



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO 00000.000000/0000-00

SOLUÇÃO DE CONSULTA 107 – COSIT

DATA 25 de abril de 2024

INTERESSADO CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF 00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS. EXCLUSÃO. PREJUÍZO FISCAL.

Não há norma que determine que a pessoa jurídica somente possa excluir os valores relativos à subvenção para investimento na determinação do lucro real em caso de apuração de lucro líquido, de forma que não haja incremento de eventual prejuízo fiscal apurado.

Se em determinado período a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de incentivos fiscais, tal destinação deverá ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 30 e 50; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 198.

RELATÓRIO

A consulente, pessoa jurídica acima identificada, afirma que exerce como atividade principal o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01) e que usufrui de benefício fiscal na forma de crédito presumido concedido pelo Estado do Pará, enquadrando-o como subvenção para investimento.

2. Informa que apura o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) trimestralmente e que nos 2º, 3º e 4º trimestres de 2018 e em todos os trimestres de 2019 operou com prejuízo, não obtendo lucros que pudessem ser destinados à reserva de lucros, e questiona se o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que determinaria o não cômputo das subvenções para investimento na apuração do lucro real, também se aplicaria aos períodos em que a empresa opera com prejuízo, isto é, se a exclusão das subvenções para investimento da determinação do lucro real poderá aumentar o saldo de prejuízo fiscal nos períodos em que a empresa deixar de apurar lucro.

3. Expõe que a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e o art. 261 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/18), preveem a exclusão do prejuízo fiscal do lucro líquido em percentual máximo de 30% (trinta por cento) do lucro e que o lucro real, caso seja negativo, comporá o saldo de prejuízo fiscal.

4. Translada o art. 258 do RIR/2018, que contém a definição de lucro real, entendendo que, se o lucro real for negativo, o saldo comporá o prejuízo fiscal.

5. Compreende que, se a exclusão do valor da subvenção para investimento ocorrer em período em que a empresa não apure lucro líquido, o prejuízo fiscal sofrerá um incremento, não sendo possível a constituição da reserva de lucros neste período.

6. Transcreve o *caput* e os §§ 1º e 3º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e infere que a lei determina expressamente que, quando a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido inferior à parcela decorrente de subvenções para investimento, e, neste caso, não puder ser constituída a reserva de lucros, esta deverá sê-lo em períodos subsequentes em que sejam apurados lucros.

7. Apresenta as seguintes dúvidas:

1) a Consulente tem o direito de não incluir/excluir os valores equivalentes às subvenções para investimento na determinação do lucro real, mesmo que no período a empresa apure prejuízo contábil ou o lucro líquido seja inferior ao valor das subvenções? Neste caso, a empresa aumentará o saldo de prejuízo fiscal?

2) Neste caso, a Reserva de Lucros poderá ser constituída em períodos subsequentes em que a pessoa jurídica apure lucro?

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, vigente à época da apresentação da consulta.

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 Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

10. Ademais a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações

ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

11. Informa-se ainda à consultante que, apesar de a consulta ter sido apresentada na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, as normas relativas ao processo de consulta agora estão contidas na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que revogou a primeira.

12. Sobre as subvenções para investimento, a legislação de regência vigente à época da apresentação da consulta estabelecia:

Lei nº 12.973, de 13 de maio 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: (Vigência)

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

II – aumento do capital social.

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

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

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

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

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

(...)

Art. 50. 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. (Vigência)

.....

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 17 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:

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.

§ 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)

(grifos não constam do original)

12.1. Do exame dos dispositivos colacionados acima, infere-se que:

a) se em determinado período a pessoa jurídica apurou prejuízo contábil e não pode constituir a reserva de incentivos fiscais, tal destinação deveria ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. Assim, diferentemente do que foi questionado pela consulente na questão de número 2, para que não ocorra a tributação dos valores contabilizados como subvenção para investimento, a reserva de lucros não somente poderia, mas deveria ser constituída nos períodos posteriores em que houvesse o auferimento de lucro;

b) caso seja adotada a periodicidade trimestral para apuração do IRPJ, situação da consultante, o registro na reserva de incentivos fiscais deveria ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso, quando houvesse a apuração de lucros; e

c) o valor excluído da apuração do lucro real na parte A do e-Lalur deveria ser controlado na parte B.

12.2. Veja-se também que o § 3º tanto do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto do art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, utilizou a expressão “prejuízo contábil ou lucro líquido contábil”. Dessa forma, o valor registrado na reserva de incentivos fiscais a título de subvenção para investimento era limitado ao lucro líquido contábil do período em questão.

13. O prejuízo fiscal, por sua vez, é o valor negativo obtido após a realização dos ajustes permitidos e/ou determinados na legislação do IRPJ, adições e exclusões, a partir do lucro ou prejuízo contábil apurado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

13.1. Por conseguinte, considerando-se a hipótese em que houve prejuízo contábil em determinado trimestre e a pessoa jurídica realizou a exclusão dos valores relativos à receita de subvenção para investimento na determinação do lucro real, pode ocorrer o aumento do prejuízo fiscal inicialmente apurado. Em outras palavras, não há norma que determine que a pessoa jurídica somente possa excluir os valores relativos à subvenção para investimento da determinação do lucro real em caso de apuração de lucro líquido, de forma que não haja incremento de eventual prejuízo fiscal apurado.

13.2. As regras contidas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo a autorização legal para exclusão dos valores recebidos a título de subvenção governamental para investimento da determinação do lucro real, visavam permitir que o beneficiário da subvenção destinasse de forma efetiva e específica à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, evitando-se não apenas a incidência de tributação, mas também a distribuição de tais recursos aos sócios e/ou titular da pessoa jurídica.

14. Frisa-se, contudo, a necessidade de a pessoa jurídica constituir a reserva de incentivos fiscais nos períodos subsequentes em que aufera lucro e do controle dos valores no e-Lalur, para que haja a adição dos respectivos valores à apuração do lucro real em caso de descumprimento das condições previstas na legislação.

15. Ademais, cientifica-se à consultante que o entendimento exposto nesta Solução de Consulta também se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por força do art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014.

16. Por fim, registra-se que a Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, convertida na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, revogou os dispositivos referenciados na presente Solução de Consulta, com produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

CONCLUSÃO

17. Com base no exposto, responde-se à consulente que:
- 17.1. não há norma que determine que a pessoa jurídica somente possa excluir os valores relativos à subvenção para investimento na determinação do lucro real em caso de apuração de lucro líquido, de forma que não haja incremento de eventual prejuízo fiscal apurado; e
- 17.2. se em determinado período a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil e não puder constituir a reserva de incentivos fiscais, tal destinação deverá ser feita à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinatura Digital

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura Digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit

Assinatura Digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da referida Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura Digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit