



Solução de Consulta nº 169 - Cosit

Data 27 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

É facultativo o registro da subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico na conta de reserva de incentivos fiscais, que permite a sua exclusão na determinação do lucro real, desde que, por via de regra, seja efetuado até 31 de dezembro do ano em curso. Por outro lado, a não constituição dessa reserva implicará a tributação da subvenção na pessoa jurídica, pelo que a distribuição aos sócios de parcela do lucro decorrente daquela não ficará sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, observadas as disposições da legislação tributária.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 160, de 2017; Lei nº 6.404, de 1976, art. 195-A; Lei nº 9.249, de 1995, art. 10; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 523; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 40, IX, e 198; Pronunciamento Técnico CPC 07.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

É facultativo o registro da subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico na conta de reserva de incentivos fiscais, que permite a sua exclusão na determinação do resultado ajustado, desde que, por via de regra, seja efetuado até 31 de dezembro do ano em curso. Por outro lado, a não constituição dessa reserva implicará a tributação da subvenção.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 160, de 2017; Lei nº 6.404, de 1976, art. 195-A; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 523; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 40, IX, e 198; Pronunciamento Técnico CPC 07.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins nos termos do art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de

2003. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976).

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 124, DE 29 DE SETEMBRO DE 2020, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (D.O.U.) DE 01 DE OUTUBRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 160, de 2017; Lei nº 6.404, de 1976, art. 195-A; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, IX; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 523; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 40, IX, e 198; Pronunciamento Técnico CPC 07.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976).

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 124, DE 29 DE SETEMBRO DE 2020, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (D.O.U.) DE 01 DE OUTUBRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 160, de 2017; Lei nº 6.404, de 1976, art. 195-A; Lei nº 10.637, de 2002, art. art. 1º, § 3º, X; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 523; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 40, IX, e 198; Pronunciamento Técnico CPC 07.

Relatório

Examina-se consulta formalizada pela pessoa jurídica em epígrafe. Inicialmente, esta alega possuir os seguintes incentivos fiscais relacionados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS):

a) crédito presumido de 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) do imposto incidente nas vendas de produtos que possuïrem em sua composição, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) de algodão, nos termos do art. 75 [inciso VII] do Decreto Estadual nº 43.080, de [13 de dezembro de] 2002;

b) crédito presumido nas vendas de produtos relacionados ao Regime Especial de Tributação que menciona;

c) incentivo à pontualidade do recolhimento do ICMS, mediante desconto de 1% (um por cento) sobre o saldo devedor do tributo, na forma do art. 9º da Lei Estadual nº 22.549, de [30 de junho de] 2017, e do Decreto Estadual nº 47.226, de [2 de agosto de] 2017.

2. De seguida, colaciona o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com redação da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017; os arts. 3º e 10 desta última, bem como o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ao tempo que articula possuir incentivos fiscais do ICMS que se enquadram como subvenções para investimento, nos termos desses dispositivos.

3. Entende que os incentivos fiscais relativos ao ICMS que possui, os quais considera enquadrar-se como subvenções para investimento, poderão ou não, à sua livre escolha, ser registrados como reserva de incentivos fiscais e que, em caso positivo, não estarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tampouco da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), caso opte pelo regime de tributação desse imposto com base no lucro real.

4. Pondera que, caso opte por não reconhecer as subvenções para investimento na conta contábil de reserva de incentivos fiscais, estas ficarão sujeitas à incidência dos mencionados tributos, podendo a consultante, neste caso, distribuir a parcela do lucro correspondente sem incidência do Imposto sobre a Renda na fonte.

5. Interroga se poderá optar por registrar um de seus incentivos fiscais (subvenção para investimento) como reserva de incentivos fiscais em conta destacada no patrimônio líquido (não computada na determinação do lucro real e na base de cálculo das referidas contribuições) e outro incentivo fiscal como receita tributada, sendo possível o lucro decorrente deste ser distribuído aos sócios sem tributação.

6. Ademais, indaga se a opção pelo registro do incentivo fiscal (subvenção para investimento) como reserva no patrimônio líquido (não computada na determinação do lucro real e na base de cálculo das contribuições) ou como receita normalmente tributada pode e deve ser feita a cada ano-calendário, podendo ser alterada no exercício seguinte, ou se pode ser feita e alterada a cada mês.

7. Ao final, a interessada presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

9. À partida, cumpre sublinhar que o feito sob exame preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, salienta-se que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas no processo, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela correspondente resposta, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

10. Nesta esteira, ressalta-se que a presente decisão não ratifica ou nega a assertiva da consulente de que os incentivos e/ou benefícios relativos ao ICMS por ela mencionados constituiriam subvenções para investimento por, alegadamente, preencherem os requisitos e condições previstos na Lei Complementar nº 160, de 2017; no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e no art. 198, caput e §§ 1º a 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

11. Por oportuno, em que pese a consulente não tenha fornecido elementos que permitam um juízo conclusivo a respeito da natureza dos incentivos e/ou benefícios relatados, as poucas informações por ela oferecidas não indicam que aqueles incentivos constituem subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

12. No entanto, como esta não é a questão objeto da dúvida por ela formulada, e tendo em vista que compete à própria consulente a verificação do seu efetivo enquadramento nas hipóteses legalmente previstas, recomenda-se à peticionante que observe as soluções de consulta relativas ao tema, proferidas por este órgão, a exemplo das Soluções de Consulta Cosit nº 145, de 2020, nº 55, de 2021, nº 94, de 2021 e nº 108, de 2021. Destaca-se que nestas duas últimas restou consignado que “os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação expansão de empreendimento econômico não atendem os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de observância obrigatória inclusive conforme parte final do § 4º do mesmo dispositivo”.

13. No que toca às dúvidas formuladas, essencialmente, elas dizem respeito a duas questões. A primeira, se, para fins fiscais, o registro das subvenções para investimento como reserva de incentivos fiscais é uma faculdade conferida ao contribuinte. A segunda, em que momento essa faculdade pode ser exercida, se a cada ano-calendário, com a possibilidade de alteração no exercício seguinte, ou se pode ser alterada a cada mês.

DO IRPJ E DA CSLL

14. Isto posto, cabe recordar o disposto no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que prevê a seguinte opção:

Art. 195-A. A assembleia-geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, **destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos**, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

(destaque nosso)

15. Assinale-se que o Pronunciamento Técnico CPC 07 trata da contabilização de subvenções governamentais, assim dispondo:

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, **reconhecida como receita nos períodos apropriados**;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. **A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação**;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, **é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado**. 15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, **pode** ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

(destaque e grifos nossos)

16. Ao seu turno, preconiza a Lei nº 12.973, de 2014 (cfr. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que aprova o Regulamento do Imposto sobre a Renda, art. 523):

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em

reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II- aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal [ICMS], 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)

(grifos nossos)

17. Adicionalmente, estabelece a Lei Complementar 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. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

(destaques nossos)

18. Neste cenário, estatui a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017:

*Art. 40. Ressalvado o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 36, **não integram as bases de cálculo** de que tratam os arts. 33, 34 e 39:*

[...]

***IX - as receitas de subvenções para investimento de que trata o art. 198 e as receitas relativas a prêmios na emissão de debêntures de que trata o art. 199, desde que os registros nas respectivas reservas de lucros sejam efetuados até 31 de dezembro do ano em curso**, salvo nos casos de apuração de prejuízo previstos no § 3º do art. 198 e no § 3º do art. 199.*

[...]

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.

[...]

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.

(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019)

(ênfase acrescentada)

19. Do exame dos dispositivos legais e regulamentares colacionados acima, depreende-se que uma das condições para a não tributação do valor subvencionado é a sua destinação (facultativa) à reserva de incentivos fiscais, denotada pela utilização do verbo “poderá” na dicção do art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Logo, inferese-se que a não constituição dessa reserva implicará a tributação da subvenção na pessoa jurídica pelo IRPJ e pela CSLL.

20. Neste sentido, a distribuição aos sócios de parcela do lucro decorrente das subvenções governamentais para investimento também não ficará sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, inclusive por força do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

21. Não obstante isso, em relação ao IRRF, atenta-se para a regulamentação estabelecida na IN RFB nº 1.700, de 2017:

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme previsto no inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

[...]

(grifos nossos)

22. Ainda no que diz respeito à primeira pergunta, cabe transcrever a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 497, de 27 de setembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 02 de outubro de 2017, que esclarece que a constituição de reserva de lucros para a contabilização de valores recebidos a título de subvenções é imposição fiscal que somente se aplica para os casos de subvenção para investimento que atende aos requisitos legais para fins de exclusão na determinação do lucro real, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

SUBVENÇÕES E DOAÇÕES NÃO CLASSIFICÁVEIS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE LUCROS. CONSTITUIÇÃO. DESNECESSIDADE.

A constituição de reserva de lucros relativamente às doações e subvenções econômicas auferidas é imposição fiscal que somente se aplica aos casos em que a subvenção atenda aos requisitos legais para seu enquadramento como

subvenção para investimento e consequente exclusão na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: Art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964; art. 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017; PN CST nº 112, de 1978.

23. Assim, no contexto das últimas manifestações proferidas por esta Coordenação, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Por conseguinte, a constituição de reserva de lucros no valor da subvenção, por si só não a torna passível de exclusão do lucro real e do resultado ajustado, sendo indispensável que ela possua os elementos suficientes que permitam o seu enquadramento como a subvenção para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. É o que se extrai do parágrafo 19 da Solução de Consulta Cosit nº 497, de 2017.

24. Com relação ao segundo e ao terceiro questionamentos apresentados pela consultante, verifica-se que o opcional registro da subvenção para investimentos na reserva de incentivos fiscais deve ser efetuado, por via de regra, até 31 de dezembro de cada ano em curso. Ademais, o valor da receita decorrente da subvenção deve ser reconhecido conforme preceitua a legislação comercial, isto é, com observância do regime de competência, à medida que atendidos os critérios para o seu reconhecimento no resultado da pessoa jurídica.

25. Frisa-se que o valor da subvenção para investimento que for excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL deverá, conforme preceitua o § 5º do art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017, ser controlado na parte B do e-Lalur e do e-Lacs, respectivamente, para ser adicionado à apuração do lucro real e do resultado ajustado em caso de descumprimento das condições previstas na legislação de regência.

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

26. No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o art. 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, preceituam que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo de apuração, as receitas de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público. Observe-se:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

.....

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

27. Inclusive, conforme a seguir depreendido, tal conclusão pode ser extraída dos dispositivos da Solução de Consulta Cosit nº 124, de 29 de setembro de 2020, publicada no Diário Oficial da União (D.O.U.) de 01 de outubro de 2020, razão pela qual a presente Solução de Consulta fica parcialmente vinculada àquela, por força dos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013 (grifou-se):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSOS DO AFRMM. EMPRESA BRASILEIRA DE NAVEGAÇÃO.

A destinação de recursos do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) a uma empresa brasileira de navegação, para utilização nos termos do art. 19, inciso I, da Lei nº 10.893, de 2004, caracteriza-se como espécie de subvenção governamental; tal subvenção, no entanto, não pode ser classificada genericamente como subvenção para investimento, devendo-se verificar em cada situação específica de utilização do recurso se foram observadas todas as condições para que haja o enquadramento nesse tipo especial de subvenção.

Os recursos do AFRMM destinados a uma empresa brasileira de navegação, nas hipóteses em que possam ser classificados como subvenção para investimento, não integrarão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa. Caso se enquadrem como subvenção corrente, para custeio ou operação, os valores recebidos devem ser acrescidos à base de cálculo da referida contribuição, em seu regime não cumulativo.

(...)

11. A solução de consulta acima colacionada fornece os elementos essenciais para análise dos questionamentos ora apresentados, dela podendo-se extrair que:

(...)

b.2) as subvenções para investimento ocorrem quando a transferência de recursos, necessariamente oriundos de pessoas jurídicas de direito público, tiver por finalidade auxiliar a subvencionada na aplicação específica em bens ou direitos visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos – desde que registradas em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976), as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real;

(...)

e) as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, nos termos do art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º, §3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

28. Portanto, resta claro que as subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

29. Contudo, diferentemente do que ocorre no caso do IRPJ e da CSLL, não há necessidade do registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976).

30. Por fim, cabe repisar, no entanto, que também em relação às contribuições, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para que faça jus à exclusão das bases de cálculo a que se referem o art. 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Conclusão

31. Em face do exposto, conclui-se que:

31.1. é facultativo o registro da subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico na conta de reserva de incentivos fiscais. Contudo, o referido registro é indispensável para que seja permitida a exclusão da subvenção de investimento na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que, por via de regra, seja efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

31.2. por outro lado, a não constituição dessa reserva implicará a tributação daquelas exações pelo IRPJ e pela CSLL, na pessoa jurídica, sobre a subvenção governamental para investimento, pelo que a distribuição aos sócios de parcela do lucro

decorrente daquela não ficará sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, observadas as disposições da legislação tributária.

31.3. as subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas das bases de cálculos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do art. 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976).

Assinatura digital

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se às Coordenações de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinatura digital

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

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a solução acima proposta. Publique-se. Intime-se.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit