



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

**SOLUÇÃO DE  
CONSULTA** 6 – COSIT

**DATA** 27 de janeiro de 2026

## INTERESSADO

**CNPJ/CPF**

### Assunto: Normas de Administração Tributária

LEI Nº 14.789, DE 2023. SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL PARA INVESTIMENTO. INAPLICABILIDADE. MÉTODO ALTERNATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS. REGIME SIMPLIFICADO. CRÉDITO PRESUMIDO OPERACIONAL DO IMPOSTO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL.

As disposições da Lei nº 14.789, de 2023, sobre subvenção governamental para investimento para implantação ou expansão de empreendimento econômico não se aplicam ao crédito presumido operacional de ICMS concedido pelo Convênio ICMS nº 106, de 1996, na medida em que este não se qualifica como subvenção para investimento, visto tratar-se de método alternativo de apuração desse imposto, adotado opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao tradicional sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Dispositivos legais: Lei nº 14.789, de 2023; Convênio ICMS nº 106, de 1996.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada protocolizou a presente consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, visando a dirimir dúvidas sobre a legislação tributária.

2. A consulente afirma que atua prestando serviços de transporte marítimo, de cabotagem e fluvial, de gases, produtos químicos e combustíveis.

3. Aduz que o Convênio ICMS nº 106, de 13 de dezembro de 1996, concedeu, para o seu setor de atuação, crédito presumido do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da ordem de 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto devido na prestação do serviço de transporte. Segundo a consulente, este regime é opcional e deve ser utilizado em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual, de modo que fica

vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, nos termos do Convênio ICMS nº 106, de 13 de dezembro de 1996.

4. Argumenta que o crédito autorizado pelo Convênio nº 106, de 1996, por se tratar de um regime opcional para o contribuinte, não tem natureza de subvenção governamental. Por este motivo, a consultente não considera o referenciado crédito presumido como receita tributável para fins de Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, IRPJ e CSLL, visto tratar-se de renúncia fiscal por parte do Estado.

5. Ato contínuo, alega que entrou em vigor a Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que promoveu alterações substanciais na sistemática de tributação das subvenções para investimento, além de revogar dispositivos legais que garantiam a não tributação destas pelo IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Como decorrência, noticiaram-se informações acerca da possibilidade de a Lei nº 14.789, de 2023, também aplicar-se aos créditos presumidos de ICMS outorgados pelos Estados, gerando insegurança à Consultente quanto à eventualidade de o aludido diploma legal ser igualmente extensível ao crédito previsto no Convênio ICMS nº 106, de 1996, haja vista que, em sua opinião, o crédito presumido outorgado pelo referido convênio não tem natureza de subvenção.

6. Neste contexto, formulou o seguinte questionamento, transscrito a seguir:

1. Considerando que a Lei nº 14.789/2023 traz previsão expressa da hipótese em que incidirá, é correto afirmar que o crédito previsto pelo Convênio 106/96 não se sujeitará à sistemática de tributação prevista nesta nova norma federal?

## FUNDAMENTOS

7. O objetivo do processo de consulta de que tratam os artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, presta-se unicamente a fornecer à consultente a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ela enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro, tendo como premissa que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade.

8. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou situações jurídico-tributária informadas pelo consultente 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.

9. O presente feito merece conhecimento, eis que preenche os requisitos legais de admissibilidade.

10. Preliminarmente, no que diz respeito ao tratamento tributário das subvenções para investimento, esta Coordenação-Geral de Tributação fixou 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, 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 para investimento, inclusive as decorrentes de incentivo fiscal de ICMS outorgado na modalidade de crédito presumido, seja qual for o regime de apuração (Solução de Consulta Cosit nº 216, de 8 de outubro de 2025). Também não é autorizada a exclusão das referidas receitas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no seu regime não cumulativo (Solução de Consulta Cosit nº 223, de 17 de outubro de 2025).

11. Portanto, para solução da presente consulta, resta definir se o crédito presumido instituído pelo Convênio ICMS nº 106, de 1996, tem natureza de subvenção para investimento.

12. Sob a ótica contábil-tributária, a definição de subvenções governamentais é objeto do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS 20 do IASB), expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que assim determina:

*Definições 3.*

*Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:*

*Governo* refere-se a *Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.*

*Assistência governamental* é a *ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.*

*Subvenção governamental* é uma *assistência governamental* geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida *a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.* Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

[...]

*Isenção tributária* é a *dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.*

[...]

