDESTE do referido benefício, sendo atribuída a alíquota de 12% para as operações destinadas a essas regiões.
>
> (...)
>
> Podemos concluir, portanto, que com a redução da alíquota interestadual, criou-se um benefício fiscal para as empresas que se utilizam dessa benesse nas aquisições e vendas para todas as regiões do país quando da realização de operações interestaduais.
>
> Dessa forma, é possível afirmar que a Lei Complementar n°. 160/2017 colocou fim à discussão, quando definiu que qualquer benefício fiscal concedido pelos Estados em relação ao ICMS deve ser considerado como subvenção para investimento, vedando-se a exigência de qualquer outro requisito para essa constatação, e considerando que a redução da alíquota interestadual do ICMS e a instituição do diferencial de alíquota são benefícios referendados pelo Convênio ICMS 93/2015, estes também devem ser considerados como subvenção. Entretanto, a referida Lei não pôs fim a discussão sobre como fazer a contabilização desta subvenção para investimento relacionada ao ICMS.

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

(...)

Ainda nesta linha, quanto ao reconhecimento dos benefícios fiscais, as alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são de 5%, podendo ser objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, quando possível a aplicação da alíquota mínima estabelecida para os serviços a que se referem os subitens abaixo dispostos, resultando em carga tributária menor.

Desta feita conclui-se, em analogia, utilizando-se os moldes da definição de benefícios fiscais concedidos em relação ao ICMS, para fazer jus a subvenção, é necessário comprovar anualmente, o crescimento de faturamento, aumento de empregos, aumento de arrecadação, dentre outros requisitos. Ressalte-se ainda que há a autorização para que a consulente possa utilizar esta diferença de carga (subvenção) para investimento dentro do próprio negócio, haja vista o incentivo fiscal concedido à pessoa jurídica do setor de prestação de serviços de engenharia, o que se enquadra a Consulente que desenvolve atividade de serviços de engenharia definida pelo código 71.12-0-00.

Nesse sentido, a Consulente busca esclarecimentos acerca da possibilidade da alíquota mínima de ISS de 2% estabelecida para os serviços de engenharia, resultando em carga tributária menor, seja considerada incentivo para a realização de investimentos, sendo dedutível do IRPJ, e, por conseguinte, também da CSLL, conforme prevê o Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (Decreto n°. 9.580/2018).

(...)

4. À derradeira, apresenta seus questionamentos:

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

2) Diante da aplicação da alíquota mínima de ISS de 2% estabelecida para os serviços de engenharia prevista no Art. 7° da Lei Municipal n° 2.596 de 13 de dezembro de 2013, Lei Complementar 116/2003, lista anexa, itens 7, 7.01, 7.02, bem como dos detalhes apresentados, combinado com os dispositivos da Lei Complementar n° 160/17, sendo subvenção para investimento a redução de carga tributária concedida pelas referidas normas legais, a receita dela gerada (subvenção) deverá ser excluída do lucro fiscal (Lalur) da consulente?

Fundamentos

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

5. Trata-se de Consulta cujo objeto são as alterações no regime das subvenções para investimentos instituídas pela Lei Complementar nº 160, de para fins de 7 de agosto de 2017, para fins de formação do lucro real, em especial os arts. 9 e 10. Como tais dispositivos também se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, esta consulta aplica-se por disposição legal também a esse tributo (inteligência do art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014).

6. Cumpridos os requisitos da norma vigente quando da realização da consulta (Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013), considera-se ela eficaz.

7. O tema abordado no primeiro questionamento já foi objeto de decisão proferida no âmbito desta Coordenação-Geral de Tributação, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 152, de 24 de setembro de 2021. Assim, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa nº 2.057, de 9 de dezembro de 2021, esta Solução de Consulta encontra-se àquela parcialmente vinculada, nos termos a seguir:

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

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

15. A resposta à indagação da consulente passa necessariamente pela delimitação do alcance art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, após o advento da Lei Complementar 160, de 2017, com a introdução dos §§ 4º e 5º. Veja-se o teor do dispositivo em foco.

> *Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:(Vigência)*
>
> *I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou*
>
> *II - aumento do capital social.*
>
> *§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*
>
> *§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:*
>
> *I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*
>
> *II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou*
>
> *III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*
>
> *§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*
>
> *§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.(Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)*

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

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

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

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

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

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

Art. 14. A alíquota do imposto é:

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

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

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

CF

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

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

(...)

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

(...)

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

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

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

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

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

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

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

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

Resolução do Senado nº 22, de 1989.

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

> *Art. 1° A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.*
>
> *Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:*
>
> *I - em 1989, oito por cento;*
>
> *II - a partir de 1990, sete por cento.*
>
> *Art. 2° A alíquota do imposto de que trata o art. 1°, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.*

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

8. Tem-se, portanto, que a alíquota interestadual e o diferencial de alíquota do ICMS, previstos nos incisos VII e VIII do art. 150 da Constituição Federal, de 1988, não têm natureza de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal do ICMS, mas de mera definição de sistemática constitucional de tributação do referido imposto.

9. Em relação à definição municipal de aplicar a alíquota mínima exigível do ISS (Constituição Federal, de 1988, art. 156, §3º, I e Lei Complementar nº 116, de 2003, art. 8º-A) em certas circunstâncias, impende ser observados os requisitos gerais para fins do tratamento dispensado às subvenções para investimento. Neste ponto, salienta-se que os §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, somente são aplicáveis ao ICMS.

10. Assim, não há previsão para que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ISS sejam considerados, em geral, subvenções para investimento, devendo ser aferida essa condição caso a caso.

11. Sobre o assunto, assim dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março 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:

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

> 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.

12. Tem-se, portanto, entre outras condições, que o favor fiscal, para fins do tratamento do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014:

a) deve ser efetivamente uma subvenção para investimento;

b) pode ser concedido na forma de redução de impostos;

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

c) deve ser concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;

d) deve ser reconhecido no resultado com observância das normas contábeis; e

e) não pode permitir a livre movimentação dos recursos auferidos, isto é, não haver a 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;

13. Em relação à caracterização da subvenção para investimento, item 'a)' do parágrafo anterior, assim dispôs o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978:

> 2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU 16.01.1978). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO 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 específica. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.1973), 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, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. (...)
>
> 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 basta apenas 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.

14. De todo o exposto, conclui-se, para fins de o tratamento do ISS dispensado à consulente enquadrar-se no disposto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que a inobservância de quaisquer dos requisitos acima é obstáculo insuperável. Ao contrário, estando presentes todos esses requisitos e sendo observadas as demais disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e do art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, pode o incentivo gozar desse tratamento.

Conclusão

15. Soluciona-se a consulta nos seguintes termos:

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente

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

b) entre outras condições, o favor fiscal do ISS, para fins do tratamento do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, deve ser efetivamente uma subvenção para investimento conforme o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; pode ser concedido na forma de redução de impostos; deve ser concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; deve ser reconhecido no resultado com observância das normas contábeis; e não pode permitir a livre movimentação dos recursos auferidos, isto é, não haver a 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.

assinado digitalmente
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit para aprovação.

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

Ordem de Intimação

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

assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit

Cópia Simples - Documento nato digital não assinado eletronicamente