



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

40 – COSIT

DATA

20 de setembro de 2022

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

AFRMM. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA RECEITA. DEPRECIAÇÃO ADICIONAL. BENEFÍCIOS DISTINTOS.

A adição ao lucro líquido no e-Lalur da parcela da depreciação adicional que supera o custo de aquisição da embarcação, de que trata o § 3º do art. 472, do RIR/2018, não incide nas vedações do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, possuindo regramento próprio e mais específico na forma do art. 472 do RIR/18 e dos itens 17 a 20.2 da Portaria MF nº 188, de 1984.

Dispositivos legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 68; Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), art. 472; Portaria MF nº 188, de 1984.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

AFRMM. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA RECEITA. DEPRECIAÇÃO ADICIONAL. BENEFÍCIOS DISTINTOS.

As parcelas recebidas na forma do AFRMM que se sujeitaram ao tratamento do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, com a exclusão desses valores na apuração da base de cálculo, estarão sujeitas às condições desse dispositivo.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30 e 50; Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, art. 198, §§ 2º e 5º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, no rito da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, conforme descrição a seguir.

2. A Consulente é sociedade anônima brasileira que tem por objeto social a prestação de serviços de transporte aquaviário de cargas, nas modalidades de cabotagem e de longo curso e, nesta condição, faz jus ao produto da arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM para ser utilizado na aquisição de novas embarcações ou na

modernização das embarcações que já compõem a sua frota, nos termos do artigo 17 da Lei nº 10.893, de 2014.

3. Esclarece que tais recursos, quando utilizados em determinadas hipóteses previstas no artigo 19 da Lei nº 10.893, de 2004, como, por exemplo, na construção, jumborização, conversão e modernização das embarcações, são por ela classificados como subvenções para investimento. Sobre tal classificação, remete à Solução de Consulta Cosit nº 124, de 2020.

4. Observa que, diferentemente das demais subvenções para investimento, contudo, as importâncias de AFRMM destinadas às empresas brasileiras de navegação devem ser registradas como depreciação adicional dos navios a que corresponderem até o limite do custo de aquisição do bem (artigo 472 do RIR/2018).

5. Explica que, do ponto de vista prático, como há a obrigação de adicionar a depreciação excedente do custo de aquisição ao lucro líquido, no entender da Consulente, sempre que o valor da depreciação exceder esse custo, o montante respectivo estaria livre para que a ele possa ser dada destinação diversa daquela contida nos incisos I e II do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, sem que, portanto, haja nova incidência do IRPJ e da CSLL.

6. A dúvida da Consulente consiste em saber se os recursos de AFRMM, classificados como subvenções para investimento, e já submetidos, antecipadamente, à tributação no momento em que houve o acréscimo da depreciação adicional, na forma do artigo 472 do RIR/2018, poderão ser transferidos para uma conta de reserva livre e, a partir de então, os acionistas poderão dar a destinação que melhor lhes aprouver, distinta, vale frisar, das hipóteses referidas nos incisos I e II do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, sem que haja nova incidência do IRPJ e da CSLL.

7. Nesse sentido, informa que registrou a depreciação normal e a depreciação adicional relativa às suas embarcações ao longo dos últimos anos, de modo que o custo de aquisição dos barcos já foi alcançado. Como consequência, a parcela dos recursos de AFRMM que ultrapassou o custo de aquisição dos barcos passou a ser adicionada ao Lucro Real, repercutindo na apuração de IRPJ e CSLL, conforme demonstram a ECF, o e-Lalur e o e-Lacs relativos ao ano de 2020.

8. Explica que, segundo as normas contábeis, como as subvenções são reconhecidas como receitas, a Consulente realiza sua exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, controlando o valor excluído na parte B do e-Lalur e do e-Lacs, conforme dispõe, inclusive, o artigo 198, § 5º, da IN RFB nº 1.700, de 2017.

9. Assim, esclarece que valor da subvenção deve ser baixado da parte B do e-Lalur e e-Lacs por ocasião da (i) capitalização das reservas e/ou absorção de prejuízos, ou (ii) adição ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL na hipótese de a Consulente incorrer em alguma das hipóteses de tributação.

10. Observa, contudo, que como já houve o recolhimento antecipado do IRPJ e da CSLL sobre a parcela de AFRMM que ultrapassou o custo de aquisição da embarcação, em razão da regra de depreciação adicional prevista no artigo 472 do RIR/2018, entende que não há que se falar em novo pagamento do IRPJ e da CSLL caso à tal subvenção seja dada outra destinação, diversa da prevista nos incisos I e II do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Caso contrário, haveria bitributação do

IRPJ e CSLL. Sobre essa interpretação, remete à Portaria do Ministro da Fazenda nº 188, de 1984, em seus itens 17 a 20.

11. Diante dos argumentos acima levantados, sobretudo a orientação contida na Portaria MF nº 188/1984, a Consulente conclui que, à medida que o excesso de depreciação é adicionado ao lucro líquido e é submetido à incidência de IRPJ e CSLL, tais valores poderão ser transferidos para uma conta de reserva livre e, a partir de então, não haverá nenhuma limitação para que os acionistas deem a destinação que melhor lhes aprouver, distinta das hipóteses referidas nos incisos I e II do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, sem que haja nova incidência do IRPJ e da CSLL.

12. Ao final, questiona se o entendimento abaixo está correto:

diante da existência da regra de depreciação adicional prevista no artigo 472 do RIR/2018, que resulta na adição ao lucro líquido da parcela que supera o custo de aquisição das embarcações, com a tributação das receitas de AFRMM (subvenção para investimento) pelo IRPJ e a CSLL, não há que se falar (sob pena de bitributação), em nova tributação das mesmas receitas se a Consulente der destinação diversa daquelas previstas nos incisos I e II do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, já que, em razão da tributação anterior, as reservas estão livres para que os acionistas deem a elas a destinação que melhor lhes aprouver.

FUNDAMENTOS

13. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela IN RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da RFB.

14. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa, desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

15. Adentrando-se à matéria consultada, tem-se que o contribuinte é beneficiário de recursos oriundos do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), instituído pelo Decreto-Lei nº 1.801, de 1980, com as alterações posteriores.

16. Cumpre esclarecer preliminarmente que, embora à CSLL apliquem-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, a determinação da respectiva base de cálculo, bem como da alíquota aplicável, deverá observar a legislação correspondente à própria CSLL. Isso é o que estatui o art. 57, *caput*, da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro [\(Lei nº 7.689, de 1988\)](#) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38,

mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

17. Depreende-se, portanto, que o deslinde da questão apresentada pela consultante requer análises apartadas para o IRPJ e para a CSLL.

18. O tratamento tributário conferido às importâncias destinadas aos armadores e empresas nacionais de navegação correspondentes ao AFRMM tem como matriz legal o art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964

Art. 68. Para os efeitos da tributação, as importâncias recebidas pelas emprêsas de navegação nos termos do art. 8º da Lei nº 3.381, de 1958, correspondentes à Taxa de Renovação da Marinha Mercante, não integrarão a receita bruta operacional.

§ 1º As importâncias referidas neste artigo serão registradas como depreciação adicional dos navios a que corresponderem, sem prejuízo da inclusão da depreciação calculada nos termos do art. 57, como custo ou despesa operacional.

19. De plano, é fundamental salientar que a não tributação das importâncias recebidas a título de AFRMM e o seu cômputo como depreciação adicional são regras específicas e representam um benefício próprio e adstrito ao IRPJ. O disciplinamento de tais regras é realizado pelos itens 17 a 20.2 da Portaria MF nº 188, de 1984, e pelo art. 472 do Anexo ao Decreto nº 9.580, de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR).

20. Desse modo, por se tratar de regra específica, tem-se que, no âmbito do IRPJ, não há que se falar na aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, uma vez que este dispositivo estabelece o tratamento tributário, de caráter geral, conferido às subvenções para investimento. Portanto, ainda que as importâncias recebidas a título de AFRMM atendam todos os requisitos exigidos pelo Parecer CST nº 112, de 1978, para sua qualificação como subvenção para investimento, tributariamente, elas submeter-se-ão ao tratamento conferido pelo art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964.

21. Vale salientar que, originalmente, conforme dispõe a Portaria MF nº 188, de 1984, a contabilização das importâncias recebidas a título de AFRMM tinha como contrapartida uma reserva especial, específica. Os valores nela registrados somente seriam transferidos para uma “reserva livre” à medida que o excesso de depreciação fosse sendo adicionado para fins de determinação do lucro real ou quando submetidos à tributação do IRPJ por ocasião da alienação, baixa ou perda da embarcação.

22. Contudo, tal contabilização não encontra mais espaço no âmbito da normatização contábil vigente. As importâncias recebidas a título de AFRMM, salvo melhor juízo, atendem à definição de subvenção governamental contida no Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenções e Assistências Governamentais (CPC 07) e, desse modo, devem obedecer aos requisitos pertinentes aos processos de reconhecimento, mensuração e divulgação previstos nesse documento técnico. Por outro lado, deve-se frisar que tal obediência em nada modifica o benefício fiscal, ou seja, muda-se a contabilização, porém, os efeitos do benefício fiscal continuam os mesmos, isso porque prevalece, no âmbito da apuração do IRPJ, as regras específicas previstas no art. 68 da Lei nº 4.506,

de 1964, no art. 472 do RIR e, até mesmo, o disposto na Portaria MF nº 188, de 1984, naturalmente, para este último, à luz da nova realidade normativa contábil.

23. Sendo assim, os valores que anteriormente eram registrados em reserva especial, passaram, atualmente, de acordo com o CPC 07, a ser reconhecidos como receitas, no entanto, por força da legislação tributária pertinente ao AFRMM, tais receitas não são tributadas, de modo que poderão ser excluídas na determinação do lucro real, além da exclusão da depreciação adicional de que trata o § 1º do art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964.

24. Outrossim, tendo em vista que não haverá o registro das importâncias recebidas a título de AFRMM em reserva especial, muito embora remanesça a vedação quanto à livre movimentação de tais recursos, é necessário que, para o atendimento da legislação tributária e fruição do benefício, a pessoa jurídica ainda efetue a destinação das receitas reconhecidas para uma reserva específica. Neste caso, considerando a legislação societária vigente, tal destinação deverá ser realizada na reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da lei nº 6.404, de 1976. Sendo assim, conforme previsto na legislação tributária, os valores registrados na referida reserva poderão ser movimentados livremente, sem que ocorra a tributação do IRPJ, à medida que o excesso de depreciação for sendo adicionado para fins de determinação do lucro real ou por ocasião da alienação, baixa ou perda da embarcação.

25. Agora, passando à análise da questão formulada pela consulente sob a ótica da CSLL, tem-se que, preliminarmente, não há que se falar na aplicação do tratamento tributário previsto no art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, uma vez que, como já mencionado, o benefício fiscal pertinente às importâncias recebidas a título de AFRMM é exclusivo para o IRPJ. Em outras palavras, não há que se falar, no âmbito da determinação da base de cálculo da CSLL, no aproveitamento da depreciação adicional ou de qualquer outro desdobramento decorrente do tratamento tributário previsto no referido art. 68.

26. Por outro lado, as receitas reconhecidas em razão do recebimento de tais importâncias poderão se submeter ao tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, desde que esses valores possam ser qualificados como subvenções para investimento, em observância aos requisitos previstos no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, do contrário, as receitas correspondentes serão tributadas. A esse respeito, a Solução de Consulta Cosit nº 124, de 2020, não deixa dúvidas, como é possível depreender do disposto na ementa e no item 16 dos fundamentos da referida SC, os quais são transcritos a seguir:

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.

(...)

16. Observe-se ainda, por outro lado, que a utilização pela subvencionada para aquisição de embarcações novas (art. 19, I, alínea “a”) ou para jumborização, conversão, modernização (art. 19, I, alínea “b”) cumpre a maior parte das condicionantes para enquadramento como subvenção para investimento, uma vez que os recursos visam, em princípio, à implantação ou expansão do empreendimento pela pessoa jurídica titular. No entanto, para que haja a completa caracterização no tipo especial, fica restando a “efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos” (subitem 11.c.2).

27. Como se vê, em se tratando de AFRMM destinado à aquisição de embarcações novas ou para jumborização, conversão, modernização, o benefício pode ser considerado como subvenção para investimento. A partir disso, a questão passa pela interpretação dos arts. 30, incisos I e II e 50, ambos da Lei nº 12.973, de 2014, abaixo colados:

Lei nº 12.973, 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:

(...)

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.

28. Vê-se da leitura desses dispositivos que as receitas recebidas a título de subvenção para investimento (aí incluído eventualmente o AFRMM), como regra geral, não serão computadas na determinação da base de cálculo da CSLL, desde que registradas como reserva de lucro e que tenham como destinação, exclusivamente, a absorção de prejuízo ou aumento de capital social.

29. Qualquer destinação diversa da referida no parágrafo anterior obrigará o beneficiário da subvenção a adicionar o respectivo valor à base de cálculo da CSLL. Essa adição é feita na parte A do e-Lacs, quando é dada esta destinação diversa, conforme estabelecem os §§ 2º e 5º do art. 198 da IN RFB nº 1700, de 2017, abaixo transcrito.

Art. 198 (...)

(...)

§ 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:

(...)

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A (...) do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

30. Sendo assim, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, teremos a destinação das receitas reconhecidas em razão do AFRMM para a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976; no entanto, a livre movimentação dos recursos nela registrados e, conseqüentemente, a sua não tributação, observará regras distintas, incomunicáveis, para o IRPJ e para a CSLL. Desta forma, caso a consultante decida, por exemplo, distribuir dividendos relativos a reservas que estejam livres para fins do IRPJ (em decorrência de ter feito no e-Lacs adições referentes a excessos de depreciações), para fins da CSLL, entretanto, ela deverá fazer no e-Lacs uma adição por descumprimento das condições previstas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

CONCLUSÃO

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

31.1. em relação ao IRPJ, tem-se que

31.1.1 às importâncias recebidas a título de AFRMM não se aplica o disposto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, uma vez que o benefício fiscal correspondente possui regramento próprio

e mais específico na forma do art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, do art. 472 do RIR e dos itens 17 a 20.2 da Portaria MF nº 188, de 1984, de modo que, considerando também as disposições da legislações societária, tais importâncias deverão ser destinadas para a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da lei nº 6.404, de 1976, e somente poderão ser movimentadas livremente à medida que o excesso de depreciação for sendo adicionado para fins de determinação do lucro real ou por ocasião da alienação, baixa ou perda da embarcação.

31.1.2. O entendimento apresentado pela consulente mostra-se aderente à conclusão firmada no item 31.1.1.

31.2. em relação à CSLL, tem-se que:

31.2.1 as parcelas recebidas na forma do AFRMM não se submeterão ao tratamento tributário previsto no art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, no art. 472 do RIR e nos itens 17 a 20.2 da Portaria MF nº 188, de 1984, de modo que a receita corresponde àquelas parcelas deverão ser computadas na determinação da base de cálculo da CSLL, bem como será vedada, em tal apuração, a dedução da depreciação adicional de que trata o § 1º do art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964. Neste caso, não haverá qualquer restrição quanto a destinação dos recursos previamente tributados no âmbito da CSLL.

31.2.2. por outro lado, na hipótese das parcelas recebidas na forma do AFRMM serem qualificadas como subvenção para investimento, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, elas poderão se submeter ao tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Neste caso, as receitas correspondentes àquelas parcelas não serão computadas na determinação da base de cálculo da CSLL desde que destinadas para a reserva de incentivos fiscais de que trata do art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Sob tal tratamento tributário não haverá que se falar em livre destinação dos recursos sem que haja a tributação correspondente da CSLL, nos termos do referido art. 30.

31.2.3. O entendimento apresentado pela consulente não se mostra aderente à conclusão firmada nos itens 31.2.1. e 31.2.2, exigindo, portanto, que sejam efetuadas as correções necessárias para o atendimento à legislação tributária.

À consideração do Coordenador da Cotir.

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

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

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit - Substituto