6. A *subvenção governamental* é também designada por: *subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc*

13. Observa-se do exposto que *Assistência Governamental* é definida como a ação do governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou grupo de entidades, não sendo classificada como assistência governamental as ações que afetam as condições comerciais gerais. Por sua vez, *Subvenção Governamental* é uma modalidade de *Assistência Governamental*, geralmente na forma de contribuição pecuniária (mas não só restrita a ela), concedida a uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições operacionais relativas à atividade da entidade. Ato contínuo, a Subvenção Governamental também pode ser designada por subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio etc.

14. Portanto, a subvenção governamental não se confunde com um simples ato de política tributária, como a fixação de alíquotas, base de cálculo ou metodologia de apuração, que são instrumentos gerais de tributação aplicáveis indistintamente aos contribuintes. A subvenção, por sua natureza, pressupõe a concessão de um benefício econômico específico, condicionado ao cumprimento de requisitos previamente estabelecidos, visando incentivar determinadas atividades ou comportamentos econômicos. Assim, enquanto a política tributária atua sobre o sistema fiscal de forma ampla, a subvenção governamental tem caráter seletivo e finalístico, constituindo verdadeira assistência governamental voltada ao desenvolvimento econômico e social.

15. Neste contexto, esta coordenação possui entendimento de que meros atos de política tributária não podem ser considerados como subvenções governamentais. Sobre o tema, destaca-se a Solução de Consulta Cosit nº 21, de 14 de dezembro de 2021, que fixou que o diferencial de alíquota cobrado nas operações internas e interestaduais não tem natureza de subvenção para investimento, para fins de aplicação do art. 30, § 4º, da antiga Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Segue reprodução parcial da ementa da referida Solução de Consulta:

*INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCIEROFISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. EXISTÊNCIA, REQUISITOS E CONDIÇÕES.*

*O diferencial de alíquota entre operações internas e interestaduais e suas alterações 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.*

*A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.*

16. Findado os esclarecimentos prévios acerca da distinção entre subvenção governamental e demais atos de política tributária, segue a análise do Convênio ICMS nº 106, de 1996. Assim dispõe a norma:

*Cláusula primeira. Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.*

*§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.*

*§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.*

*§ 3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação.*

*Cláusula segunda. O benefício previsto neste Convênio não se aplica às empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.*

*Cláusula terceira. Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997, ficando revogado o Convênio ICMS 38/89, de 24 de abril de 1989.*

17. Observa-se, do texto legal, que o objetivo do Convênio ICMS nº 106, de 1996, é criar um método alternativo de apuração do ICMS, disponível para todos os contribuintes que atuem no serviço de transporte (com exceção de transporte aéreo), em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

18. Segundo doutrina, os métodos alternativos de apuração do valor a recolher de ICMS não se confundem com benefícios fiscais, ainda que, eventualmente, possam resultar em um valor de imposto a recolher em montante inferior àquele que seria obtido com o emprego do tradicional sistema de débitos das saídas menos créditos das entradas.

19. Sucede que existem características que diferenciam nitidamente esses métodos alternativos dos verdadeiros benefícios fiscais de ICMS que, eventualmente, também utilizem uma sistemática de apuração diversa da usual. Uma das características dos métodos alternativos é que eles não visam atrair investimentos, fomentar a atividade econômica ou aumentar a competitividade dos produtos locais. Em geral, são aplicados por todos os estados da Federação, de modo idêntico.

20. Outra característica própria dos regimes simplificados de tributação reside no fato de que apenas parte dos contribuintes opta por eles, renunciando à costumada apuração do ICMS pelo confronto entre débitos das saídas menos créditos das entradas. Isto é, muitos contribuintes não se

interessam pela simplificação da apuração, preferindo manter a sistemática tradicional, visto que, em certos casos, a apuração de créditos por entradas pode resultar em montante superior à opção pelo crédito presumido operacional. Para a configuração de um autêntico benefício fiscal que se utilizasse da forma alternativa de apuração, o montante de crédito presumido operacional deveria ser substancialmente superior aos créditos por entradas a serem renunciados, de modo que nenhum contribuinte deixasse de adotá-lo.

21. De sorte que tais métodos alternativos de apuração de ICMS não representam nenhum benefício fiscal, ainda quando, eventualmente e em algum período de apuração, o total de créditos presumidos operacionais concedidos supere os créditos por entrada renunciados<sup>1</sup>.

22. Ademais, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, se manifestou nos autos da ADI nº 1.502-8/DF, da relatoria do Senhor Ministro Ilmar Galvão, ao apreciar a constitucionalidade dos Convênios ICMS nº 38 e nº 46, ambos de 1989, que, a exemplo do Convênio ICMS nº 106, de 1996, também instituíram método alternativo de apuração de ICMS para o setor de transportes, ressaltando que tais sistemáticas não tinham natureza de incentivo fiscal:

[...] os Convênios nºs 46 e 38/89 outra coisa não fizeram senão estabelecer, em favor do contribuinte prestador de serviço de transporte rodoviário, a opção de pagar o tributo à base de 5% do valor da operação, sob a condição de não utilizar créditos fiscais relativos a entradas tributadas.

É o que se contém na cláusula segunda e em seu parágrafo único, verbis:

*Cláusula segunda. A redução da base de cálculo será aplicada opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.*

*Parágrafo único. O contribuinte que optar pelo benefício previsto na cláusula anterior não poderá utilizar créditos fiscais relativos a entradas tributadas.*

**Desnecessário grande esforço interpretativo para concluir que se está diante de medida que objetivou tão somente simplificar o trabalho contábil do contribuinte e, ao mesmo tempo, facilitar a tarefa de fiscalização, a cargo dos agentes da Fazenda.**

*Optando pelo novo sistema, recolhe o contribuinte o ICMS calculado à base de apenas 5%, mas, em compensação, fica impedido de efetuar lançamentos relativos a créditos fiscais, pelas entradas tributadas.*

*Trata-se, portanto, de um benefício vinculado, mal ou bem, tão somente às obrigações acessórias do contribuinte (escrituração dos livros etc.), sendo de*

---

<sup>1</sup> Cfr. BUSATO, Gustavo e TURATTI, Jones, Distinções entre benefícios e desonerações de ICMS e a repercussão na tributação do lucro, in Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira et al., Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024.

*presumir, dado o caráter facultativo de que, obviamente, se reveste a opção, que não importou redução de imposto, compensada que resultou a redução da alíquota, operada pela via indireta da redução da base de cálculo, pela eliminação dos créditos fiscais, valores que a lógica faz supor equivalentes.*

*Assim sendo, é fora de dúvida que a declaração de inconstitucionalidade tão somente do parágrafo, como pretendido pela Autora, importaria a transformação de simples processo simplificado de cálculo do imposto em substancial redução do tributo, com o que estaria o próprio Supremo Tribunal, acaso deferida a cautelar, a conceder incentivo fiscal, substituindo-se, por esse modo, ao legislador e, o que seria ainda mais grave, em campo dos mais delicados, porque sujeito ao princípio estrito da legalidade.*

23. Por fim, a própria Secretaria Especial da Receita Federal divulgou, em seu sítio oficial na rede mundial de computadores, a 20 de setembro de 2024, comunicado com orientações sobre o uso correto de subvenções para investimento à luz da Lei nº 14.789, de 2023, por meio do qual reforça que o regime simplificado aplicável ao setor de transportes não tem natureza de subvenção governamental. A conferir:

*2. Crédito presumido escriturado em regime simplificado aplicável ao setor de transportes.*

*Na hipótese do Convênio ICMS nº 106, de 1996, aplicável ao setor de transportes, exceto aéreo, a pessoa jurídica pode optar por regime simplificado de apuração do ICMS, desde que o faça para todos os seus estabelecimentos do território nacional. Por esse regime, aproveita-se um crédito presumido de 20% do valor do ICMS devido na prestação em detrimento de quaisquer outros créditos, inclusive os créditos básicos de ICMS pelas entradas. Trata-se de créditos presumidos ditos «operacionais», concedidos com a finalidade de simplificar o cumprimento das obrigações relativas à apuração do imposto. Nessa situação, a totalidade do crédito presumido de ICMS não configura um benefício fiscal, mas somente simplifica a sistemática de apuração do imposto estadual.<sup>2</sup>*

24. Neste contexto, responde-se à Consulente que as disposições da Lei nº 14.789, de 2023, sobre subvenção governamental para investimento para implantação ou expansão de empreendimento econômico não se aplicam ao crédito presumido operacional de ICMS concedido pelo Convênio ICMS nº 106, de 1996, na medida em que este não se qualifica como benefício fiscal, visto tratar-se de método alternativo de apuração desse imposto, adotado opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao tradicional sistema de tributação previsto na legislação estadual.

## CONCLUSÃO

<sup>2</sup> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/comunicado-fiscalizacao-da-receita-federal-orienta-contribuintes-sobre-o-uso-correcto-de-subvencoes-para-investimentos>

25. Ante o exposto, conclui-se que as disposições da Lei nº 14.789, de 2023, sobre subvenção governamental para implantação ou expansão de empreendimento econômico não se aplicam ao crédito presumido operacional de ICMS concedido pelo Convênio ICMS nº 106, de 1996, na medida em que este não se qualifica como subvenção governamental, visto tratar-se de método alternativo de apuração desse imposto, adotado opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao tradicional sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras.

*Assinatura digital*

OTÁVIO BATISTA DE CARVALHO JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe Substituto da Divisão de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e do Simples Nacional

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

*Assinatura digital*

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras Substituto

## 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 conselente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação