DOCUMENTO VALIDADO

Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	216 – COSIT
DATA	8 de outubro de 2025
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000.000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REVOGAÇÃO DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVA SISTEMÁTICA INTRODUZIDA PELA LEI Nº 14.789, DE 2023. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS FEDERAIS.

A partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções para investimento e seus efeitos tributários estão regidos pela Lei nº 14.789, de 2023. Para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 2024, em razão da entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, e ante a ausência de previsão legal, não há mais hipótese na norma que autorize a exclusão da base de cálculo do IRPJ das receitas decorrentes de subvenções governamentais, independentemente de serem classificadas como subvenções de custeio ou investimento, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido, seja qual for o regime de apuração - lucro real, presumido ou arbitrado.

Dispositivos legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30, 50; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19, VI e 19-A, III e § 1º; Lei nº 14.789, de 2023, arts. 1º, 21, 22; Lei nº 5.172 de 1966, arts. 111, 176; Lei nº 6.404 de 1976, arts. 177, 187; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º, 12. RICMS/SP, anexo III, art. 40.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REVOGAÇÃO DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVA SISTEMÁTICA INTRODUZIDA PELA LEI Nº 14.789, DE 2023. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS FEDERAIS.

A partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções para investimento e seus efeitos tributários estão regidos pela Lei nº 14.789, de 2023. Para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 2024, em razão da entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, e ante a ausência de previsão legal, não há

mais hipótese na norma que autorize a exclusão da base de cálculo da CSLL das receitas decorrentes de subvenções governamentais, independentemente de serem classificadas como subvenções de custeio ou investimento, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido, seja qual for o regime de apuração - resultado do exercício, resultado presumido ou resultado arbitrado.

Dispositivos legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30, 50; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19, VI e 19-A, III e § 1º; Lei nº 14.789, de 2023, arts. 1º, 21, 22; Lei nº 5.172 de 1966, arts. 111, 176; Lei nº 6.404 de 1976, arts. 177, 187; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 9º, 12. RICMS/SP, anexo III, art. 40.

RELATÓRIO

O consulente acima identificado, pessoa jurídica de direito privado, devidamente qualificado e representado nos autos, formalizou o documento de fls. 5 a 8, objetivando sanar dúvida sobre interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. A consulta, datada de 26 de janeiro de 2024 e formalizada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, trata da concessão de incentivos estaduais de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na modalidade de crédito presumido, e de seu enquadramento como subvenção para investimento, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, convertida na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.

3. O consulente informa que exerce atividade de abate de bovinos, fabricação e preparação de produtos e subprodutos do abate, bem como a comercialização de sua produção. Relata que é domiciliado no Estado de São Paulo e que a legislação estadual concedeu crédito presumido de ICMS para as operações praticadas por estabelecimento abatedor e industrial frigorífico, no montante equivalente à aplicação do percentual de 7% (sete por cento) sobre o valor da saída interna de carne e demais subprodutos, nos termos do art. 40, do Anexo III do Regulamento do ICMS de São Paulo, aprovado pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (RICMS/SP).

4. Afirma que, à época da vigência do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, o incentivo fiscal de crédito presumido era tratado como subvenção para investimento, em conformidade com entendimento posteriormente confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR.

DOCUMENTO VALIDADO

5. Aduz que, de acordo com o referido precedente, o STJ "*estabeleceu uma importante diferenciação do crédito presumido com relação às demais espécies de benefícios fiscais de ICMS, concluindo pela exclusão do crédito outorgado das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dispensada a observância dos requisitos constantes no artigo 30 da Lei 12.973 de 2014 (entendimento este que não foi reproduzido quando do julgamento do Tema 1.182 do STJ no que diz respeito aos demais benefícios fiscais de ICMS).*"

6. Pontua que o Governo editou a Medida Provisória nº 1.185, de 2023, posteriormente convertida na Lei nº 14.789, de 2023, que instituiu um novo regime jurídico relativo à tributação das subvenções. Segundo o Consulente, o referido diploma legal foi omisso no que diz respeito aos benefícios fiscais de ICMS, não fazendo qualquer menção à diferenciação existente entre o crédito presumido e as demais espécies de benefícios fiscais do ICMS, tampouco esclarecendo a aplicabilidade do entendimento firmado pelo STJ quando do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR no novo regime jurídico-tributário.

7. Nesse cenário, o consulente formulou o seguinte questionamento, *in verbis*:

> *1) O novo ordenamento jurídico tributário concernente às subvenções para investimento, instituído pela Lei 14.789 de 2023, tem o condão de atingir o crédito presumido de que faz jus a Consulente (Anexo III, Art. 40, RICMS-SP), fazendo com que a mesma deva proceder com o recolhimento de IRPJ e CSLL relativamente ao referido benefício fiscal de ICMS, ou prevalece o entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do EREsp. n. 1.517.492/PR?*

8. Ao final, declarou, ainda, o interessado que: a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta; b) não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; e c) o fato exposto na consulta não foi objeto de decisão anterior (ou ainda não modificada), proferida em consulta ou litígio em que foi parte.

FUNDAMENTOS

9. A solução de consulta, consoante regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da RFB.

10. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou situações jurídico-tributária informadas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

11. Ademais, o instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, o que implica dizer que compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

12. Nesse arcabouço normativo, verifica-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

13. Como pontuado no relatório, por meio da presente consulta, o interessado busca esclarecer se o novo regime jurídico de tributação das subvenções para investimento, instituído pela Lei nº 14.789, de 2023, também abrange os incentivos fiscais de ICMS concedidos na modalidade de crédito presumido, ou se prevalece o entendimento fixado pelo STJ no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR.

14. Em relação à menção da consulente ao entendimento proferido pelo STJ no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, cabe informar que as decisões proferidas pelo STJ somente passam a ter efeito vinculante para a RFB quando se referirem a tema decidido em recurso repetitivo ou que não haja viabilidade de reversão, e, em ambos os casos, caso a decisão seja favorável ao contribuinte, o efeito vinculante só se concretiza após a elaboração de manifestação sobre a matéria pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o que não se verifica no presente caso, já que o referido EREsp não foi julgado como recurso repetitivo.

15. Além do exposto, vale destacar que o julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR foi realizado em um contexto normativo distinto. À época, estavam em vigor as disposições da Lei nº 12.973, de 2014, e a Lei Complementar nº 160, de 2017, sequer havia sido incorporada ao ordenamento jurídico. Atualmente, conforme pontuado pelo contribuinte, o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, foi revogado, sendo o regramento substituído pela Lei nº 14.789, de 2023, que instituiu novo regime jurídico-tributário aplicável às subvenções concedidas por entes federativos, incluindo o crédito presumido de ICMS.

16. Portanto, por não ter sido proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos e por se referir à análise legislação revogada, o entendimento firmado no EREsp nº 1.517.492/PR não pode ser automaticamente aplicado ao novo regramento de tributação das subvenções para investimento, relativamente aos fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023.

17. Após os esclarecimentos relativos aos impactos da tese firmada pelo STJ no EREsp nº 1.517.492/PR, retorna-se à análise do presente caso.

18. Sob a ótica contábil-tributária, as subvenções governamentais, independente de se caracterizarem como de custeio ou investimento, têm natureza de receita, como dispõe a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e, subsidiariamente, o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS 20 do IASB), expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, especificamente os itens 12 a 15, adiante reproduzidos:

DOCUMENTO VALIDADO

> *12. **Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita** ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido".*
>
> *(...)*
>
> *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**. (...)*

19. Portanto, por se caracterizar como uma receita, as subvenções governamentais (*independentemente de serem classificadas como custeio ou investimento*), apenas podem ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL através de lei específica, nos termos do art. 111 e 176 do Código Tributário Nacional.

20. Neste contexto, à luz dos princípios que regem o direito tributário, para que o crédito presumido de ICMS deixe de compor o lucro tributável, independentemente do regime de apuração adotado (lucro real, presumido ou arbitrado), é imprescindível que exista previsão legal específica autorizando tal exclusão.

21. Enquanto estava vigente o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, havia autorização para que as empresas do Lucro Real excluíssem da base de cálculo do IRPJ e CSLL as subvenções para investimento, desde que observados os requisitos legais. Todavia, com a entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, foi instituído novo regime jurídico-tributário para o tratamento das subvenções concedidas por entes federativos. Essa nova sistemática revogou integralmente o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, eliminando a possibilidade de exclusão direta de subvenções — sejam para custeio ou investimento — da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, autorizando, em contrapartida, a concessão de um crédito fiscal, desde que atendidos os requisitos legais fixados pela Lei nº 14.789, de 2023. Assim, não subsiste qualquer fundamento legal que permita ao contribuinte excluir diretamente da base de cálculo dos tributos federais os valores relativos ao crédito presumido de ICMS, ainda que anteriormente enquadrados por ele como subvenção para investimento.

22. Em razão do exposto, responde-se ao consulente que, para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 2024, em razão da entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, as receitas decorrentes de subvenções governamentais, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido, não podem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ante a ausência de previsão legal que autorize a referida exclusão.

CONCLUSÃO

23. Diante dos fundamentos expostos, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consulente o que a partir de 1º de janeiro de 2024, as subvenções para investimentos e seus efeitos tributários estão regidos pela Lei nº 14.789, de 2023.

24. Para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 2024, em razão da entrada em vigor da Lei nº 14.789, de 2023, e ante a ausência de previsão legal, não há mais hipótese na norma que autorize a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das receitas decorrentes de subvenções governamentais, independentemente de serem classificadas como subvenções de custeio ou investimento, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido, seja qual for o regime de apuração - lucro real, presumido ou arbitrado.

Assinatura Digital
OTÁVIO BATISTA DE CARVALHO JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe -se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura Digital
VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, 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

DOCUMENTO VALIDADO