

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária**

**PEDRO ANGELO ABATAYGUARA ROSAL**

**CONTABILIZAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E SUA INCLUSÃO  
NA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS SOBRE A RENDA E FATURAMENTO**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**São Paulo**

**2018**



**PEDRO ANGELO ABATAYGUARA ROSAL**

**CONTABILIZAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E SUA INCLUSÃO  
NA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS SOBRE A RENDA E FATURAMENTO**

Trabalho de monografia apresentado como exigência para obtenção do certificado de conclusão de curso de Graduação em Ciências Contábeis da FEA - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Robles Junior

**São Paulo**

**2018**



**PEDRO ANGELO ABATAYGUARA ROSAL**

**CONTABILIZAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E SUA INCLUSÃO  
NA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS SOBRE A RENDA E FATURAMENTO**

Trabalho de monografia apresentado como exigência para  
obtenção do certificado de conclusão de curso de  
Graduação em Ciências Contábeis da FEA - Faculdade de  
Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Robles Junior

Aprovado em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Antonio Robles Junior

---

---



*Dedico este trabalho a minha esposa Fernanda:*

*Obrigado pelo companheirismo, pelo apoio, pelo incentivo, por sempre me encorajar a ser melhor e, acima de tudo, por toda felicidade que você me proporciona.*



## RESUMO

O presente trabalho busca analisar a maneira correta de contabilizar créditos presumidos de ICMS e o impacto que tal contabilização terá para a apuração dos tributos sobre a renda e sobre o faturamento (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS). Para tanto, buscou-se dar uma breve introdução acerca do que é o ICMS e como é feita a concessão de créditos presumidos. Passou-se, então, a uma análise retrospectiva da legislação, jurisprudência e posicionamento da Receita Federal sobre o tema das subvenções, desde a Lei 4.506 de 1964 e Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 até a Lei Complementar 160 de 2017, passando ainda pelos pareceres técnicos e instruções normativas da RFB. Analisou-se, ainda, os pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) sobre o tema, bem como foi concluída a análise pela identificação de como algumas empresas no Brasil efetuam tal contabilização.

Palavras chave: ICMS, Crédito Presumido, Benefício fiscal, IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, Receita Federal, Guerra Fiscal, Contabilização, CPC, Resultado, Reserva de Incentivos Fiscais.

## **ABSTRACT**

The current work seeks to verify the correct way to perform the accounting registers, as per the Brazilian legislation, of ICMS fictional tax credits, as well as its impacts to the tax assessment of the income taxes (IRPJ and CSLL) and of the taxes upon billings (PIS/PASEP and COFINS). In order to do such analysis, we performed a high-level analysis of the ICMS (State Value Added Tax) and how the States grant the abovementioned fictional tax credits. Once concluded such analysis, this paper performed a historical search and commented the Brazilian legislation and jurisprudence concerning such discussion, as well as the understanding of the Brazilian Federal Revenue (RFB), from the Law 4,506/1964 and Decree-Law 1,598/1977 up to the Supplementary Law 160/2017. This paper also verified the technical reports issued by the Brazilian Federal Revenue as well as the Normative Rulings issued by the RFB. Then, this paper analyzed the technical reports issued by the Federal Committee for Accounting Rules (CPC), regarding this matter, and, at last, verified how the Brazilian entities register in its accounting books such values.

Key words: ICMS, Fictional tax credit, Tax benefits, Income Taxes, Taxes upon Billings, Brazilian Federal Revenue, Tax War, Brazilian Accounting rules, CPC.

### Lista de Abreviaturas

|              |                                                                                                                                                           |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ADCT         | Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988                                                                          |
| BC           | Base de Cálculo                                                                                                                                           |
| BM&F BOVESPA | Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (Atual B3)                                                                                           |
| CARF         | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais                                                                                                               |
| CF           | Constituição Federal do Brasil de 1988                                                                                                                    |
| COFINS       | Contribuição para Financiamento da Seguridade Social                                                                                                      |
| CONFAZ       | Conselho Nacional de Política Fazendária                                                                                                                  |
| COSIT        | Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil                                                                                              |
| CPC          | Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)                                                                                                                 |
| CSLL         | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido                                                                                                                 |
| CST          | Coordenação do Sistema de Tributação                                                                                                                      |
| FIPECAFI     | Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras                                                                                        |
| IAS          | International Accounting Standards                                                                                                                        |
| IASB         | International Accounting Standards Board                                                                                                                  |
| ICMS         | Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação |
| IFRS         | International Financial Reporting Standards                                                                                                               |
| IN           | Instrução Normativa                                                                                                                                       |
| IRPJ         | Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas                                                                                                                    |
| ISAG         | Índice de Subvenção e Assistência Governamentais                                                                                                          |
| LALUR        | Livro de Apuração do Lucro Real                                                                                                                           |
| LC           | Lei Complementar                                                                                                                                          |
| N.           | Número                                                                                                                                                    |
| NF           | Nota Fiscal                                                                                                                                               |
| PIS/PASEP    | Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público                                                                             |
| PN           | Parecer Normativo                                                                                                                                         |

|        |                                                                       |
|--------|-----------------------------------------------------------------------|
| PT CPC | Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) |
| ROA    | Retornos sobre Ativos                                                 |
| ROE    | Retorno sobre o Patrimônio Líquido                                    |
| ROS    | Retorno sobre vendas                                                  |
| RTT    | Regime Tributário de Transição                                        |
| RIR    | Regulamento do Imposto de Renda                                       |
| RFB    | Receita Federal do Brasil                                             |
| S/A    | Sociedade Anônima                                                     |
| SAG    | Subvenções e Assistências Governamentais                              |
| STJ    | Superior Tribunal de Justiça                                          |

## SUMÁRIO

|                                                                                                                                               |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                                                                                             | <b>17</b> |
| <b>1 O ICMS E A CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO</b>                                                                                            | <b>23</b> |
| 1.1 Considerações preliminares acerca do ICMS                                                                                                 | 23        |
| 1.2 Créditos de ICMS: O princípio da não cumulatividade                                                                                       | 25        |
| 1.3 A concessão de benefícios fiscais à luz da Constituição Federal de 1988 e o Crédito Presumido de ICMS                                     | 27        |
| 1.3.1 <i>A concessão de benefícios fiscais</i>                                                                                                | 27        |
| 1.3.2 <i>Os créditos presumidos de ICMS</i>                                                                                                   | 32        |
| <b>2 SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS: LEGISLAÇÃO, JURISPRUDÊNCIA E POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL</b>                                            | <b>35</b> |
| 2.1 Subvenções governamentais: Início da discussão com a lei 4.506 de 1964 e Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977                  | 35        |
| 2.2 A contabilização na lei das Sociedades Anônimas e nas leis 11.941 de 2009 e 12.973 de 2014, bem como a tributação pelo PIS/PASEP e COFINS | 38        |
| 2.3 Posicionamento da Receita Federal do Brasil                                                                                               | 43        |
| 2.3.1 <i>O Parecer Normativo CST n. 112/1978</i>                                                                                              | 43        |
| 2.3.2 <i>Instruções normativas 1.556 de 2015 e 1.700 de 2017</i>                                                                              | 47        |
| 2.3.3 <i>Soluções de consulta da Receita Federal do Brasil</i>                                                                                | 48        |
| 2.4 Jurisprudência: A discussão dos temas nos tribunais                                                                                       | 52        |
| 2.4.1 <i>Decisões no CARF</i>                                                                                                                 | 53        |
| 2.4.2 <i>Decisões no SJT</i>                                                                                                                  | 55        |
| 2.5 A Lei Complementar 160/2017                                                                                                               | 58        |
| <b>3 CONTABILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS</b>                                                                                          | <b>63</b> |
| 3.1 Pronunciamento Técnico CPC 07                                                                                                             | 64        |
| 3.2 Pronunciamento Técnico CPC 13                                                                                                             | 68        |
| 3.3 Como contabilizar os créditos presumidos de ICMS: Conclusões acerca dos Pronunciamentos Técnicos Contábeis e da Legislação aplicável      | 68        |

|       |                                                                                                                                                  |           |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.3.1 | <i>Os créditos presumidos de ICMS são subvenções governamentais</i>                                                                              | 69        |
| 3.3.2 | <i>Os créditos presumidos de ICMS apenas podem ser reconhecidos quando houver certeza e segurança do cumprimento das obrigações com o Estado</i> | 69        |
| 3.3.3 | <i>Para exclusão da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL, o registro dos créditos presumidos de ICMS deve obedecer aos requisitos legais</i>           | 70        |
| 3.3.4 | <i>Os valores registrados devem transitar pelo resultado da empresa</i>                                                                          | 70        |
| 3.3.5 | <i>Os créditos presumidos de ICMS devem ser reconhecidos no resultado como receitas ou como reduções de despesa</i>                              | 71        |
| 3.3.6 | <i>A empresa deve divulgar os critérios de contabilização em suas notas explicativas</i>                                                         | 71        |
| 3.4   | <b>Contabilização em empresas com capital aberto</b>                                                                                             | 72        |
| 3.4.1 | <i>AMBEV S.A.</i>                                                                                                                                | 72        |
| 3.4.2 | <i>ALPARGATAS S.A.</i>                                                                                                                           | 74        |
| 3.4.3 | <i>Lojas Renner S.A.</i>                                                                                                                         | 76        |
|       | <b>CONCLUSÃO</b>                                                                                                                                 | <b>79</b> |
|       | <b>REFERÊNCIAS</b>                                                                                                                               | <b>83</b> |
|       | <b>ANEXO 01 – LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA</b>                                                                                                    | <b>91</b> |
|       | Legislação Federal                                                                                                                               | 91        |
|       | <i>Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009</i>                                                                                                      | 91        |
|       | <i>Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014</i>                                                                                                      | 92        |
|       | Normas emitidas pela Receita Federal do Brasil                                                                                                   | 94        |
|       | <i>Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978</i>                                                                                       | 94        |
|       | <i>Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015</i>                                                                                   | 106       |
|       | <i>Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017</i>                                                                                   | 108       |
|       | Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil                                                                                                | 109       |
|       | <i>Solução de Consulta COSIT nº 336, de 12 de dezembro de 2014</i>                                                                               | 109       |
|       | <i>Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 135 de 2012</i>                                                                                           | 113       |
|       | <i>Solução de Consulta COSIT nº 32 de 2016</i>                                                                                                   | 115       |

|                                                         |     |
|---------------------------------------------------------|-----|
| <i>Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6022 de 2017</i> | 115 |
| Jurisprudência emitida pelo CARF                        | 116 |
| <i>Processo número 10480.723327/2015-46</i>             | 116 |
| <i>Processo número 10380.720566/2013-19</i>             | 118 |
| <i>Processo número 10280.722443/2011-71</i>             | 119 |
| Jurisprudência emitida pelo STJ                         | 121 |
| <i>Recurso Especial número 1.517.492/PR</i>             | 121 |
| <i>Recurso Especial número 1.691.837/RS</i>             | 124 |
| <i>Recurso Especial número 1.606.998/SC</i>             | 125 |
| <i>Recurso Especial número 1.621.183/RS</i>             | 126 |
| <i>Recurso Especial número 1.619.575/PR</i>             | 126 |
| <i>Recurso Especial número 1.537.026/PR</i>             | 127 |
| <i>Recurso Especial número 1.319.102/RS</i>             | 128 |



## INTRODUÇÃO

Fruto de recentes alterações legislativas e de entendimento jurisprudencial, muito tem-se discutido acerca da maneira correta de contabilizar créditos presumidos de ICMS e o impacto que tal contabilização terá para a apuração dos tributos sobre a renda e sobre o faturamento (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS).

Visando abordar esta temática, o presente trabalho tem como objetivo analisar qual a maneira adequada de contabilizar benefícios fiscais de ICMS na modalidade de créditos presumidos, bem como o impacto da contabilização na apuração do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS. Esta monografia propõe, desta forma, uma análise somente da contabilização de créditos presumidos de ICMS e seus impactos decorrentes para estes quatro tributos, excluindo-se eventuais benefícios de outros tributos e os efeitos para a apuração de outros tributos, Federais, Estaduais ou Municipais. Ainda, destaca-se que o foco do presente trabalho é a análise dos referidos impactos sob a ótica da tributação sobre o lucro na modalidade “lucro real” e a tributação sobre o faturamento na modalidade de apuração “não-cumulativa”.

A análise que propõe este trabalho tem grande importância para as empresas que são beneficiadas por Créditos Presumidos de ICMS, vez que a correta contabilização destes valores afeta diretamente a apuração dos impostos sobre a renda (IRPJ e CSLL) e sobre o faturamento (PIS/PASEP e COFINS).

A grande discussão a respeito da forma de contabilização baseia-se na interpretação legislativa e das autoridades administrativas (sobretudo a Receita Federal do Brasil - RFB) referente aos créditos de ICMS, que podem ser contabilizados como Subvenção para Investimento ou como Subvenção para Custeio. Resumidamente, cada uma pode ser conceituada da seguinte maneira:

1. As subvenções para investimento correspondem a um instrumento adotado pelo Poder Público Estadual para estimular a implantação ou a operação de empresas em determinadas atividades econômicas ou em determinadas regiões geográficas, como meio de satisfação de interesses públicos

específicos. Em outras palavras, exige uma contraprestação específica do beneficiado.

2. Já as subvenções para custeio da operação correspondem aos recursos públicos disponibilizados aos contribuintes, sem destinação específica. A norma legal que concede tais benefícios não determina qual deverá ser a correta aplicação dos recursos.

No caso da subvenção para investimento, a legislação do IRPJ determina a contabilização do benefício no resultado operacional da Empresa:

Regulamento do Imposto de Renda: Decreto nº 3.000/1999.

#### Seção IV - Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

As subvenções para investimentos, desta forma, conforme determinações legais, não são computadas na apuração do lucro real, assim como não devem compor a base de cálculo para o PIS/PASEP e da COFINS, desde que cumpridos os requisitos legais.

As subvenções para custeio, por sua vez, de acordo com a RFB, têm natureza de receitas, sendo classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados Operacionais". As subvenções para custeio são consideradas pela RFB como receitas tributáveis tanto na ótica do IRPJ e da CSLL como do PIS/PASEP e da COFINS.

Regulamento do Imposto de Renda: Decreto nº 3.000/1999.

#### Subseção V - Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Alinhada a este entendimento, a Receita Federal emitiu Pareceres e Soluções de Consulta afirmando que a maior parte dos incentivos de ICMS (Créditos presumidos, isenções etc.) são Subvenções para Custeio. Como grande parte dos incentivos não exige contraprestação nem investimentos específicos, estes deveriam ser incluídos na Base de Cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Ocorre que, de acordo com alguns contribuintes, as subvenções governamentais a título de ICMS, sejam elas destinadas a investimentos ou custeio, não devem ser computadas na base de cálculo do IRPJ e CSLL, PIS/PASEP e COFINS. De acordo com a tese dos contribuintes, estes montantes não podem ser equiparados a receitas da empresa.

Assim, diversos contribuintes ingressaram com ações judiciais para discutir tal incidência, obtendo êxito em diversos níveis de julgamento, desde o âmbito administrativo (CARF) ao âmbito judicial (STJ).

Finalmente, publicou-se em 2017 a Lei Complementar nº 160/2017, que, em seus artigos 9º e 10º, estabeleceu que os incentivos fiscais do ICMS são considerados subvenções para investimento, não submetendo tais valores à incidência do IRPJ e da CSLL.

No entanto, superada esta introdução, resta a dúvida: Qual a maneira correta de contabilizar e, conseqüentemente, tributar os Créditos Presumidos de ICMS? Seria o entendimento da Receita Federal, favorável à contabilização como subvenção para custeio e à respectiva tributação, a interpretação correta diante das normas e princípios contábeis brasileiros? Ou, em sentido contrário, estariam os contribuintes corretos em buscar judicialmente o reconhecimento de que tais montantes devem ser registrados como subvenções para investimento, afastando a tributação?

Este trabalho se propõe, desta forma, a buscar esclarecer esta discussão, seguindo os passos descritos na sequência:

Primeiramente, pretende-se discorrer acerca da natureza dos créditos presumidos de ICMS, descrevendo a estrutura constitucional e legislativa deste imposto que tantas dúvidas e discussões levanta. Para tanto, efetuou-se uma série de pesquisas bibliográficas junto aos autores e juristas mais renomados do país, especializados neste Tributo Estadual.

Em seguida, pretendeu-se expor a evolução histórica da discussão acerca da contabilização dos créditos presumidos de ICMS (em outras palavras, como reconhecer tal subvenção). Pretende-se, desta forma, enumerar e demonstrar como o Legislador brasileiro, a Receita Federal e os Tribunais brasileiros analisaram tal discussão. Neste momento, proceder-se-á a uma análise das legislações, decisões e consultas publicadas nos órgãos mais relevantes, nos diários oficiais e demais bases de dados oficiais.

Por fim, este trabalho pretende analisar as normas contábeis brasileiras, sobretudo o Pronunciamento Técnico CPC 07, que dispõe sobre a contabilização de subvenções e assistências governamentais e o Pronunciamento Técnico CPC 13, que dispõe sobre a adoção das normas da Lei nº 11.638 de 2007, para tentar analisar qual a maneira adequada de contabilizar tal crédito presumido. Por sua vez, esta análise será fundamentada nos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e nas demais normas e orientações nacionais aplicáveis. Ainda, busca-se analisar como as empresas brasileiras efetuam esta contabilização, analisando os demonstrativos financeiros de empresas com capital aberto listado na Bolsa de Valores (BOVESPA).

A metodologia de pesquisa a ser adotada é o método Bibliográfico, estudando as diversas obras doutrinárias sobre o assunto, analisando leis e projetos de legislações elaborados acerca do assunto, além de buscando jurisprudência relativa ao tema.

O estudo de material bibliográfico levará em consideração doutrina especializada acerca do tema, estudando os mais renomados juristas brasileiros com o intuito de buscar soluções para o problema anteriormente proposto.

A análise de projetos de lei, legislações e soluções de consulta em vigor objetiva identificar como os poderes Executivo e Legislativo visualizam e procuram solucionar tal problema interpretativo, vislumbrando assim quais as eventuais soluções identificadas pela Administração Pública para o tema.

Por fim, este trabalho busca, por meio da pesquisa jurisprudencial, realizada nos tribunais superiores (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Superior Tribunal de Justiça – STJ), verificar como os tribunais interpretam a situação, bem como as formas encontradas para balancear os interesses arrecadatórios da União, as normas contábeis e os direitos e garantias dos contribuintes.

Concluindo esta breve introdução, este trabalho pretende encontrar as respostas aplicáveis aos itens supracitados, além de eventuais outros questionamentos que surjam ao longo da pesquisa. Objetiva, assim, avaliar a interpretação dada pelos órgãos brasileiros às normas e princípios contábeis, identificando como deve ser feita tal contabilização, como forma de proteção à segurança jurídica do cidadão.



## **1 O ICMS E A CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO**

Para compreender o assunto principal do trabalho, a contabilização de créditos presumidos de ICMS, cumpre explicar, ainda que em linhas gerais, os principais aspectos relacionados ao ICMS.

### **1.1 Considerações preliminares acerca do ICMS**

O ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é imposto de competência estadual, definido na Constituição Federal no artigo 155, inciso II da lei fundamental brasileira:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

O próprio nome do imposto já diz muito a seu respeito. Cumpre, desta forma, destacar que o ICMS é um imposto estadual incidente sobre (a) operações de (b) circulação de (c) mercadorias (desconsidera-se, para este trabalho, o restante de sua hipótese de incidência, ou seja, os serviços de transporte e de comunicação), devido pelos sujeitos passivos definidos em lei (o comerciante, o industrial, o produtor e o importador).

Por operações, pode-se entender que se trata da prática de ato com validade jurídica, regulada pelo Direito (MELO, 2012, p.13). Circulação, por sua vez, é a passagem do bem de uma pessoa a outra, por meio de ato ou contrato (MELO, 2012, p.15-16), transferindo sua propriedade. Finalmente, mercadoria é o produto, ou seja, um bem econômico que alguém produz com o propósito de venda e lucro (MELO, 2012, p.17).

Resumidamente, a tributação pelo ICMS deve ser desencadeada quando se estiver diante de uma operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial, produtor ou importador, acarrete em uma circulação de mercadoria, isto é, transferência de sua titularidade (CARRAZA, 2012, p. 43).

Uma vez dentro da esfera de competência tributária estadual, os Estados membros da Federação possuem a autonomia para instituir tal imposto, desde que observados alguns limites delimitados pela própria Constituição Federal.

O legislador constituinte, considerando a incidência deste tributo em todo território nacional, procurou evitar a ocorrência de eventuais divergências entre as legislações estaduais que pudessem causar distorções na tributação do país. Desta forma, a Constituição Federal determinou a competência de Lei Complementar para o estabelecimento de critérios mínimos da Regra Matriz de Incidência Tributária<sup>1</sup> de tal imposto. Assim, a Lei Complementar deverá definir aspectos mínimos como os contribuintes do ICMS, o local das operações de circulação de mercadoria e outras hipóteses.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- (...) f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (...)

Tendo em vista a obrigatoriedade de existência de uma Lei Complementar que defina tais aspectos básicos, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar n. 87

---

<sup>1</sup> É possível definir a Regra Matriz de Incidência Tributária como a estrutura lógico-legal mínima para que seja reconhecida a obrigatoriedade de recolhimento de impostos. Um tributo apenas pode ser instituído em lei e exigido dos contribuintes se toda a norma de incidência foi prevista no diploma normativo. Para estar completa, a Regra Matriz deve prever, em lei, os seguintes aspectos: Aspectos material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal (SCHOUERI, 2013, p. 460 a 574).

de 1996, a chamada Lei Kandir. Esta legislação prevê aspectos como base de cálculo do imposto, contribuintes, aspectos temporais e espaciais da incidência do ICMS.

No entanto, a Lei Complementar n. 87 de 1996 não é a única que regula aspectos do ICMS. Relativamente a isenções e demais benefícios fiscais, a Lei Complementar n. 24 de 1975 que cumpre tal papel (para maiores informações, vide item 1.3).

## **1.2 Créditos de ICMS: O princípio da não cumulatividade**

Continuando a análise dos aspectos básicos do ICMS, cumpre destacar uma das suas características mais marcantes e conhecidas: o princípio da não-cumulatividade, conceito essencial para este estudo. Assim, é imperativo que, antes de adentrar à análise do tema deste trabalho, o crédito presumido, este trabalho trace alguns conceitos referentes à não-cumulatividade, princípio previsto na constituição federal em seu artigo 155, como segue:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Considerando que a Lei Complementar deve trazer maiores informações sobre a incidência do tributo (vide item 1.1 anterior), a Lei Kandir também formalizou o entendimento do legislador acerca do princípio da não cumulativa, como segue a seguir:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou

simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

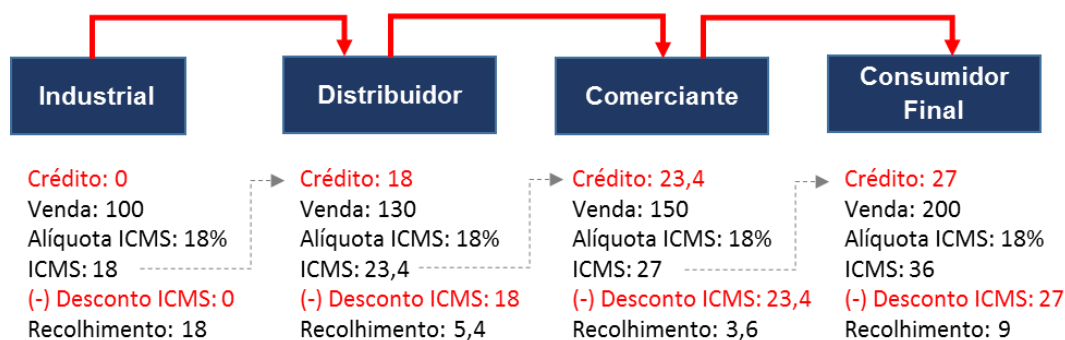
Para entender o conceito da não cumulatividade, o leitor do presente trabalho tem de manter em mente que o ICMS é um imposto cujo custo é transferido ao adquirente. Assim, a carga tributária acaba sendo suportada, em definitivo, pelo consumidor final, mesmo que este não seja o responsável pelo recolhimento do tributo (o consumidor é simples contribuinte de fato do imposto, já que não integra a relação jurídico-tributária). Desta forma, pode-se concluir que o ICMS é imposto que onera o consumo.

Sendo um imposto incidente sobre o consumo, devido no momento da saída das mercadorias dos estabelecimentos comerciais, o ICMS é tributado em cada transação da cadeia de consumo do produto. Desta forma, sujeitar a operação integralmente ao ICMS poderia significar um ônus demasiadamente elevado para os contribuintes do imposto, sobretudo o consumidor final.

Em vista deste ônus tributário, criou-se o princípio da não cumulatividade do ICMS, permitindo que o contribuinte se utilize de “créditos” do imposto pago nas operações anteriores, reduzindo, desta forma, o montante a pagar na operação própria. Assim, o princípio da não cumulatividade foi criado com o escopo de evitar que o ICMS distorça as formações de preços por motivos tributários, objetivando proteger a própria competitividade das empresas no Brasil (CARRAZA, 2012, 381). Em outras palavras, pode-se afirmar que o ICMS é um tributo que incide sobre o valor agregado de cada transação comercial. Conforme José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2012, p.293):

A não cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. (...) Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. (...) Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais (...) (MELO, 2012, p.293)

Ainda, visando melhor ilustrar a não cumulatividade, na sequência tem-se a Figura 01, elaborada para este trabalho, demonstrando como ocorre a tributação do ICMS em cada transação na cadeia de consumo de um produto:



Como pode-se analisar, a não cumulatividade permite que o ICMS seja um tributo “neutro”, que não onere excessivamente toda a cadeia de consumo de um produto, sendo, ao final, suportado pelo consumidor final (CARRAZA, 2012, p. 382).

Uma vez explicada a não cumulatividade, cumpre agora explicar o objeto de estudo do presente trabalho: O Crédito Presumido de ICMS, um benefício fiscal fruto da criatividade dos legisladores estaduais e que utiliza diretamente os conceitos da não cumulatividade como fundamento do benefício. Impõe-se agora a análise destes conceitos.

### 1.3 A concessão de benefícios fiscais à luz da Constituição Federal de 1988 e o Crédito Presumido de ICMS

Para compreender os créditos presumidos de ICMS, tem-se de citar alguns pontos referentes à concessão de benefícios fiscais deste tributo pelos Estados.

#### 1.3.1 A concessão de benefícios fiscais

Como regra geral, dentro da competência tributária encontra-se a capacidade dos entes federativos de instituir, além do tributo em si, isenções, outros benefícios fiscais e exonerações tributárias das mais diversas formas. Bastaria, para tanto, a observância do princípio da legalidade, conforme previsto pelo artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Entretanto, no que diz respeito ao ICMS, a mera observância à legalidade não é suficiente para a validade do benefício. Assim, o legislador constituinte estabeleceu a competência de Lei Complementar para delinear a forma pela qual isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) XII - cabe à lei complementar:

(...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Cumprindo a determinação constitucional, a regulamentação referente aos benefícios fiscais de ICMS encontra-se na Lei Complementar número 24 de 1975.

Esta norma foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, sendo plenamente aplicável à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados, nos termos do artigo 34, parágrafos 4º e 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...) § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Passando à análise desta norma, a Lei Complementar 24 de 1975, esta, em seu artigo 1º, já delimita seu campo de aplicação, qual seja, benefícios de ICMS que serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Esta norma é aplicável para:

- I. Isenções;
- II. Reduções de base de cálculo;
- III. Devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do ICMS, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- IV. Concessão de créditos presumidos (objeto do presente trabalho);
- V. Quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Relativamente à forma procedimental da concessão de benefícios, a Lei Complementar número 24 de 1975 estabelece que os Estados e o Distrito Federal devem reunir-se em reuniões com representantes de todos os membros da Federação, sob a presidência de representante do Governo Federal. Tais reuniões acontecem no CONFAZ, o Conselho Nacional de Política Fazendária.

Uma vez instalada a reunião do CONFAZ, para aprovação de eventuais isenções e benefícios fiscais, deve o convênio obter aprovação unânime de todos os membros da reunião, conforme o parágrafo 2º do artigo 2º.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Relativamente aos convênios de ICMS, José Eduardo Soares de Melo afirma que (2012, p. 368):

Os convênios de ICMS têm natureza impositiva (adoção obrigatória por todas as unidades federativas), ou autorizativa (utilização facultativa), observando a sistemática seguinte:

- a) Celebração pelos Estados (e Distrito Federal), por intermédio de seus Secretários de Fazenda, ou de Finanças;
- b) Publicação no Diário Oficial da União (DOU), até dez dias após sua celebração;
- c) Ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no DOU, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados (e no Distrito Federal);
- d) Ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no DOU pelos Estados (e Distrito Federal), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio;
- e) No Trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passa a vigorar.

A Lei Complementar n. 24 de 1975 define, ainda, os efeitos incidentes aos benefícios que não foram aprovados de acordo com seu artigo 2º, parágrafo 2º. Em seu artigo 8º, a Lei Complementar determina que os atos emitidos em desconformidade com seus preceitos são nulos, bem como autorizando a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Assim, os benefícios concedidos em desacordo com tal previsão (aprovação unânime do CONFAZ) são nulos, podendo ser exigidos os créditos tributários dos contribuintes que se beneficiam das normais inconstitucionais e ilegais, bem como é ineficaz qualquer lei que conceda a remissão ou anistia de tais tributos não pagos.

A necessidade de convênio, conforme previsto na Lei Complementar, surge como forma de preservar o equilíbrio da tributação entre os entes da Federação, harmonizando as relações dentro do pacto federativo. Apesar de ser um tributo estadual, o ICMS possui um perfil nacional, decorrente do fato de que tal imposto incide sobre todas as etapas de circulação de mercadorias, independentemente do Estado em que ocorra e mesmo em operações entre os Estados (operações interestaduais). Assim, o ICMS afeta operações que ocorrem no mercado nacional como um todo (MENEGUETTI, CHAVES, 2015, p. 95).

O professor Paulo de Barros Carvalho já identificava a característica nacional do ICM em sua tese de livre docência, ainda sob a égide de outra Constituição, em 1981:

A profusão de normas constitucionais que tratam do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, associada ao espírito francamente padronizador que se desprende de muitos dispositivos, sugere ao observador mais aplicado a existência de um tributo de caráter nacional.

Se articularmos o grande número de imperativos expressos e implícitos à condição de haver intensa disciplina de certos tópicos do ICM, no plano da legislação complementar, ser-nos-á lícito reconhecer que o gravame deve guardar foros de uniformidade, em todo o território nacional.

Com efeito, que diferenças substanciais podem ocorrer entre as legislações de duas diferentes unidades da Federação? Que elementos de essência podem impedir a total identificação, no que tange ao enredo dos preceitos que desenham a figura típica do imposto, levando em conta formulações de dois ou mais Estados? Realmente, seria temerário registrar signos peculiares, que ferissem pontos característicos e fundamentais à existência da exação. (CARVALHO, 1981, p. 43 a 44).

O professor ainda conclui afirmando:

(...) O ICM é um tributo deferido à competência dos Estados (e da União), mas com forte caráter nacional, impresso pela presença reiterada e constante de preceitos jurídicos de cunho unificador. (CARVALHO, 1981, p. 49).

Além disto, ao permitir que cada Estado concedesse benefícios de acordo com seu interesse, ocorreria uma enorme distorção da tributação ao redor do país, distorcendo a ordem econômica lógica de atração de investimentos pelo território nacional.

Assim, apenas os benefícios previstos em convênio aprovado pelo CONFAZ podem ser instituídos pelos Estados. Qualquer definição de benefício fiscal fora deste limite representa a violação da regra constitucional de competência tributária, tornando tais benefícios inconstitucionais.

Superada a definição do limite em que os benefícios fiscais de ICMS podem ser concedidos, sabe-se que apenas os incentivos aprovados pelo CONFAZ são válidos dentro da ordem constitucional. Esta definição será importante para a análise do presente trabalho, conforme será visto nos capítulos seguintes.

### *1.3.2 Os créditos presumidos de ICMS*

Dentro do rol dos benefícios fiscais de ICMS, encontram-se os créditos presumidos, o objeto do presente estudo. Os créditos presumidos de ICMS tem sua origem nas legislações estaduais, que definem seus percentuais e critérios para concessão.

Diferentemente de uma operação regular de tributação de ICMS, o crédito presumido diminui o montante efetivamente recolhido de ICMS por meio de um crédito fictício concedido pelo Estado. Para exemplificar, este trabalho tomará como premissa uma operação interestadual sujeita à incidência de uma alíquota de ICMS de 12%. Caso o Estado de origem da mercadoria autorize o contribuinte a apropriar-se de um crédito presumido (ou, em outras palavras, inexistente) de 8%, de forma que o montante final a ser recolhido do tributo represente apenas 4% sobre o valor da operação original.

Ao enviar a mercadoria para outro Estado, o contribuinte de origem destaca em seus documentos fiscais a incidência de 12% sobre a operação, ainda que o recolhimento efetivo tenha sido apenas de 4%. Gráficamente, tem-se a seguinte estrutura, conforme figura 2:

Figura 02. Demonstração dos créditos presumidos de ICMS. Fonte: Resultado da pesquisa, pelo autor (2018)



Este crédito artificial, para que seja considerado como válido, deve ser autorizado de maneira unanime por todos os Estados, conforme disposto pela Lei Complementar 24 de 1975 e como visto no item 1.3.1. Quando concedido de forma irregular (ou seja, em desacordo com a Lei Complementar 24 de 1975, sem convênio autorizativo do CONFAZ), causa diversos impactos na tributação da cadeia comercial.

Considerando que o imposto efetivamente pago foi de apenas 4%, o Estado de destino sente-se prejudicado na apuração das operações subsequentes em seu território. Desta forma, o Estado de destino da mercadoria busca tributar a operação considerando o recolhimento efetivo do ICMS, e não o destacado em nota fiscal.

Em vista do anteriormente mencionado, diversos Estados estabelecem em sua legislação interna que não se considera cobrado (para fins de consideração da não-cumulatividade) o montante do imposto que corresponde a benefícios fiscais concedidos de forma contrária ao disposto na Constituição Federal e na Lei Complementar número 24 de 1975, ainda que o montante venha destacado em documento fiscal (MELO, 2012, p. 305).

Assim, no caso em que um Estado tenha concedido (unilateralmente – sem Convênio entre Estados) incentivo fiscal a uma determinada empresa que venha a fornecer mercadorias tributadas a empresa localizada em outro Estado, e esta venha a se apropriar do respectivo crédito do ICMS, o Fisco do destinatário glosará o referido crédito, cobrando o valor tributário, acrescido de multa. (MELO, 2012, p. 305 a 306).

Como resultado deste ato, em operações interestaduais o Estado de destino da mercadoria pune o contribuinte adquirente dos bens. No entanto, o adquirente das mercadorias situado em outro Estado não tem a obrigação de pesquisar a respeito da situação tributária do vendedor das mercadorias, indagando sobre a concessão de incentivos, por exemplo (MELO, 2012, p.306). Assim, o real prejudicado da operação

acaba por ser contribuinte que não obteve vantagem decorrente de benefícios fiscais concedidos em desacordo com a Constituição Federal.

Embora não se negue que isenções, incentivos e outros benefícios em matéria de ICMS, devam ser conveniados, em ordem a impedir conflitos entre as Unidades Federadas, o fato é que tais benesses, ainda que concedidas irregularmente, gozam de presunção de legitimidade, não tendo, pois, o condão de prejudicar os contribuintes que adquirem mercadorias (...), impedindo-os de fruir, por inteiro, do direito ao crédito advindo do já estudado princípio da não cumulatividade. (CARRAZA, 2012, p. 386-387)

Entretanto, a análise da legalidade ou constitucionalidade dos Créditos Presumidos de ICMS não é o foco do presente trabalho. Superada esta breve introdução acerca do imposto e do conceito do crédito presumido de ICMS, cumpre reconhecer os seus possíveis impactos, independentemente da maneira de sua concessão, para as operações de uma empresa, incluindo o tema deste estudo: A contabilização de tais benefícios e os impactos para a tributação sobre a renda e sobre o faturamento.

Para tanto, passa-se à análise, a seguir, da classificação de tais benefícios como “Subvenções Governamentais” e a evolução histórica desta classificação, com os respectivos impactos contábeis do tema.

## **2 SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS: LEGISLAÇÃO, JURISPRUDÊNCIA E POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL**

Para entender a polêmica em torno da contabilização dos créditos presumidos de ICMS, tem-se de fazer uma breve incursão histórica no assunto. Resumidamente, a discussão a respeito da forma de contabilização baseia-se na interpretação legislativa e das autoridades administrativas (sobretudo a interpretação da Receita Federal do Brasil - RFB) referente aos créditos de ICMS, que, segundo o órgão, podem ser contabilizados como Subvenção para Investimento ou como Subvenção para Custeio. Em suma, cada uma pode ser conceituada da seguinte maneira:

1. As subvenções para investimento correspondem a um instrumento adotado pelo Poder Público Estadual para estimular a implantação ou a operação de empresas em determinadas atividades econômicas ou em determinadas regiões geográficas, como meio de satisfação de interesses públicos específicos. Em outras palavras, exige uma contraprestação específica do beneficiado.
2. Já as subvenções para custeio da operação correspondem aos recursos públicos disponibilizados aos contribuintes, sem destinação específica. A norma legal que concede tais benefícios não determina qual deverá ser a correta aplicação dos recursos.

O trabalho passa, agora, a uma análise da presença destes conceitos na lei e a interpretação ao passar do tempo sobre o assunto.

### **2.1 Subvenções governamentais: Início da discussão com a lei 4.506 de 1964 e Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**

Historicamente, as primeiras discussões acerca da maneira adequada para contabilização dos créditos presumidos de ICMS datam da década de 1960. A discussão gira em torno da natureza jurídico-contábil destes benefícios, como encontra-se detalhado a seguir.

Antes de aprofundar-se na análise do tema, o presente trabalho destaca que as implicações detalhadas a seguir, para fins de análise deste trabalho, dizem respeito à apuração do lucro real de uma empresa, não sendo aplicáveis à determinação sob o regime do lucro presumido do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. O mesmo se diga a respeito do regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS: O presente estudo foca, exclusivamente, nos impactos para o regime não cumulativo de ambas contribuições.

Superado este ponto, reforça-se o entendimento de que a literatura técnica sobre o tema considera os créditos presumidos de ICMS como subvenções governamentais. Estas, por sua vez, podem ser de duas naturezas: subvenções para custeio ou subvenções para investimentos.

Subvenções governamentais para custeio são aquelas concedidas sem a exigência, por parte do governo, de contrapartidas para a subvenção ofertada, ou seja, os valores subvencionados são destinados ao custeio das atividades ordinárias do contribuinte.

As subvenções para investimento, por sua vez, exigem a contrapartida em investimentos, de acordo com as determinações governamentais. Assim, exige-se que o valor subvencionado possua destinação específica, ou seja, que o valor seja direcionado a um investimento conforme exigências do Estado (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 445).

A primeira norma relevante a tratar do tema foi a legislação do imposto de renda. Esta, ao dispor sobre o regime de tributação com base no lucro real, nos termos da Lei 4.506 de 1964, artigo 44, determinou o que segue:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...) IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Desta forma, o legislador brasileiro deixava formalizado, pela primeira vez, que sempre que houver uma subvenção para custeio, tal valor deveria ser incluso na receita bruta operacional.

Atualmente, esta disposição encontra guarida no artigo 392 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto 3.000 de 1999):

Subseção V - Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Sobre esta determinação, não existem grandes polêmicas. As subvenções para custeio da operação, sendo desvinculadas de contraprestações e sendo destinadas a auxiliar uma empresa na consecução de suas atividades, sempre foram vistas como valores que passam a integrar a receita de uma empresa, impactando diretamente, também, seu lucro.

A grande discussão começa, entretanto, com as subvenções para investimento, no momento em que o legislador brasileiro emitiu uma nova norma criando esta classificação para as subvenções. Desta forma, o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, trouxe as seguintes disposições:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...) § 2º - 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Assim, o legislador segregou os conceitos, criando duas espécies de subvenções: As subvenções para custeio da operação e as subvenções para investimento, sendo que apenas a última é passível de exclusão da base de cálculo dos impostos sobre a renda. Conforme o texto legal deixa claro, a partir de 1977 as subvenções passam a ter duas maneiras de registro contábil e fiscal:

- a) Subvenções para custeio da operação, que compunham a receita bruta operacional da empresa, nos termos da lei 4.506 de 1964. Estas deveriam ser contabilizadas diretamente no resultado da empresa, vez que os valores subvencionados são uma espécie de auxílio financeiro para a empresa (PINTO, 2011, p. 138), sem destinação específica para a empresa.

- b) As subvenções para investimento, que deveriam ser excluídas da determinação do lucro real, sendo registradas em conta de reserva de capital e podendo apenas serem utilizadas para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social, ou para absorção de passivos.

Tal previsão seria, em breve, transportada para a legislação societária, como detalhado a seguir.

## **2.2 A contabilização na lei das Sociedades Anônimas e nas leis 11.941 de 2009 e 12.973 de 2014, bem como a tributação pelo PIS/PASEP e COFINS**

A Lei n. 6.404 de 1976, também chamada de Lei das Sociedades Anônimas ou Lei das S.A., ao tratar da contabilização desta espécie de entidade empresarial, tratou, em seu texto, da contabilização de benefícios fiscais.

Ressalta-se que ainda que tal norma trate especificamente das sociedades anônimas, a interpretação deste dispositivo pode ser estendida para as demais entidades empresariais, por tratar-se de tema que não se restringe a este tipo societário. Ainda, nossa análise terá em foco as subvenções para investimento, vez que não haviam dúvidas acerca da tributação das subvenções para custeio da operação.

Assim, o texto original da Lei n. 6.404 de 1976, em seu artigo 182, trazia dispositivos acerca da maneira como deveria ser contabilizado o capital social de uma sociedade anônima.

### **Patrimônio Líquido**

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(...) d) as doações e as subvenções para investimento.

Desta forma, pode-se concluir que, de acordo com o texto original da Lei das S.A., as subvenções para investimentos deveriam ser contabilizadas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pelo resultado da pessoa jurídica e, por consequência, vez que também não tinham a natureza de receita, não sofrendo a

tributação sobre a renda (IRPJ e CSLL) e receita (PIS/PASEP e COFINS) (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 446 a 447).

Tal conclusão encontra suporte também no artigo 443 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto 3.000 de 1999), que assim determina:

#### Seção IV - Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Considerando ainda que o texto da Lei das S.A. não trata das subvenções para custeio, pode-se concluir que tais valores devem transitar normalmente pelo resultado da empresa, sendo, desta forma, receitas operacionais sujeitas à tributação sobre renda e sobre receita (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 447).

Ocorre que tal texto foi alterado pela lei 11.638 de 2007, que excluiu o inciso “d” do artigo 182 (que dispunha especificamente das subvenções para investimento) e incluiu o artigo 195-A à lei das S.A.:

#### SEÇÃO II - Reservas e Retenção de Lucros

Reserva de Incentivos Fiscais (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Art. 195-A. A assembléia 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).

Assim, ao deixar de tratar as subvenções para investimento como reserva de capital, a lei das S.A. abre espaço para que tais valores sejam considerados como receitas. Isto decorre de uma interpretação do referido artigo 195-A, uma vez que, se as subvenções governamentais para investimento podem ser destinadas à formação de reserva de lucros, estas compuseram, em algum momento, a apuração do resultado da pessoa jurídica (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 447 a 448). Logicamente,

apenas pode-se formar reservas de lucro com uma parcela do lucro e, consequentemente, do resultado.

A partir da edição da Lei n.11.638/2007, as subvenções para investimentos não podem mais ser contabilizadas em conta de reserva de capital, em razão de expressa disposição legal, de maneira que tais valores passam a transitar pelo resultado da pessoa jurídica e, com isso, a princípio, haveria a inclusão de tais valores na base de cálculo do PIS e da COFINS (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 448).

Interessante notar que esta mudança teve impactos diretos nos resultados econômicos das empresas. Conforme estudo realizado e publicado em 2011:

(...) os resultados da análise dos efeitos da nova prática de reconhecimento da SAG nos indicadores econômicos das empresas em 2009, demonstram um ISAG de 1,8%, e uma variação dos índices econômicos ROA, ROE e ROS em 0,2%, 0,4% e 0,3%, respectivamente. Dessa forma, especialmente em alguns setores de atuação, pode-se inferir que, devido à recente mudança nos critérios de registro contábil das SAGs, (i) modificou-se o nível de rentabilidade das empresas; e (ii) confirmou-se a significativa representatividade das SAGs no capital próprio das empresas.

(LOUREIRO, GALLON, DE LUCA, 2011, p. 50)

Ocorre que tal mudança legislativa acabou por criar uma situação de contradição legislativa, que permitiu escrita “tributária”, com algumas diferenças referente à escrita contábil. Isto ocorreu vez que o Regulamento do Imposto de Renda continuou prevendo, em seu artigo 443, a contabilização da subvenção para investimento em conta de reserva de capital. Assim, passou-se a ter uma contradição expressa entre a regulamentação do Imposto de Renda e a Lei das S.A.

Para tentar resolver esta situação, a Lei 11.941 de 2009, norma criada para adequar as normas contábeis brasileiras aos padrões contábeis internacionais (IFRS), criou o Regime Tributário de Transição (RTT), em seus artigos 18 e seguintes (vide Anexo 01).

Pela adesão a este regime, a empresa podia excluir os valores auferidos a título de subvenção para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que reconhecidos em conta de resultado pelo regime de competência, excluídos no antigo LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real e mantidos os valores em reserva de lucros chamada “Reserva de Incentivos Fiscais”. Do contrário, os valores recebidos a título de subvenção para investimentos devem ser submetidos à tributação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 449).

Destaca-se, ainda, a opinião de Leonardo José Seixas Pinto (2011, p. 137):

As vantagens fiscais concedidas pelos fiscos estaduais e municipais através da redução ou isenção do ICMS e do ISS para determinadas empresas também são configuradas como subvenções para investimentos, apesar do assunto ser controverso no âmbito tributário, pois a redução da alíquota do ICMS e/ou do ISS que diminui o valor do imposto apurado é configurada como economia tributária, podendo a empresa investir livremente esta vantagem financeira gerada pela redução da carga tributária. O tratamento contábil, neste caso, é lançar como despesa a economia tributária obtida, ou seja, o valor que deveria ter sido pago mas foi economizado, possuindo como contra partida a apuração de uma receita com subvenção.

A partir de 2010, o RTT passou a ser obrigatório a todos os contribuintes, nos termos da lei 12.973 de 2014, artigo 30. Com tais mudanças, manteve-se o regime geral de apuração do IRPJ e CSLL, podendo o contribuinte excluir as subvenções para investimento da apuração da tributação sobre o lucro desde que os valores fossem registrados em conta de reserva de lucros, nos termos do artigo 195-A da lei das S.A (vide anexo 01).

Assim, pela determinação da legislação, as subvenções para investimento podem ser descontadas da Base de Cálculo do Imposto de Renda desde que registrada em conta de reserva de lucros, a serem utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

Havendo destinação diversa da prevista no artigo 30 da Lei 12.973 de 2014, os valores serão inclusos na base de cálculo para tributação sobre a renda. São os casos, por exemplo, de:

- I. Capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios, mediante redução do capital social,
- 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, ou
- III. Integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Com relação ao PIS/PASEP e à COFINS, no regime não cumulativo, as legislações originais não permitiam, inicialmente, a dedução das subvenções da Base de Cálculo das contribuições. Isto pois, considerando que o rol de exclusões do PIS/PASEP e COFINS não cumulativo é taxativo, sem previsão expressa não seria possível pleitear a sua exclusão.

No entanto, o legislador inseriu modificações, na Lei n. 10.637 de 2002 (que regulamenta o PIS/PASEP não cumulativo) e Lei n. 10.833 de 2003 (que regulamenta

a COFINS não cumulativa), previsão expressa da possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS as subvenções para investimento:

Lei n. 10.637 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)

(...) § 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)

Lei n. 10.833 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)

(...) § 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)

Desta forma, a partir da lei 12.973 de 2014, foram incluídas na legislação previsões expressas autorizando o desconto dos valores de subvenções para investimento da Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, no regime de apuração não cumulativo.

Diante do exposto, conclui-se que, até as modificações supracitadas, a contabilização das subvenções seguia a seguinte estrutura:

- a) As subvenções para custeio da operação não sofreram alteração em sua contabilização. Estas continuaram a compor a receita bruta operacional da empresa, sendo contabilizadas diretamente em seu resultado. Elas continuaram sendo entendidas como um auxílio governamental para a empresa, sem destinação específica.
- b) As subvenções para investimento (objeto do presente estudo) passaram a transitar pelo resultado da empresa e aumentando o resultado do exercício, podendo, a critério dos acionistas, serem direcionadas a uma conta de Reserva

de Lucros vinculadas a Incentivos Fiscais e, conseqüentemente, excluídas da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL, bem como do PIS e COFINS.

Como destaca Leonardo José Seixas Pinto (2011, p. 138), a equação do dividendo mínimo obrigatório após a promulgação da lei nº 11.638 de 2007 passou a ser:

- Lucro líquido do exercício
- (-) Reserva legal constituída a partir do lucro líquido do exercício
- (-) Reserva para contingências constituída a partir do lucro líquido do exercício
- (+) Reversão da reserva p/ contingências constituídas em exercícios anteriores
- (-) Reserva de incentivos fiscais (facultativo)
- (=) Base de cálculo do dividendo mínimo obrigatório
- (x) 25%
- (=) Dividendo mínimo obrigatório a ser distribuído

Superada esta fase, este estudo foca, agora, na análise do posicionamento da RFB acerca deste tema.

## **2.3 Posicionamento da Receita Federal do Brasil**

Para analisar o posicionamento da Receita Federal acerca deste tema, cumpre informar que, apesar dos critérios aparentemente objetivos da legislação sobre este assunto, as autoridades administrativas fiscais sempre demonstraram grande resistência à classificação das subvenções entre subvenção governamental para custeio e para investimento, emitindo diversas normas, impositivas ou interpretativas, para restringir o direito dos contribuintes.

### *2.3.1 O Parecer Normativo CST n. 112/1978*

Uma norma de essencial importância para a compreensão do tema é o Parecer Normativo CST n. 112/1978. O CST era um órgão vinculado à Receita Federal, intitulado “Coordenação do Sistema de Tributação”. Em tal parecer, o CST detalha,

com vistas à legislação vigente em 1978, a distinção criada entre as subvenções para custeio e para investimento até o ano de 1977.

Esta norma interpretativa define, com grande detalhe de informações, os conceitos complementares que devem ser aplicados no entendimento do tema, sendo utilizada como base para quase todas as análises posteriores do tema, sobretudo nas interpretações e soluções de consulta emitidas pela RFB.

Primeiramente, o PN CST 112/1978 define, em seu item 2.6, que as Subvenções para Custeio da Operação são as transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas e auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

Com relação às subvenções para investimento, o parecer normativo afirma, em seu item 2.9, que estas são submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída, justamente para afastar a tributação sobre tais valores. Em seguida, no item 2.11, o CST segue seu raciocínio concluindo, com base em outros pareceres, que as subvenções para investimento devem ser direcionadas para a aplicação em bens e direitos relacionados ao ativo fixo da empresa.

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de Subvenções para Investimento é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU 16.01.1978). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a Subvenção para Investimento seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as Subvenções para Custeio ou Operação e as Subvenções para Investimento, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.1973), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que Subvenção para Investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

O parecer continua afirmando taxativamente que para a classificação como subvenção para investimento impõe-se uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador (governo) com a ação do subvencionado (a empresa beneficiada). Assim, não bastaria apenas a vontade de subvencionar para investimento, devendo haver a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte da empresa beneficiária, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Ainda, a simples aplicação dos recursos

decorrentes da subvenção em investimentos não autorizaria sua classificação como Subvenção para Investimento.

Desta forma, no que diz respeito à contabilização das subvenções, o Parecer Normativo destaca que as subvenções para custeio das operações devem ser computadas no resultado operacional da pessoa jurídica subvencionada. Por sua vez, as subvenções para investimento configuram resultado não operacional, devendo ser contabilizadas diretamente em conta de reserva de capital no patrimônio líquido (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 446), conforme o item 2.14, transcrito na sequência:

2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as Subvenções nos seguintes termos: as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

Finalmente, o Parecer Normativo CST n. 112/1978 conclui afirmando que (vide anexo 01):

As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional.

As Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Conforme pode-se ver, por meio deste parecer normativo, a RFB criou diversos critérios, não previstos e sequer ventilados na legislação anterior, que acabaram por restringir o direito dos contribuintes em ver os valores excluídos da base de cálculo dos tributos sobre a renda.

Apesar de não ser o foco deste trabalho, cumpre destacar que tal restrição é manifestamente inconstitucional, ferindo o princípio da legalidade, conforme disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O Código Tributário Nacional, ainda, dispõe, em seu artigo 97, as limitações ao poder de tributar, definindo o princípio da legalidade da seguinte maneira:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Desta forma, pode-se concluir que, pelo princípio da legalidade, tem-se que nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça. É especialização do princípio disposto no artigo 5º, inciso II da CF, que determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, a não ser em razão de lei, aplicável especificamente ao direito tributário (SCHOUERI, 2013, p. 275 a 346).

Assim, ao criar restrições para o exercício de um direito, sem previsão ou suporte legal, o Parecer Normativo CST 112 de 1978 ultrapassou os limites constitucionais, não sendo, por consequência, apto a limitar o conceito ou a forma de interpretação das classificações das subvenções em subvenções para custeio ou para investimento. Apenas as leis poderiam ser utilizadas para suportar tais restrições.

Entretanto, como detalhado a seguir, não foi essa a interpretação e atuação da Receita Federal.

### *2.3.2 Instruções normativas 1.556 de 2015 e 1.700 de 2017*

Além do Parecer Normativo CST 112 de 1978, a RFB emitiu normas impositivas, das quais passa-se a destacar a Instrução Normativa nº. 1.556 de 2015 e a Instrução Normativa nº 1.700 de 2017.

A Instrução Normativa nº. 1.556 de 2015 alterou as disposições de uma outra Instrução Normativa, a IN RFB nº 1.515 de 2014, que tratava do cálculo e recolhimento do IRPJ e CSLL. Para fins da análise do presente trabalho, consideraram-se as mudanças formalizadas no artigo 112 da referida IN 1.515/2014, especialmente os parágrafos 6º e 7º acrescidos pela IN 1.556/2015 (Vide anexo 01).

Assim, pela norma, as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em conta reserva de lucros, desde que sejam destinados a absorção de prejuízos ou aumento do capital social. Ainda, haverá tributação em caso de destinação diversa da autorizada em lei, como em casos de capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social posterior ou nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, ou em caso de integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Ainda, pela Instrução Normativa, não poderá ser excluído da apuração do lucro real a subvenção para investimento quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário. Em outras palavras, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Os dispositivos da IN 1.515/2015 e da IN 1.556/2015 foram replicados para a IN 1.700/2017, que atualmente regulamenta a apuração do IRPJ e da CSLL (vide anexo 01).

Conforme pode-se observar, as Instruções Normativas da Receita Federal buscaram deixar claro que apenas poderiam ser excluídas da Base de Cálculo dos impostos sobre a renda as subvenções governamentais para investimento que, além de observados os requisitos da legislação societária (registro em conta de reserva de lucros, nos termos do Artigo 195-A da Lei das S.A.), cumprissem com os seguintes requisitos:

- a) As subvenções não podiam constituir receita da Pessoa Jurídica beneficiária;  
e
- b) A subvenção recebida não pode ser livremente movimentada pelo beneficiário, ou seja, quando houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Ocorre que tal dispositivo não encontra qualquer abrigo na legislação vigente sobre o tema. Da mesma forma que ocorreu com a publicação do Parecer Normativo CST 112/1978 (vide item 2.3.1), estas disposições extensivas ao texto legal são manifestamente ilegais, tendo a Receita Federal agido fora de seus limites ao tentar restringir os direitos dos contribuintes, criando requisitos e obrigações não previstas legalmente.

Esta interpretação restritiva, inclusive, encontrou eco em soluções de consulta emitidas pelo órgão, detalhadas no item subsequente.

### *2.3.3 Soluções de consulta da Receita Federal do Brasil*

Dando sequência à interpretação restritiva da Receita Federal do Brasil, o presente trabalho destaca algumas soluções de consulta publicadas pela RFB sobre o tema.

Inicialmente, destaca-se a Solução de Consulta COSIT<sup>2</sup> n. 336 de 2014 (Vide anexo 01), que formalizou o entendimento de que os benefícios fiscais de ICMS,

---

<sup>2</sup> Cumpre destacar que a publicação de solução de consulta pela COSIT - Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, tem o condão de vincular a interpretação das autoridades fiscais administrativas.

considerados como subvenções para custeio, devem integrar a base de cálculo dos tributos sobre a renda e sobre o faturamento.

Na Solução de Consulta, a RFB afirma que entende ser inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário. Em outras palavras, alinhado com as instruções normativas do órgão, a RFB informa que para a exclusão deve haver a aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a mera realização dos propósitos almejados com a subvenção. Pela RFB, deve haver sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No caso, uma determinada empresa questionou se seus benefícios de ICMS no Estado do Ceará deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Por entender que seu benefício tem o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais no Estado do Ceará, a empresa entendeu que este era uma subvenção governamental para investimento, mesmo que não houvesse previsão para a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. Seus benefícios consistiam, resumidamente, em dilatação (diferimento) do prazo de pagamento de parcela do saldo devedor mensal do ICMS incidente na importação de máquinas, equipamentos e estruturas metálicas, para compor o seu ativo permanente, no diferencial de alíquota entre operações internas e interestaduais na aquisição de bens destinados ao ativo fixo ou imobilizado e o ICMS nas aquisições do exterior de matéria-prima e insumos utilizados no processo industrial. A única medida exigida pelo Estado do Ceará era o incremento da produção na região.

Na análise do tema, a RFB reconheceu, inicialmente, que os valores recebidos a título de subvenção para investimento continuam não sendo computadas na determinação do lucro real, desde que a pessoa jurídica beneficiada cumpra os requisitos estipulados pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Desse modo, a RFB confirma que o ponto crucial para a análise da discussão está em determinar a natureza do benefício recebido pela pessoa jurídica, ou seja, se este pode ser considerado subvenção para investimento.

Para esclarecer tal ponto, a RFB traz à discussão os critérios definidos pelo Parecer Normativo 112/1978 e pela Solução de Divergência nº 15 de 2003, esclarecendo os critérios necessários para caracterizar a subvenção para investimento sob a ótica da legislação do IRPJ, como já analisado no item anterior.

Assim, sob a ótica da RFB, os benefícios fiscais no caso discutido têm a natureza de subvenção governamental, sendo sujeitos à tributação do IRPJ, salvo se possível classificá-los como subvenção para investimento. Em tais casos, deve-se respeitar os seguintes requisitos, segundo a RFB:

- a) Intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) A efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) O beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Assim, analisando o benefício concedido pelo Estado do Ceará, a RFB afirmou não se tratar de subvenção para investimento, vez que não há previsão para aplicação dos recursos recebidos:

25. Com efeito, no presente caso, não se vislumbram no texto da Lei Estadual nº 10.367, de 1978, e do Decreto disciplinador nº 29.183, de 2003, nenhuma menção à efetiva e específica aplicação do benefício, requisito indispensável para caracterizar o incentivo fiscal em tela como subvenção para investimentos. Faltam a vinculação e a estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pela consulente e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico.

(...) 27. Significa dizer que a empresa administra livremente os recursos provenientes da redução do ICMS, isto é, o Estado do Ceará não exigiu que aqueles recursos fossem aplicados no ativo imobilizado da empresa. Portanto, os recursos oriundos da subvenção podem ser carreados para qualquer necessidade da empresa, inclusive para o capital de giro. Assim, diferentemente do que alega a consulente, o entendimento manifestado no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, não lhe favorece, pois é exatamente a interpretação expedida nesse ato que, para caracterizar a redução do ICMS na modalidade de subvenção para investimento, exige a aplicação vinculada dos recursos. Não havendo vinculação específica, como é o caso, trata-se de subvenção para custeio ou operação, ficando a pessoa jurídica livre para aplicar os recursos onde melhor lhe aprouver.

Desta forma, a RFB descaracterizou o benefício de ICMS do consulente como subvenção para investimento, sob o raso argumento de que havia uma suposta liberdade de manuseio dos recursos originados pelo benefício fiscal, mesmo que

eventualmente tais verbas venham a ser aplicadas na aquisição do ativo imobilizado. Uma vez que não havia “destinação obrigatória”, e sim uma liberdade de decisão a ser tomada pela própria pessoa jurídica subvencionada, não seria possível classificar o benefício como subvenção para investimento, sendo, segundo a RFB, uma subvenção concedida para custeio ou operação da entidade. Tal descaracterização, ainda, teve seus reflexos na determinação da tributação respectiva para fins não apenas do IRPJ, mas também da CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Ainda, reforçando seu posicionamento, a RFB publicou a Solução de Consulta COSIT n. 188 de 2015, nos seguintes termos:

Solução de Consulta nº 188 de 2015 - Cosit

SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina, conforme previsto no art. 15 § 35, inc. XI do Anexo 2 do Decreto nº 2.870/01 - RICMS/SC, não está revestido dos aspectos e formalidades necessários para ser considerado subvenção para investimento.

A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção.

O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e das Contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. (...)

Nesta solução de Consulta, a RFB analisou benefício de consulente concedido pelo Estado de Santa Catarina. No caso, o Estado concedia crédito presumido de ICMS, no percentual de 3% do valor da operação das saídas de artigos têxteis. A manutenção do crédito presumido estava condicionada ao reinvestimento do valor correspondente ao benefício, na modernização, readequação ou expansão do parque fabril ou na pesquisa e no desenvolvimento de novos produtos.

Neste caso, a RFB entendeu que não seria possível enquadrar o benefício decorrente do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina como subvenção para investimento. Segundo a Receita Federal, a economia gerada pelo benefício (redução do valor a pagar de ICMS) não estava vinculada diretamente à aplicação em empreendimento pelo beneficiário. Assim, não seria possível identificar uma sincronia entre a intenção do subvencionador (liberação do benefício) e a ação do subvencionado (aplicação no investimento previsto). Assim, não se trata, segundo

a RFB, de uma subvenção para investimento, motivo pelo qual não se autorizaria a exclusão da Base de Cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Ainda, destaca-se as soluções de consulta DISIT/SRRF10 nº 135 de 2012, COSIT nº 32 de 2016 e DISIT/SRRF06 nº 6022 DE 2017, que reafirmam o entendimento restritivo da Receita Federal do Brasil sobre o tema (vide anexo 01).

Conforme pode ser analisado, a Receita Federal buscou restringir o benefício concedido pela legislação, tentando descaracterizar, sem fundamento legal, as subvenções para investimento ao criar critérios supralegais para o gozo do incentivo, tentando vincular os créditos presumidos a:

- a) Intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) A efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) O beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

No entanto, a interpretação da Receita Federal foi questionada pelos contribuintes nos tribunais brasileiros, tendo algumas empresas obtido decisões favoráveis, como destaca-se a seguir.

#### **2.4 Jurisprudência: A discussão dos temas nos tribunais**

A discussão não ficou restrita à análise legislativa e interpretação pela Receita Federal do Brasil.

Uma vez que os contribuintes viram seus direitos restringidos pelas autoridades administrativas fiscais, mediante as respostas às consultas, como visto previamente, e mesmo mediante autuações formalizadas pela RFB, as empresas levaram a lide aos tribunais.

#### 2.4.1 Decisões no CARF

A primeira parada dos contribuintes foi no CARF<sup>3</sup>, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. No que diz respeito à discussão sobre a classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenções para investimento ou para custeio, o CARF possui jurisprudência rica e não uniforme. De qualquer maneira, a existência de decisões favoráveis aos contribuintes, ainda em âmbito administrativo, já demonstra como a interpretação fazendária é discutível e passível de críticas.

Favoravelmente ao contribuinte, o presente trabalho destaca o acórdão 10480.723327/201546 (vide anexo 01).

Nesta decisão, o CARF entendeu que as subvenções para investimento correspondentes a créditos presumidos de ICMS diferenciam-se das subvenções de custeio por serem concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão inclusive qualitativa de empreendimentos econômicos.

Assim, a decisão contraria o entendimento do Parecer Normativo CST nº 112/78, mencionado anteriormente, que entende que a caracterização de benefício fiscal como subvenção para investimento pressupõe a aplicação direta do montante subvencionados a projeto predeterminado.

No caso, a empresa possuía benefício fiscal de ICMS, sendo que a autoridade administrativa fiscal considerou que os valores deveriam ter sido incluídos na base de cálculo dos tributos sobre a renda. No entanto, o tribunal combateu tal autuação, com o entendimento de que os critérios do Parecer Normativo CST n. 112/1978 são ilegais, devendo ser analisado, para fins de classificação da natureza do crédito presumido, unicamente a vontade do governo de subvencionar a empresa. Pela decisão, o único critério válido para a qualificação da subvenção para investimento, é o intuito da autoridade subvencionadora, verificável a partir da leitura do ato normativo concessor ou da própria natureza do incentivo.

---

<sup>3</sup> O CARF é um órgão colegiado, formado por representantes do Estado e da sociedade, com atribuição de julgar em segunda instância administrativa, os litígios em matéria tributária. Seus conselheiros são representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes.

Com relação ao PIS/PASEP e ao COFINS, o CARF avalia que também não há que se falar da respectiva tributação. Pelo tribunal, a subvenção de investimento ou de custeio não se enquadram no conceito de receita. Seriam, na realidade, uma renúncia fiscal por parte de determinado ente federativo, não correspondendo a uma receita das empresas, mas sim uma redução de suas despesas concedida pelo Estado do Pernambuco, com o intuito de fomentar determinados setores da atividade empresarial. Assim, não haveria tributação pelo PIS e COFINS.

Conclui-se, desta forma, que, de acordo com o julgamento supracitado, não há que se falar em tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Infelizmente para os contribuintes, este posicionamento não é uniforme no tribunal. Em sentido contrário, o CARF já emitiu diversas decisões, das quais destaca-se o acórdão do Processo 10380.720566/2013-19 (vide anexo 01).

De acordo com este julgado, para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não bastando a mera intenção de subvencionar. Assim, pelo tribunal, deve estar claro na lei ou norma que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Ainda, o tribunal entende que os investimentos devem ser devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

Ainda, de acordo com o tribunal, devem haver meios de conferência do cumprimento das duas etapas de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos. Assim, o ente que concede o benefício deve estabelecer critérios objetivos e efetuar o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos, bem como analisar se os requisitos formais e materiais foram atendidos.

Além dos posicionamentos supracitados, destaca-se ainda uma decisão recente, proferida no Processo n. 10280.722443/2011-71 (vide anexo 01).

Neste julgamento, tendo em vista a nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela Lei Complementar 160/17, o tribunal entendeu que os créditos presumidos de ICMS

concedidos pelo Estado do Amazonas são subvenções para investimento, sendo este critério suficiente para cancelar a autuação.

No caso, o contribuinte possuía um benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Amazonas. Após ser autuado e recorrer, o contribuinte juntou manifestação solicitando a aplicação dos novos dispositivos da Lei Complementar 160 de 2017, que será tratada adiante no item 2.5. O CARF, nesse sentido, acolheu sua alegação.

Desta forma, o tribunal desconsiderou a discussão acerca da natureza dos benefícios, aplicando a nova interpretação legal à discussão. Esta interpretação será melhor explicada no item 2.5, ao tratar da referida Lei Complementar 160 de 2017.

#### *2.4.2 Decisões no SJT*

Superada a fase administrativa, a discussão acabou sendo conduzida até os tribunais judiciais brasileiros. Considerando que a discussão foi levada a diversos tribunais, o foco deste trabalho recairá, por hora, sobre as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, o STJ <sup>4</sup>.

Para início de análise, verifica-se um acórdão recente, disponibilizado em fevereiro de 2018 no diário oficial da União, no Recurso Especial Nº 1.517.492 – PR. Considerando que o tribunal possuía entendimento desfavorável aos contribuintes anteriormente, este julgado foi importante por sinalizar uma mudança no entendimento jurisprudencial acerca do tema (vide anexo 01).

Pelo entendimento do STJ, o incentivo fiscal não pode se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Do contrário, ocorreria um esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

---

<sup>4</sup> O Supremo Tribunal Federal (STF) deixou de analisar a questão por entender ausente a repercussão geral da controvérsia, entendendo que a discussão tem natureza infraconstitucional (RE 1.052.277 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 18/08/2017, publicado em 29/08/2017).

Interessante notar que, de acordo com esta interpretação do STJ, a discussão sobre a natureza do crédito presumido (se subvenção para investimento ou subvenção para custeio), nos termos traçados pela RFB, é irrelevante. O Tribunal decidiu de maneira desvinculada a tais preceitos, considerando que a tributação por parte da União sobre os benefícios concedidos pelos Estados foge de sua competência.

O STJ entendeu favoravelmente à não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que tais créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação. Desta forma, não teriam a natureza de receita tributável, independentemente da classificação em subvenção para custeio ou investimento, nos termos sugeridos pela RFB.

No caso analisado, tratava-se de Crédito Presumido concedido pelo Estado do Paraná, nos termos do Decreto 6.080/2012. Em suas alegações, a União apresentou a tese, já descrita no item 2.3, de que o incentivo fiscal se reveste da característica de subvenção para custeio, que, ao implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, sujeitando-se à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Para ser considerado como subvenção para investimento, a RFB apenas aceitava os benefícios de ICMS que atendessem a outros critérios supralegais, restringido de forma indevida o benefício fiscal.

No entanto, a relatora do voto vista (posteriormente usado como base para a ementa do acórdão), a Ministra Regina Helena Costa, entendeu que a discussão sobre a natureza entre subvenção para investimento ou custeio não era relevante para a decisão.

Em suas alegações, diversos dispositivos da Constituição Federal permitem a concessão de benefícios. Destaca-se o artigo 3º, inciso III, e o artigo, 151, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (...)

Segundo a Ministra, professora de Direito Tributário da PUC-SP desde 1985, a concessão do benefício do crédito presumido de ICMS, por ter um caráter de indutor do desenvolvimento regional no Estado do Paraná, insere-se em contexto de busca das reduções de desigualdades e de incentivo ao desenvolvimento nacional, possuindo nítida envergadura constitucional.

Segundo a professora, permitir tal tributação autorizaria a União a retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado, ao exercer sua competência tributária e buscando atingir seus objetivos constitucionais, outorgou ao contribuinte. Desta forma, o incentivo fiscal seria restringido ou reduzido de maneira indevida, fundamentado exclusivamente em atos infralegais, ou seja, sem o condão de obrigar o contribuinte (Soluções de Consulta da Receita Federal e Parecer Normativo CST n. 112/1978).

(...) se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos.

(EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

Desta forma, o STJ decidiu, por outras vias, pela impossibilidade da inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando que as restrições para a classificação como subvenção para custeio ou investimento, criadas pela RFB, são irrelevantes, devendo ser analisado se o benefício cumpre com os objetivos de fomentar o desenvolvimento econômico regional. Sendo o caso de benefício que busca fomentar o desenvolvimento regional, a União estaria invadindo a competência tributária dos Estados, buscando tributar valor que foi dispensado a nível estadual e esvaziando, de maneira indireta, o benefício.

No mesmo sentido deste posicionamento, destacam-se os acórdãos nos Recursos Especiais número 1.691.837/RS e 1.606.998/SC (vide anexo 01).

Apesar do cenário atualmente favorável, destaca-se que o STJ já emitiu pareceres em sentido contrário, como nos acórdãos proferidos nos recursos especiais número 1.621.183/RS, 1.619.575/PR e 1537026/PR (vide anexo 01).

Os julgados citados anteriormente acolheram as alegações da Receita Federal acerca da distinção em subvenção para investimento ou subvenção para custeio, entendendo, ainda, que a Receita Federal não alargou as restrições legais, tendo apenas esclarecido sua aplicação.

Já no que diz respeito ao PIS e à COFINS, destaca-se que o STJ também já formalizou entendimentos que não há que se falar em receita por parte das empresas, no julgamento do Recurso Especial número 1.319.102/RS (vide anexo 01), não tendo natureza de receita ou faturamento e, conseqüentemente, não compondo a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Desta forma, pode-se concluir que apesar de o entendimento recente do STJ direcionar para uma decisão favorável aos contribuintes, afastando a tributação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS dos créditos presumidos de ICMS, ainda não existe posicionamento consolidado sobre o tema nos tribunais brasileiros.

## **2.5 A Lei Complementar 160/2017**

O último desdobramento legislativo e interpretativo referente ao tema deu-se em 2017, com a publicação da Lei Complementar 160/2017.

Conforme mencionado no item 1.3.1, a concessão de benefícios fiscais de ICMS sem aprovação do CONFAZ era tema que há muito preocupava os contribuintes e os legisladores, causando diversas inseguranças jurídicas e dando abertura para autuações e cobrança de impostos das empresas beneficiadas pelos Estados.

Visando acabar com tal discussão, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar 160/2017, que convalidou os benefícios de ICMS concedidos de maneira irregular, condicionados à publicação das normas inconstitucionais em rol a ser disponibilizado aos Estados.

Além de tentar resolver a legalidade de tais benefícios, a norma atacou também outra dúvida que há muito persistia: A natureza dos benefícios de ICMS (ai inclusos os créditos presumidos de ICMS) como subvenções para investimento ou subvenções para custeio. Desta forma, esta norma acrescentou os parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei 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:

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

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

O congresso ainda ressaltou, no artigo 10º da Lei Complementar 160/2017, que tais disposições eram aplicáveis inclusive para os benefícios irregulares de ICMS:

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.

Interessante notar que os dispositivos anteriormente mencionados foram objeto de veto presidencial. O Presidente Michel Temer, por meio da Mensagem nº 276, de 7 de agosto de 2017, assim justificou o veto:

#### Razões dos vetos

Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional no 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la.

Entretanto, o Congresso Nacional manteve o texto vetado pelo Presidente. Assim, tais dispositivos encontram-se vigentes e plenamente aplicáveis nas discussões acerca deste tema.

Os motivos para a manutenção do texto podem ser consultados no Projeto de Lei 54/2015, que assim dispôs:

“Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos do ICMS com base em interpretações jurídicas equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.”

Desta forma, fica clara a vontade dos legisladores brasileiros de excluir os benefícios de ICMS, aí inclusos os créditos presumidos de ICMS, da incidência do IRPJ e da CSLL, considerando-os como subvenções governamentais para investimento. Assim, todos os benefícios de ICMS concedidos constitucionalmente (ou seja, com aprovação do CONFAZ, antes ou posteriormente à Lei Complementar 160/2017) e mesmo os benefícios inconstitucionais de ICMS que observarem os preceitos da Lei Complementar 160/2017 (registro e depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ, pelos Estados, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais), passam a ser considerados como subvenções governamentais para investimento, ficando a Receita Federal do Brasil vedada de exigir outros requisitos que não aqueles previstos pelo artigo 30 da lei 12.973 de 2014.

Destaca-se ainda que, sendo considerados como subvenções para investimentos por determinação legal, os impactos não se dão somente no âmbito dos tributos sobre a renda, mas também sobre o PIS/PASEP e COFINS, vez que não faz sentido a mudança legislativa impactar apenas a tributação sobre o IRPJ e CSLL.

Pode-se interpretar, ainda, que o esforço legislativo foi uma maneira encontrada pelo Planalto de evitar as interpretações abusivas e ilegais da RFB, garantindo ao contribuinte a manutenção de seus direitos.

Isto ocorreu provavelmente devido ao fato que muitos benefícios fiscais concedidos a título de crédito presumido não exigiam expressamente que o subvencionado realizasse nenhuma contraprestação em termos de investimentos (seja referente a infraestrutura, contratação de empregados locais etc.), sujeitando-os à classificação como subvenção para custeio nos termos da interpretação da RFB. Assim, os Créditos Presumidos passam a ser considerados como subvenções governamentais para investimento pois o legislador equiparou os conceitos de subvenção para custeio e

subvenção ao investimento, com o objetivo de encerrar a discussão a respeito deste tema.

Essa interpretação faz sentido lógico-jurídico na medida em que a própria Constituição Federal, quando cria os objetivos e fundamentos do Estado, e delimita as competências, volta-se inteiramente ao desenvolvimento nacional e regional, inclusive em termos científicos, tecnológicos, com estímulos à pesquisa e inovação. Não se poderia imaginar qualquer benefício fiscal de ICMS concedido por Estado com o objetivo de retroceder, suprimir, reduzir ou atenuar o desenvolvimento socioeconômico de seu território. Todos os benefícios fiscais são voltados a estimular o desenvolvimento regional, que contempla não apenas a expansão ou implementação do empreendimento, mas também sua manutenção, ou seja, tudo para evitar que empreendimentos econômicos sejam extintos ou saiam daquela determinada região devido, entre outros casos, à crise econômica (ARTIOLI, SILVA, 2018).

Como destacado no item 2.4, os tribunais brasileiros, atentos a esta mudança, já vêm proferindo decisões favoráveis aos contribuintes, aplicando as novas disposições da Lei Complementar 160 de 2017. Entretanto, destaca-se que para total aplicação do texto legal, no que diz respeito aos benefícios concedidos de forma irregular, deve-se aguardar a publicação pelos Estados e pelo CONFAZ, do rol de benefícios e beneficiados de maneira inconstitucional. Apenas após tal publicação que os benefícios irregulares considerar-se-ão válidos sob a ótica legislativa.

Superada a introdução, conclui-se que a Receita Federal tem, atualmente, um âmbito de restrição do direito do contribuinte bem reduzido, devendo analisar unicamente os dispositivos legais como fundamento para restrição da exclusão da Base de Cálculo dos tributos sobre renda, lucro e faturamento.

Assim, mesmo as decisões recentes do STJ, no sentido de que a União estaria invadindo o âmbito de atuação dos Estados, ficam esvaziadas, vez que todos os benefícios de ICMS, incluindo aí os créditos presumidos de ICMS, passam a ser considerados, por determinação legal, como subvenções para investimento, desde que cumpridos os requisitos da Lei 12.973 de 2014 e do artigo 195-A da Lei das S.A.

Por conseguinte, tendo o contribuinte cumprido com a lei e as normas para contabilização dos benefícios, resta garantido seu direito à exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

O trabalho passa, agora, à análise das normas contábeis brasileiras acerca da maneira correta para tal contabilização.



### 3 CONTABILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

O trabalho passa, agora, a analisar a contabilização dos créditos presumidos de ICMS de acordo com os termos legais, de maneira que possam ser aplicados os conceitos de “subvenção para investimento”, enquadrando-os na lei 12.973 de 2004 e Lei Complementar 160 de 2017.

Ressalta-se que caso o contribuinte não obedeça aos preceitos da Lei 12.973 de 2004, não será possível alegar que o benefício se caracteriza como uma subvenção para investimento. Desta forma, caso haja um benefício fiscal registrado de maneira diversa do indicado para classificação como subvenção para investimento, o contribuinte deverá considera-lo como uma receita auferida pela pessoa jurídica que se destina ao custeio de sua operação. Assim, não é possível proceder a uma redução de despesa, mas sim o reconhecimento de uma verdadeira receita da pessoa jurídica (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 446).

As subvenções para custeio possuem, portanto, natureza de receita operacional, porque envencilhadas à operação do contribuinte, compondo seu resultado tributável. São, portanto, receitas e, como tal, devem ser levadas à base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS. (BERGAMINI, PEIXOTO, 2017, p. 446)

Restará ao contribuinte, unicamente, discutir se seria aplicável a interpretação data pelo STJ, destacada no item 2.4.2, no sentido de que a União estaria invadindo a competência tributária estadual, esvaziando o benefício. Considera-se, entretanto, que esta interpretação perdeu sua força após a publicação da Lei Complementar 160 de 2017, devendo o contribuinte buscar evitar o contencioso administrativo e judicial com a Receita Federal e buscar contabilizar corretamente o Crédito Presumido de ICMS vez que, por equiparação legal, este passou a ser considerado como subvenção para investimento.

O trabalho passa, agora, à análise das principais normas contábeis acerca do tema, bem como buscará analisar, no item 3.4, como algumas empresas vêm realizando seus registros contábeis.

### 3.1 Pronunciamento Técnico CPC 07

Como elucidado no item 2, anteriormente à Lei n. 11.638 de 2007, apenas as subvenções para investimento tinham tratamento contábil especial, com reconhecimento direto em reserva de capital no patrimônio líquido, por força do que dispunha o artigo 182 da Lei das S/A (Lei nº. 6.404/76), como descrito anteriormente no item 2.3:

#### Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

(...) d) as doações e as subvenções para investimento.

Com a publicação da lei 11.638/2007, a Lei das S/A revogou o artigo supracitado, substituído pelo artigo 195-A:

#### SEÇÃO II - Reservas e Retenção de Lucros

##### Reserva de Incentivos Fiscais (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Art. 195-A. A assembléia 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).

Assim, visando adaptar-se à nova legislação, o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 07, passando a analisar a contabilização das Subvenções e Assistências Governamentais de forma correlata e adaptada às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20 (BV2010).

Segundo o sumário desta norma, o pronunciamento não aborda a divisão formal entre subvenção para custeio e para investimento, uma vez que, segundo o CPC, o tratamento contábil para ambas determina o seu trânsito pelo resultado:

No Brasil, apenas as subvenções para investimento vinham tendo tratamento contábil e de divulgação especiais, com reconhecimento direto em reserva de capital no patrimônio líquido, por força do que dispunha a Lei nº. 6.404/76. Com as modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e com a convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB, determinada também por essa recente Lei, as subvenções todas passam a ter que transitar pelo resultado.

Assim, a futura classificação como subvenção para investimento é registro que possui impacto fiscal para a apuração dos impostos sobre o lucro e a renda, mas que não deve afetar o registro contábil inicial.

Ainda, o próprio sumário esclarece que foi necessário incluir alguns itens adicionais à norma internacional do IASB, vez que a legislação brasileira específica sobre o tema determina que certas isenções e reduções tributárias assumem a forma de subvenção governamental em certas circunstâncias, bem como diante da característica de perda do benefício tributário em determinados casos, se o valor da subvenção não ficar retido em reserva própria, sem destinação como dividendos aos sócios (conforme lei das S.A. e Lei 12.973 de 2014).

Passando às definições técnicas, o PT CPC 07 entende como subvenção governamental o que segue descrito na sequência:

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

Pode-se ver, desta forma, que o crédito presumido de ICMS, por se caracterizar como um benefício tributário concedido pelo governo estadual, de natureza pecuniária, se enquadra no conceito contábil de subvenção governamental.

Segundo o PT CPC 07, a subvenção governamental deve transitar pelo resultado ao longo do período, não podendo a subvenção governamental ser creditada diretamente no patrimônio líquido. Os argumentos para tal sugestão de contabilização decorrem dos seguintes fatores, elencados pelo próprio CPC 07, em seu item 15:

(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.

O trabalho recorda ainda que anteriormente a Lei das S.A. determinava que as subvenções deveriam ser registradas diretamente em conta do patrimônio líquido, como reservas de capital. Como mencionado previamente, o CPC 07 trouxe esta determinação para estar em conformidade com a hipótese de tratamento contábil prevista pelos dispositivos da Lei das S/A, em seu artigo 195-A, passando os valores a transitar pelo resultado da empresa.

Ainda, o item 15B do CPC dispõe que sempre que for necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, a empresa deve proceder à retenção, após trânsito dos valores pela demonstração do resultado, em conta apropriada no patrimônio líquido. Em tais casos, após o devido reconhecimento na demonstração do resultado, os montantes a título de subvenções governamentais podem ser creditados em conta de reserva de incentivos fiscais, a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Esta inclusão, como citado anteriormente, aparece como maneira de adequar o pronunciamento técnico à realidade brasileira, como informado na nota explicativa NE4:

NE4. Os itens 15A e 15B foram incluídos e referem-se à subvenção governamental quanto ao seu reconhecimento como receita na demonstração do resultado e a sua não distribuição aos sócios em função da legislação brasileira; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

Assim, o PT CPC 07 passa a estar em conformidade com o disposto pelo artigo 195-A da Lei das S.A.

Continuando a análise, O PT CPC 07, de acordo com seus itens 8 e 9, estabelece que a subvenção governamental só deve ser reconhecida quando houver uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida. Deve-se sempre analisar a essência econômica do benefício para determinar-se o momento de seu reconhecimento.

Ainda, a forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado, independente dela ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo (sendo este último o caso dos créditos presumidos de ICMS).

Na demonstração de resultados, a Subvenção Governamental pode ser apresentada como:

- a) Crédito na demonstração do resultado, ou sob um título geral tal como “outras receitas”, ou
- b) Como redução da despesa relacionada.

Em ambos os casos (acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento ou redução de tributos ou outras despesas) a subvenção deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

No caso dos créditos presumidos de ICMS, entende-se que o mais recomendável seria demonstrá-lo como redução do tributo, vez que a despesa com o ICMS apenas foi reduzida graças à subvenção. Nosso fundamento para tal conclusão são os itens 38D e 38E do CPC 07, vez que os créditos presumidos são reduções de imposto vinculadas a uma entidade em área que o governo deseja incentivar:

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

A Nota Explicativa NE6 esclarece que NE6 os itens 38D e 38E não existem na versão do IASB. Desta forma, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições. Ressalta-se, no entanto, na NE8, que tais divergências não são contrárias às normas do IASB. Desta forma, a sugestão de contabilização está em conformidade com as normas internacionais.

Finalmente, em seu item 39, o CPC 07 determina que a entidade deve divulgar (1) a política contábil adotada para as subvenções governamentais (incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis); (2) a natureza e a extensão das subvenções governamentais e (3) as condições a serem satisfeitas, relacionadas à subvenção governamental.

### **3.2 Pronunciamento Técnico CPC 13**

Outra norma a tratar da questão da contabilização das subvenções governamentais é o Pronunciamento Técnico CPC 13, que dispõe sobre a adoção das normas da Lei nº 11.638 de 2007.

Conforme seu item 33, a publicação da Lei nº 11.638/07 e revogou a possibilidade de registro das subvenções governamentais para investimentos diretamente em conta de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. Dessa forma, os correspondentes valores passarão a ser lançados em conta de resultado do exercício ou do período.

Os motivos para tal modificação estão relacionados ao já mencionado artigo 195-A, incluído na lei das S/A, que cita-se novamente para fins comparativos:

#### **SEÇÃO II - Reservas e Retenção de Lucros**

##### **Reserva de Incentivos Fiscais (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)**

Art. 195-A. A assembléia 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).

Assim, graças às mudanças da lei 11.638/2007, as subvenções, antes reconhecidas diretamente em reservas de capital, passam a transitar pelo resultado, desde que cumpridos os requisitos e condições do CPC 07 (em outras palavras, são reconhecidas no resultado somente quando implementadas todas as condições e satisfeitas todas as obrigações para efetivamente auferir das subvenções).

### **3.3 Como contabilizar os créditos presumidos de ICMS: Conclusões acerca dos Pronunciamentos Técnicos Contábeis e da Legislação aplicável**

Superada a análise da legislação, interpretações da Receita Federal e analisados os pronunciamentos técnicos contábeis, o presente trabalho busca resumir, na sequência, a maneira indicada para registro contábil dos créditos presumidos de ICMS.

Ressalta-se que o resumo a seguir foi elaborado tendo em vista os critérios necessários para que os valores de créditos presumidos de ICMS fiquem devidamente excluídos da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, sendo admitidas outras formas de contabilização, desde que observadas as normas contábeis, que impliquem na tributação dos valores.

Este estudo passa, agora, aos itens fundamentais para registro dos créditos presumidos de ICMS.

### *3.3.1 Os créditos presumidos de ICMS são subvenções governamentais*

Os créditos presumidos de ICMS são considerados como subvenções governamentais, por se caracterizarem como um benefício tributário concedido pelo governo estadual, de natureza pecuniária.

### *3.3.2 Os créditos presumidos de ICMS apenas podem ser reconhecidos quando houver certeza e segurança do cumprimento das obrigações com o Estado*

A subvenção governamental só deve ser reconhecida quando houver uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida. Deve-se sempre analisar a essência econômica do benefício para determinar-se o momento de seu reconhecimento.

Ainda, como mencionado anteriormente, a forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado, independente dela ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

### *3.3.3 Para exclusão da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL, o registro dos créditos presumidos de ICMS deve obedecer aos requisitos legais*

Para que possam ser excluídos da tributação sobre o lucro e sobre a renda, os valores dos créditos presumidos de ICMS devem obedecer aos preceitos da Lei das S.A., em seu artigo 195-A e lei 12.973 de 2014. Assim, os valores devem ser registrados em conta específica de reserva de lucros vinculados a subvenções para investimento, sendo que tal conta somente poderá ser utilizada para:

- a. Absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
- b. Aumento do capital social.

Ainda, para absorção de prejuízos, a empresa deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

A legislação define ainda que os valores registrados como reserva de lucros referentes a subvenções para investimentos passam a ser tributados caso:

- a. A reserva não seja utilizada para absorção de prejuízos,
- b. A reserva seja utilizada para capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios, ou
- c. A reserva integre a base de cálculo dos dividendos distribuídos.

### *3.3.4 Os valores registrados devem transitar pelo resultado da empresa*

Os créditos presumidos de ICMS, enquanto subvenções governamentais, devem transitar pelo resultado ao longo do período de apuração, não podendo ser creditados diretamente no patrimônio líquido.

De acordo com o PT CPC 07, sempre que for necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas (caso do item anterior, para que seja permitido o desconto dos valores da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL), a empresa deve proceder à retenção dos valores,

após seu trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada no patrimônio líquido, a Reserva de incentivos fiscais, vinculados às subvenções para investimento.

### *3.3.5 Os créditos presumidos de ICMS devem ser reconhecidos no resultado como receitas ou como reduções de despesa*

Na demonstração de resultados, a Subvenção Governamental pode ser apresentada como acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento ou redução de tributos ou outras despesas.

Entende-se assim que o mais indicado é que os créditos presumidos de ICMS sejam contabilizados como redução do tributo, vez que a despesa com o ICMS apenas foi reduzida graças à subvenção.

Nosso fundamento para tal conclusão são os itens 38D e 38E do CPC 07, vez que os créditos presumidos são reduções de imposto vinculadas a uma entidade em área que o governo deseja incentivar:

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

### *3.3.6 A empresa deve divulgar os critérios de contabilização em suas notas explicativas*

Finalmente, a empresa deve divulgar suas políticas contábeis adotadas para as subvenções governamentais, deve explicar a natureza e a extensão das subvenções governamentais e informar se as condições relacionadas à subvenção governamental foram satisfeitas para o registro contábil.

### 3.4 Contabilização em empresas com capital aberto

Superada a análise dos requisitos para o registro contábil e buscando agregar maiores informações ao presente estudo, este trabalho procurou analisar como algumas empresas efetuam a contabilização de incentivos fiscais em seus balanços patrimoniais. Para tanto, utilizaram-se as demonstrações financeiras de empresas com capital aberto listadas na BM&F BOVESPA.

#### 3.4.1 AMBEV S.A.

Uma das empresas escolhidas para análise é a AMBEV S.A., empresa multinacional brasileira cujo objeto é, diretamente ou por meio da participação em outras sociedades, produzir e comercializar cervejas, chopes, refrigerantes, outras bebidas, malte e alimentos em geral.

Em análise de suas demonstrações financeiras (datada de 31/12/2017), pode-se notar que existe uma conta específica de reserva de incentivos fiscais, como preconizado pela Lei das S.A., com os seguintes valores, no quadro 01 a seguir:

Quadro 01. Reserva de Lucros AMBEV. Fonte: BOVESPA (2018)

#### (c) Reservas de lucros

|                                      | Reservas de lucros       |               |                    | Dividendos e juros sobre o capital próprio propostos | Total       |
|--------------------------------------|--------------------------|---------------|--------------------|------------------------------------------------------|-------------|
|                                      | Reserva de investimentos | Reserva legal | Incentivos fiscais |                                                      |             |
| Saldo em 31 de dezembro de 2015      | 2.141.424                | 4.456         | 4.016.272          | 2.039.171                                            | 8.201.323   |
| Juros sobre o capital próprio        | -                        | -             | -                  | (2.039.171)                                          | (2.039.171) |
| Destinação do resultado do exercício | 1.718.571                | -             | 1.819.525          | -                                                    | 3.538.096   |
| Saldo em 31 de dezembro de 2016      | 3.859.995                | 4.456         | 5.835.797          | -                                                    | 9.700.248   |
| Juros sobre o capital próprio        | (3.770.144)              | -             | -                  | -                                                    | (3.770.144) |
| Reserva de incentivos fiscais        | -                        | -             | 1.552.261          | -                                                    | 1.552.261   |
| Reserva de investimentos             | 1.177.870                | -             | -                  | -                                                    | 1.177.870   |
| Saldo em 31 de dezembro de 2017      | 1.267.721                | 4.456         | 7.388.058          | -                                                    | 8.660.235   |

Ao detalhar a natureza dos incentivos, a empresa informa que a conta de reserva de Incentivos fiscais tem origem em incentivos fiscais, estaduais e federais, enquadrados

em determinados programas de desenvolvimento industrial na forma de financiamento, diferimento do pagamento de impostos ou reduções parciais do valor devido. Esses programas estaduais objetivam promover o incremento da geração de emprego, a descentralização regional, além de complementar e diversificar a matriz industrial dos Estados. Nesses Estados, os prazos de carência, meios de fruição dos benefícios e a natureza das reduções são previstas na legislação fiscal.

Buscando analisar se a empresa cumpriu com os demais requisitos do PT CPC 07, buscou-se em suas notas explicativas maiores informações sobre a apuração do IRPJ e CSLL e o respectivo impacto dos créditos presumidos.

No item 20, outras receitas ou despesas não operacionais, a empresa destaca a existência de subvenções governamentais relacionadas a incentivos fiscais. A empresa ressalta que as subvenções governamentais não são reconhecidas até que exista segurança razoável de que a Companhia atende às condições vinculadas ao benefício, bem como que as subvenções governamentais são reconhecidas sistematicamente no resultado durante os períodos nos quais a Companhia reconhece como despesas os correspondentes custos que as subvenções pretendem compensar.

No item 24, Imposto de Renda e Contribuição Social, a empresa esclarece que houve uma redução e impacto na alíquota efetiva dos tributos decorrentes dos créditos presumidos de ICMS:

Os principais eventos ocorridos no exercício e que impactaram a alíquota efetiva foram:

Subvenção governamental relativa aos impostos sobre vendas: a redução da despesa de imposto reflete a dedutibilidade das subvenções para investimento decorrente de créditos diferidos e presumidos de ICMS. (...)

Ainda, no item 32.6, pode-se verificar a composição do IRPJ e CSLL da empresa controladora, onde é possível notar a dedução da tributação sobre a renda dos valores a título de subvenção governamental, conforme quadro 02:

Quadro 02. Apuração do Imposto de Renda AMBEV. Fonte: BOVESPA (2018)

|                                                                             | <b>Controladora</b> |                    |
|-----------------------------------------------------------------------------|---------------------|--------------------|
|                                                                             | <b>2017</b>         | <b>2016</b>        |
| <b>Lucro antes do imposto de renda e contribuição social</b>                | <b>5.992.439</b>    | <b>10.868.097</b>  |
| <b>Ajuste na base tributável</b>                                            |                     |                    |
| Receita financeira líquida e outras receitas não tributáveis                | (900)               | (746)              |
| Subvenção governamental relativa aos impostos sobre vendas                  | (1.576.781)         | (1.322.459)        |
| Participação nos resultados de controladas                                  | (5.752.860)         | (6.811.585)        |
| Despesas não dedutíveis                                                     | 14.383              | 117.412            |
| Complemento de imposto de renda de controladas no exterior devido no Brasil | 516.259             | 145.329            |
|                                                                             | <b>(807.460)</b>    | <b>2.996.048</b>   |
| Alíquota nominal ponderada agregada                                         | 34%                 | 34%                |
| <b>Impostos a pagar – alíquota nominal</b>                                  | <b>274.536</b>      | <b>(1.018.656)</b> |

Diante das informações expostas, pode-se concluir que a AMBEV cumpriu com os requisitos das normas contábeis para exclusão dos benefícios de ICMS da Base de Cálculo dos impostos sobre a renda e, conseqüentemente, sobre o faturamento.

### 3.4.2 ALPARGATAS S.A.

Outra empresa selecionada para a presente análise foi a Alpargatas S.A., cujas atividades são a fabricação e comercialização de calçados e respectivos componentes; artigos de vestuário; artefatos têxteis e respectivos componentes; artigos de couro, de resina e de borracha natural ou artificial e artigos esportivos.

A empresa esclarece, no item 5 de suas notas explicativas, que possui subvenções concedidas pelos governos estaduais em que estão localizadas suas principais fábricas (Paraíba, Pernambuco e Minas Gerais), conforme quadro 03 a seguir:

Quadro 03. Benefícios fiscais Alpargatas. Fonte: BOVESPA (2018)

|                            |     | <b>Controladora e Consolidado</b> |                |
|----------------------------|-----|-----------------------------------|----------------|
|                            |     | <b>2017</b>                       | <b>2016</b>    |
| <b>Subvenção ICMS:</b>     |     |                                   |                |
| Paraíba                    | (a) | 118.885                           | 138.015        |
| Pernambuco                 | (b) | 12.161                            | 15.539         |
| Minas Gerais               | (c) | 30.435                            | 28.180         |
| <b>Incentivos de IRPJ:</b> |     |                                   |                |
| Região Nordeste            | (d) | 22.730                            | -              |
| <b>Total</b>               |     | <b>184.211</b>                    | <b>181.734</b> |

A empresa informa que os valores referentes à subvenção para investimentos no Estado da Paraíba, Pernambuco e Minas Gerais foram usufruídos na forma de apuração de crédito presumido de ICMS.

Segundo a empresa, os montantes representam as parcelas não recolhidas de ICMS e, portanto, de destino comprometido conforme pactuado com cada governo estadual. A Alparagatas formalizou acordos diversos com cada Estado, consistindo em realizar investimentos, ampliar as unidades fabris nas regiões, incrementar a produção de pares de calçados, aumentar o faturamento nas regiões e gerar empregos diretos nas fábricas em cada Estado, além de manter uma quantidade mínima de empregos diretos nas regiões.

Os valores das subvenções para investimento de ICMS fizeram, ainda, parte da apuração do IRPJ e CSLL da empresa, conforme quadro 04:

Quadro 04. Apuração do Imposto de Renda Alparagatas. Fonte: BOVESPA (2018)

Reconciliação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido:

|                                                                                                                        | Controladora |           | Consolidado |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------|-------------|-----------|
|                                                                                                                        | 2017         | 2016      | 2017        | 2016      |
| Lucro antes do imposto de renda e da contribuição social                                                               | 356.074      | 356.427   | 305.795     | 385.281   |
| Aliquota combinada de imposto de renda e contribuição social                                                           | 34%          | 34%       | 34%         | 34%       |
| Expectativa de despesa de imposto de renda e contribuição social pela alíquota fiscal vigente                          | (121.065)    | (121.185) | (103.970)   | (130.996) |
| Resultado de equivalência patrimonial                                                                                  | (2.306)      | 27.785    | -           | -         |
| Benefício dos juros sobre o capital próprio                                                                            | 51.102       | 45.084    | 51.102      | 45.084    |
| Subvenção para investimento – ICMS                                                                                     | 57.909       | 61.296    | 57.909      | 61.296    |
| Subvenção fiscal federal - IRPJ (nota explicativa nº 5)                                                                | 22.730       | -         | 22.730      | -         |
| Crédito tributário Argentina (nota explicativa nº 33.ii)                                                               | -            | -         | 11.330      | -         |
| Ajuste fiscal inflação – Argentina (I)                                                                                 | -            | -         | 18.421      | -         |
| Crédito tributário não constituído sobre prejuízo fiscal e diferenças temporárias apuradas por controladas no exterior | -            | -         | (10.885)    | 5.523     |
| Outras exclusões (adições) permanentes, líquidas                                                                       | (481)        | (4.055)   | (196)       | (3.930)   |
| Total despesa com imposto de renda e contribuição social                                                               | 7.889        | 8.925     | 46.441      | (23.023)  |
| Correntes                                                                                                              | (16.224)     | (284)     | 7.381       | (47.543)  |
| Diferidos                                                                                                              | 24.113       | 9.209     | 39.060      | 24.520    |
| Aliquota efetiva                                                                                                       | (2%)         | (3%)      | (15%)       | 6%        |

O item 24 ainda esclarece que a partir de 1º de janeiro de 2008, os incentivos fiscais passaram a ser registrados diretamente no resultado, sendo posteriormente, quando do encerramento das demonstrações financeiras anuais, constituídos como “Reserva de incentivos fiscais” no grupo “Reservas de lucros”.

Assim, pode-se concluir que a empresa está em conformidade com os dispositivos legais e contábeis para o registro dos benefícios fiscais de créditos presumidos de ICMS e o consequente desconto da Base de Cálculo do IRPJ, CSLL e, por consequência, PIS/PASEP e COFINS.

### 3.4.3 Lojas Renner S.A.

Outra empresa beneficiada com os créditos presumidos, que cumpre com as determinações da Lei das S.A. e que se torna objeto da presente análise, é a Lojas Renner S.A., cujo objeto é o comércio varejista de artigos de vestuário e esportes, calçados, acessórios e perfumaria, utilidades domésticas, artigos de cama, mesa e banho, móveis e artigos para decoração, dentre outros.

A empresa possui conta específica de reserva de incentivos fiscais, contabilizados da seguinte maneira, no momento da apuração do lucro para fins de tributação de IRPJ e CSLL, conforme quadro 05:

Quadro 05. Apuração do Imposto de Renda Lojas Renner. Fonte: BOVESPA (2018)

|                                                                               | Controladora     |                  | Consolidado      |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
|                                                                               | 2017             | 2016             | 2017             | 2016             |
| <b>Resultado antes do IR e CS</b>                                             | <b>948.404</b>   | <b>845.575</b>   | <b>1.004.137</b> | <b>872.380</b>   |
| Alíquota fiscal combinada                                                     | 34%              | 34%              | 34%              | 34%              |
| <b>Despesa de tributos à alíquota nominal (Adições) exclusões permanentes</b> | <b>(322.457)</b> | <b>(287.496)</b> | <b>(341.407)</b> | <b>(296.609)</b> |
| Despesa com plano de opção de compra de ações                                 | (9.397)          | (8.175)          | (9.397)          | (8.175)          |
| Resultado de participações societárias                                        | 35.692           | 17.999           | -                | -                |
| Juros sobre capital próprio                                                   | 66.956           | 58.941           | 66.956           | 58.941           |
| Participação de administradores                                               | (2.638)          | (1.683)          | (2.638)          | (1.683)          |
| Incentivos fiscais (PAT)                                                      | 4.028            | 3.848            | 4.034            | 3.848            |
| Incentivo fiscal - subvenção                                                  | 8.047            | -                | 8.784            | -                |
| Incentivo de inovação tecnológica (Lei 11.196/2005)                           | 2.181            | 1.794            | 2.181            | 1.794            |
| Diferenças de alíquotas IR e CSLL de controladas                              | -                | -                | (2.154)          | 616              |
| Baixa por perdas em crédito indedutível                                       | -                | (951)            | -                | (951)            |
| Baixa ativo fixo indedutível                                                  | -                | (2.340)          | -                | (2.340)          |
| Outras exclusões (adições)                                                    | 1.845            | (2.478)          | 2.105            | (2.813)          |
| Parcela isenta do adicional de 10%                                            | 18               | 24               | 78               | 50               |
| <b>IR e CS no resultado do exercício</b>                                      | <b>(215.725)</b> | <b>(220.517)</b> | <b>(271.458)</b> | <b>(247.322)</b> |
| Corrente                                                                      | (221.712)        | (222.049)        | (334.774)        | (253.651)        |
| Diferido                                                                      | 5.987            | 1.532            | 63.316           | 6.329            |
| <b>Alíquota efetiva</b>                                                       | <b>22,75%</b>    | <b>26,08%</b>    | <b>27,03%</b>    | <b>28,35%</b>    |

Ainda, a empresa considerou este fator no momento do cálculo do pagamento dos dividendos e Juros sobre o Capital Próprio (JSCP), conforme quadro 06 a seguir:

Quadro 06. Distribuição de lucros e dividendos Lojas Renner. Fonte: BOVESPA (2018)

| <b>Base de cálculo dos dividendos e JSCP ajustada</b>       | <b>2017</b>    | <b>2016</b>    |
|-------------------------------------------------------------|----------------|----------------|
| Lucro líquido do exercício                                  | 732.679        | 625.058        |
| (-) Reserva legal                                           | (36.634)       | (31.253)       |
| (-) Reserva incentivos fiscais                              | (23.669)       | -              |
| <b>Lucro líquido do exercício ajustado</b>                  | <b>672.376</b> | <b>593.805</b> |
| Dividendo mínimo obrigatório (25%)                          | 168.094        | 148.451        |
| Valor adicional ao mínimo na forma de JSCP                  | 28.837         | 24.905         |
| Dividendo adicional proposto (sem dividendo preescrito)     | 96.141         | 76.667         |
| <b>Total dos juros sobre o capital próprio e dividendos</b> | <b>293.072</b> | <b>250.023</b> |
| Percentual distribuído sobre o lucro líquido do exercício   | 40%            | 40%            |

De acordo com suas notas explicativas, a Renner goza de incentivos fiscais de ICMS na forma de crédito presumido, com seus respectivos impactos no resultado. Considerando as alterações da Lei Complementar 160 de 2017, a empresa buscou destinar os valores dos incentivos a uma conta de reserva de incentivos fiscais. A Renner informa ainda que os valores dos incentivos não fazem parte da base de cálculo de dividendos e somente poderão ser incorporados ao capital social, em conformidade com a Lei 6.404 de 1976.

Assim, pode-se concluir que a empresa também está em conformidade com as formas indicadas de contabilização dos créditos presumidos de ICMS, estando apta a descontar tais valores da base de cálculo dos tributos sobre a renda e sobre o faturamento.



## CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou atingir os objetivos de pesquisa por meio da análise do arcabouço legislativo e interpretativo acerca da polêmica quanto à contabilização de créditos presumidos de ICMS, e seus impactos para a apuração do IRPJ e CSLL, sob o regime de apuração do lucro real, e das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sob o regime de apuração não cumulativo.

Algumas das restrições e dificuldades de pesquisa encontradas foram a grande quantidade de normas e entendimentos sobre o tema, sobre o qual não há um consenso interpretativo. Além disso, no que diz respeito à busca de informações na BOVESPA, encontrou-se dificuldade em localizar empresas com os dados abertos contendo informações específicas em seus demonstrativos contábeis e financeiros de benefícios fiscais oriundos de créditos presumidos de ICMS.

Conforme analisado em todo estudo, após uma longa discussão que se passou desde os anos 60, em 2014, por meio da lei 12.973 de 2014, houve uma mudança legislativa determinando que os valores de créditos presumidos de ICMS, para que fossem classificados como subvenção para investimentos, autorizando assim o desconto dos valores da base de cálculo dos impostos incidentes sobre a renda e o faturamento, devem transitar pelo resultado, sendo transferidos, ao final, a uma conta de reserva de lucros de incentivos fiscais, não podendo ser distribuídos aos acionistas.

Ainda, pode-se verificar que a Receita Federal buscou, durante anos, restringir o conceito e aplicação da legislação societária, criando empecilhos para o desconto dos créditos na apuração do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS. No entanto, os contribuintes, por meio de questionamentos nos tribunais (administrativos e judiciais), conseguiram obter decisões favoráveis a eles. Nestas oportunidades, foi reconhecido que as restrições elencadas pela Receita Federal eram manifestamente abusivas, devendo ser desconsideradas. Infelizmente para a tese e para todos os contribuintes, tais decisões não são uniformes nos tribunais, havendo empresas que não obtiveram tal sorte em seus processos.

Foi possível ainda analisar que o Poder Legislativo acabou por publicar a Lei Complementar 160 de 2017 que, em seu texto, buscou definir legalmente, que todos os benefícios de ICMS, inconstitucionais ou não, independente da sua natureza ou

classificação (estando aí inclusos os créditos presumidos de ICMS), são considerados como subvenções para investimento, estando vedada a autoridade administrativa fiscal exigir ou analisar qualquer critério além dos exigidos pela Lei 12.973 de 2014.

A pesquisa concluiu, resumidamente, que uma empresa, para poder descontar os valores de créditos presumidos de ICMS da Base de Cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, deve se atentar aos seguintes pontos:

- I. Os créditos presumidos de ICMS são considerados como subvenções governamentais, por se caracterizarem como um benefício tributário concedido pelo governo estadual, de natureza pecuniária.
- II. Os créditos presumidos de ICMS apenas podem ser reconhecidos quando houver certeza e segurança do cumprimento das obrigações com o Estado.
- III. Para exclusão da Base de Cálculo do IRPJ e CSLL, o registro dos créditos presumidos de ICMS deve obedecer aos requisitos legais previstos na lei 12.973 de 2014.
- IV. Os valores registrados devem transitar pelo resultado da empresa.
- V. Os créditos presumidos de ICMS devem ser reconhecidos no resultado como receitas ou como reduções de despesa.
- VI. A empresa deve divulgar os critérios de contabilização em suas notas explicativas.

Finalmente, pode-se verificar que as empresas brasileiras, por meio de análise de demonstrativos financeiros disponibilizados pela BM&F BOVESPA, cumprem com os requisitos legais e contábeis, estando aptas a proceder ao desconto destes valores da Base de Cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.

Concluiu-se, assim, entendendo que a solução encontrada pelo legislador brasileiro, ao emitir a Lei complementar 160 de 2017, foi uma alternativa viável para evitar maiores discussões acerca do tema, evitando assim que a Receita Federal do Brasil buscasse encontrar outros empecilhos ou entraves ao direito dos contribuintes, evitando, desta forma, que o benefício do crédito presumido de ICMS fosse esvaziado pela tributação de um outro ente federado que não o próprio Estado. Buscou-se, assim, dar segurança jurídica aos contribuintes, garantindo o pleno gozo dos benefícios cujo objetivo final é incentivar o desenvolvimento regional e diminuir as desigualdades no território nacional.

Conclui-se desta forma o presente trabalho, destacando que existe um campo definido e específico de pesquisa referente à aplicação das novas determinações de contabilização trazidas pela Lei Complementar 160 de 2017, bem como analisar os novos entendimentos possivelmente trazidos pela Receita Federal do Brasil. Além disso, tem-se de manter um acompanhamento dos novos julgados e decisões nos tribunais brasileiros, que podem trazer novidades à discussão desta tese.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARTIOLI, Leandro Cara; SILVA, Raphael Furtado e. **Subvenção para investimento – uma nova perspectiva?**: Contribuintes poderão ser beneficiados por equivalência dos conceitos de subvenção para investimento e de custeio. JOTA. Publicado em 07/02/2018. 2018. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/subvencao-para-investimento-uma-nova-perspectiva-07022018>>. Acesso em: 10/05/2018.

BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **PIS e COFINS na teoria e na prática**: Uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. 4ª edição. São Paulo: MP Editora, 2017.

BM&F BOVESPA. **Ações: Empresas Listadas**. Consulte as demonstrações financeiras, fatos relevantes, comunicados, entre outras informações importantes das empresas listadas na BM&F BOVESPA Disponível em <[http://www.bmfbovespa.com.br/pt\\_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm](http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm)>. Acesso em 10 de maio de 2018.

BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os Benefícios Fiscais Concedidos Unilateralmente por Estado-Membro. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 4º Volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, pp. 109-124.

BRASIL. **Câmara dos Deputados do Brasil**. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Disponível em < <https://idg.carf.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 05 de abril de 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015**. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=62754&visao=anotado>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017**. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 336, de 12 de dezembro de 2014**. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59396&visao=anotado>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 188, de 31 de julho de 2015**. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67717&visao=anotado>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 135, de 16 de agosto de 2012**. <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67229&visao=anotado>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 32, de 01 de abril de 2016.** <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=74460>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6022, de 24 de maio de 2017.** <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=83231&visao=anotado>>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação do Sistema de Tributação (CST). **Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978.** Lex Editora S/A. <[http://www.lex.com.br/doc\\_3979631\\_PARECER\\_NORMATIVO\\_N\\_112\\_DE\\_29\\_DE\\_DEZEMBRO\\_DE\\_1978.aspx](http://www.lex.com.br/doc_3979631_PARECER_NORMATIVO_N_112_DE_29_DE_DEZEMBRO_DE_1978.aspx)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999** (Regulamento do Imposto de Renda). <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.** Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966** (Código Tributário Nacional). <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976** (Lei das Sociedades Anônimas). <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em 10/05/2018.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em 10 de maio de 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra Matriz do ICM**. 1981. Tese de Livre Docência apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Regime jurídico da contabilidade empresarial**. In *Superior Tribunal de Justiça: doutrina: edição comemorativa, 20 anos*, p. 515-524. Via Lettera, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em 20 de março de 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 13 – adoção das normas da Lei nº 11.638 de 2007**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em 20 de março de 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em 20 de março de 2018.

LOUREIRO, Débora Queiroz; GALLON, Alessandra Vasconcelos; DE LUCA Márcia Martins Mendes. **Subvenções e assistências governamentais (SAG): Evidenciação e rentabilidade das maiores empresas brasileiras**. Revista de Contabilidade e Organizações, vol. 5 n. 13 (2011) p. 34-54. Disponível em <<http://www.redalyc.org/html/2352/235222080004/>>. Acesso em 29 de maio de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARGARIDO, Vagner. **Os efeitos da mudança na forma de contabilização dos incentivos fiscais, decorrente da Lei 11.638/2007 no processo de análise, segundo a percepção dos analistas de crédito das instituições financeiras**. Trabalho de dissertação de mestrado apresentado à Universidade Presbiteriana Mackenzie. Disponível em <<http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/981>>, acesso em 29 de maio de 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e prática**. 12ª edição. São Paulo: Dialética, 2012.

MENEGUETTI, Pedro; CHAVES, Jefferson Ney. **Aspectos Relevantes da Guerra Fiscal do ICMS**. Coleção Federalismo e Tributação. Volume 3: Estado federal e guerra fiscal no Brasil. DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). Arraes Editora. Belo Horizonte, 2015.

PINTO, Leonardo José Seixas. **Procedimentos a serem observados na contabilidade tributária face às recentes mudanças trazidas pela contabilidade societária**. In Revista UNIABEU Belford Roxo V.4 Número 7 Mar. – Ago. 2011. Disponível em < [http://revista.uniabeu.edu.br/index.php/RU/article/view/155/pdf\\_84](http://revista.uniabeu.edu.br/index.php/RU/article/view/155/pdf_84) >. Acesso em 29 de maio de 2018

RODRIGUES, Raimundo Nonato; SILVA, Gilberto Crispim; FAUSTINO, Otávio Cavalcanti. **Subvenção e assistência governamental sob a ótica do CPC 07: reconhecimento contábil após a lei 11.638/2007 nas entidades privadas no estado de Pernambuco**. ReCont - Registro Contábil – Vol. 2, Nº 3, 2011. Disponível em < <http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/507/265> >. Acesso em 29 de maio de 2018.

SAUERESSIG, Luís Henrique. FRIES, Lauri Natalício. **Os impactos na contabilidade brasileira, após a publicação de legislação nos anos de 2005 a 2014**. Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis, v. 3, n. 5, p. 75-102, 2014. Disponível em < <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/134> >. Acesso em 29 de maio de 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.



## ANEXO 01 – LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

### Legislação Federal

*Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

(...)

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e (...)

*Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*

Seção XI - Subvenções Para Investimento

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.

## **Normas emitidas pela Receita Federal do Brasil**

*Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978*

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

COORDENAÇÃO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO

DOU de 11/01/1979 (Seção I, pág. 465)

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS

MNTPJ - 2.20.02.00 - Lucro Operacional

2.20.06.00 - Receitas Operacionais

2.20.12.00 - Resultados não Operacionais

- AS SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional.

- SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são aquelas que apresentam características específicas, realçadas no presente parecer.

- As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características exigidas para tal.

- As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, se registradas Coito reserva de capital, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

- As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento.

- Aplica-se, a todas as pessoas jurídicas sujeitas a tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, o disposto no art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

- As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente.

Em exame o tratamento fiscal para as SUBVENÇÕES, parcialmente disciplinadas pela Lei nº 4.506/64, tendo em vista principalmente a complementação estabelecida pelo art.38, § 2º - do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, publicado no D.O.U. de 27 seguinte.

## 2 - CONTEÚDO DAS SUBVENÇÕES

Lei nº 4.506/64 - art. 44

2.1 - A matéria surgiu com o art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 que, entre as rubricas integrantes da receita bruta operacional da empresa, incluiu: as subvenções correntes para custeio ou Operação recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

2.2 - A expressão "subvenções correntes para custeio ou operação" inspirou-se, ao que tudo indica, em termos técnicos do Direito Financeiro. Se consultarmos a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lá encontraremos expressões semelhantes, tais como:

Despesas Correntes, Despesas de Custeio, Transferências Correntes e, até mesmo, Subvenções. Essa semelhança é talvez a principal responsável pela dificuldade na interpretação do dispositivo legal. Intuitivamente se é levado a buscar na mencionada Lei nº 4.320/64 as definições para os termos empregados até se dar conta de que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou SUBVENÇÃO em caráter amplo e genérico ao identificar as suas possíveis fontes também de forma a mais ampla e genérica. Tanto podem ser subvencionadores as pessoas jurídicas de direito público como as pessoas jurídicas de direito privado e até mesmo as pessoas naturais. Diante dessa amplitude atribuída às origens de onde podem provir as subvenções, vislumbra-se, de forma clara, a inadequação dos conceitos constantes da Lei 4.320/64 que só seriam aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público e mesmo apenas em relação à elaboração dos orçamentos públicos. É de se concluir, pois, que o art. 44 da Lei 4.506/64 utilizou, do Direito Financeiro, somente aos seus títulos.

2.3 - A amplitude e generalidade atribuída ao termo SUBVENÇÃO pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de imposto jamais poderiam ser intituladas de subvenção.

2.4 - Outra dificuldade na interpretação da expressão "subvenções correntes para custeio ou operação" decorreu exatamente do fato de a matéria ter sido abordada "pela metade". Se o dispositivo legal tivesse tratado das subvenções, sem acrescentar-lhes qualquer complemento restritivo, mesmo que nos detivéssemos na pesquisa da Lei 4.320/64, logo perceberíamos a amplitude do conceito face às suas fontes e partiríamos, então, para a pesquisa em outros campos. A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados nãoexigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carregados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu vocabulário jurídico: "Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação, É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto." (Os grifos São do original). Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

2.5 - Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º) quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º) quanto à sua

finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO OU OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO ou OPERAÇÃO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos Ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Dai porque julgamos as expressões como sinônimas.

2.6 - Retomando o qualificativo da subvenção quanto à sua natureza, o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Esta dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob o enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo D.L. 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial. Neste caso a utilização do adjetivo "corrente" no art. 44 da Lei 4.506/64 teve, apenas, a finalidade de destacar o caráter de normalidade próprio das subvenções para custeio ou operação

2.7 - Ficou, portanto, evidente que o D.L. 419 1.598/77 ao complementar o disciplinamento das SUBVENÇÕES como

que mostrou a "face oculta" da matéria, tornando fácil o entendimento da "face visível", até então, apresentada pela Lei 4.506/64.

D.L. 1.598/77 - art. 38

2.8 - O D.L. 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos "Resultados Não Operacionais", fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES:

"As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas."

2.9 - A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos " Resultados não Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital', a qual não poderá ser distribuída.

2.10 - A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como o foi no art. 44 da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

2.11 - Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST .11.9 2/78 (D.O.D. de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo", menção de que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO seria a destinada á aplicação em bens ou direitos. Já no item 7; subentende-se uniconfronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST número 143/73 (D.O.U. de 16/10/73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade -de auxiliá-la, no nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos

econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77.

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13 - Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Lei 4.506/64 - D.L. 1598/77

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES ' PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente. Aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

2.15 - Resta apenas considerar a condição estabelecida na letra "b" do § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77. É evidente que o dispositivo em pauta está tratando das chamadas "transferências de capital", decorrentes, por exemplo, da obrigação contratual de garantir os valores registrados, no balanço patrimonial da pessoa jurídica

que teve o seu patrimônio líquido, parcial ou totalmente, transferido para outros sócios ou acionistas. E, também, o caso das "transferências de capital" feitas pelo Banco Central do Brasil com recursos de reservas monetárias oriundas do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) na intervenção dos mercados de câmbio e de títulos, na assistência a instituições financeiras e em outros fins - O registro dessas "transferências de capital" - para cobrir insuficiências ativas ou, então, absorver superveniências passivas - constitui-se em mero fato permutativo, que por si só não afeta a determinação do lucro real. A letra "b" do § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 não teve outra finalidade a não ser deixar claro que até mesmo o registro da "transferência de capital" como receita não implica computá-la na determinação do lucro real, desde que efetuado o indispensável confronto, até a data do balanço que encerra o período-base em que ocorrer o recebimento, com as falhas e omissões do balanço cuja exatidão está sendo garantida. Em síntese, a perda patrimonial ou não afeta conta de resultados, ou tem seu efeito nessas contas anulado por registro equivalente de receita. O resultado final, sobre o lucro real, será, em todo caso, nulo.

### 3 - ISENÇÕES E REDUÇÕES DE IMPOSTOS

3.1 - Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Realçando "apenas a carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido.

3.2 - Igualmente faltam as características de subvenções para investimento ao incentivo fiscal decorrente da limitação em 20% da correção monetária, anual incidente sobre os saldos devedores de contratos de financiamento (Decretos-leis nºs. 1.452/76, 1.471/76, 1.531/77 e 1.621/78), viabilizado através de recursos do Tesouro Nacional, na maioria das vezes mediante compensação com o Imposto de Renda devido pelas instituições financeiras. O excedente da correção monetária, se entendido como

SUBVENÇÃO, somente classificar-se-ia como "para custeio ou operação", já que, de fato, é um indicador de redução de custos ou despesas de caráter financeiro.

3.3 - As isenções ou reduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas, em função dos incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico regional e setorial, podem, á primeira vista, apresentar características de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Bastam, entretanto, razões de ordem lógica para mostrar o contrário. O Imposto de Renda devido pela Pessoa Jurídica é o indicador do montante da participação do Poder Público no resultado positivo apresentado pela Pessoa Jurídica. Esse resultado positivo, intitulado de LUCRO REAL, é pois anterior ao imposto e, portanto, insuscetível de ser por ele influenciado. Em poucas palavras, o LUCRO REAL é a causa e o IMPOSTO o efeito. Em decorrência, o próprio favor fiscal - não computação na determinação do lucro real - é inviável. Se não bastante a lógica pode-se, ainda, acrescentar que se as isenções ou reduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas pudessem ser tidas como SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, desnecessária a regra especificamente estabelecida para elas no § 3º do art. 19 do Decreto-lei 1.598/77.

3.4 - O mesmo argumento com base na lógica é extensivo às deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas face às importâncias aplicadas em florestamento ou reflorestamento ou a aplicar nos Fundos Regionais ou Setoriais ou ainda, em ações novas da Empresa Brasileira de Aeronáutica S/A.(EMBRAER). Pode-se, inclusive, estabelecer o princípio genérico de que qualquer isenção, redução ou dedução que tenha por base o Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas, jamais poderão ser tidas como subvenção para investimento, para os fins do § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77.

3.5 - A legislação do Imposto de Renda, entretanto, prevê uma aplicação de recursos decorrentes de parte do imposto retido na fonte que pode ser enquadrada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. O § 2º do artigo 344 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 (RIR/75) consolidando dispositivos do Decreto-lei nº 1.240/72, determina que, no caso de empresas de mineração ou de transformação primária de minerais abundantes no País e tenham seus empreendimentos aprovados por despacho do Presidente da República, em exposição de motivos conjunta dos Ministros da Fazenda e das Minas e Energia, respeitadas as condições do artigo 3º do referido Decreto-lei, o valor correspondente a 50%( cinquenta por cento) do

imposto de renda de que trata o seu inciso I, incidente sobre dividendos, será recolhido ao Banco do Brasil S/A., em conta especial vinculada. Esse valor, assim depositado, poderá ser liberado para investimento em empreendimentos de mineração, ou de transformação primária de minerais, obedecidas as normas estabelecidas pelo Grupo Executivo da Indústria de Mineração - GEIMI ou para pagamento de outros impostos federais, com exceção do imposto único sobre minerais. Na primeira hipótese - liberação para investimento - estaremos diante de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, se efetivamente aplicados os recursos na finalidade a que foram destinados.

3.6 - Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

3.7 - É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter o cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

3.8 - Por último, e com o intuito de dissipar quaisquer dúvidas que possam, ainda, restar quanto aos contornos da matéria ora sob exame, e de se mencionar, a título de exemplo, o incentivo fiscal para o setor siderúrgico, instituído pelo Decreto-lei nº 1.547, de 18 de abril de 1977. O incentivo é representado pela importância igual a 95% da diferença, entre o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as saídas dos produtos de que trata o artigo 3º do mencionado diploma legal e o do

crédito do referido imposto, correspondente às entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização e acondicionamento dos mesmos produtos. Essa importância depositada em nome da empresa beneficiária, em conta especial, no Banco do Brasil S/A., é oportunamente liberada para aplicação em projetos de ampliação da produção de derivados de aço considerados prioritários pelo Conselho de Não-Ferrosos e de Siderurgia - CONSIDER ou, ainda, na subscrição de ações do capital social de outras empresas siderúrgicas. Completada a sincronia de que fala o item 2.12 deste parecer, pela efetiva e específica aplicação do incentivo fiscal nos termos estabelecidos pelo CONSIDER, delineadas estarão, de forma saliente, as características de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

#### 4 - CONTRIBUINTES - APLICAÇÃO

4.1 - O artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, à primeira vista, parece ser a adaptação fiscal do artigo 182 da Lei 6.404/76, o que levaria ao entendimento de que o disciplinamento legal contido no dispositivo aplicar-se-ia apenas às companhias ou sociedades anônimas.

4.2 - O objetivo fundamental do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme declara expressamente a sua justificativa, é adaptar a legislação sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações. Do estudo do diploma legal constata-se, também, que outro objetivo, não menos importante, é o de estender muitas dessas inovações a todas as pessoas jurídicas. Isto é evidente em vários dispositivos do Decreto-lei, a começar pelo seu artigo inicial.

4.3 - A interpretação do Decreto-lei nº 1598/77 que levar em conta essas duas metas, irá concluir, forçosamente, que o § 2º - do seu artigo 38 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real. Esta conclusão tem, ainda, o respaldo da interação entre a Lei 4.506/64 e o Decreto-lei 1.598/77, apontada no item 2 deste parecer, onde se mostra que as regras estabelecidas pelo § 2º do artigo 38 do Decreto-lei veio a complementar o disciplinamento sobre as SUBVENÇÕES. Essa complementação seria defeituosa se aplicada apenas às companhias ou sociedades anônimas.

4.4 - Nem mesmo a tese de que o "Caput" do artigo 38, ao se referir tão somente às companhias, estaria restringindo a sua aplicação apenas aos contribuintes com

aquela natureza jurídica, tem fundamento. A técnica legislativa utilizada pelo Decreto-lei 1.598/77, em alguns de seus dispositivos, mostra que os desdobramentos do artigo tratam de matéria independente de seu caput, guardando relação, apenas, quanto ao assunto. É o que ocorre, por exemplo, com o artigo 54. O seu caput é destinado às sociedades de economia mista e o seu Parágrafo único aos contribuintes que possuírem recursos florestais e direitos de sua exploração, conforme definido no Decreto-lei nº1.483/76. A relação é estabelecida através do assunto comum: correção monetária. Assim no artigo 38. O seu § 2º não se subordina ao caput, vinculando-se um ao outro apenas quanto ao que pode ser registrado como "reserva de capital" para os fins de determinação do lucro real

## 5 - CORREÇÃO MONETÁRIA DE CONTAS QUE REGISTREM BENS ORIUNDOS DE SUBVENÇÕES

5.1 - Apesar da matéria, pelo visto, não comportar controvérsias, apenas com o intuito de tornar o presente parecer mais completo, é de se esclarecer que as contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são também corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77. A restrição contida na letra "a" do Art. 245 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975 (RIR/75), não se coaduna com a nova sistemática de correção monetária.

## 6 - VIGÊNCIA DE ATOS NORMATIVOS

6.1 - As normas complementares sobre as SUBVENÇÕES, constantes do presente parecer normativo, são aplicadas a partir do exercício financeiro de 1978, por força do artigo 67, item I, letra "b" do Decreto-lei nº 1.598/77.

6.2 - O Ato Declaratório (Normativo) CST nº10/78 e o Parecer Normativo CST nº 142/73 interpretam as SUBVENÇÕES quanto a situações anteriores à entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.598/77. A vigência destes atos estende-se, por tanto, até ao exercício financeiro de 1977.

6.3 - Já o Parecer Normativo CST nº 2/78, na , parte relacionada com os tipos de "SUBVENÇÃO", é aplicável a qualquer situação. São válidas, portanto, em caráter abrangente, as considerações contidas nos itens 2, 6, 7 e subitens 5.2 e 5.3. Quanto às matérias dos itens 3,4. e subitem 5.1, foram elas reforçadas no presente parecer.

6.4 - Por último, é também abrangente o Parecer Normativo CST nº 107/75 - analisa a parcela do ICM que, a título de incentivo fiscal, é depositada em conta bancária, sob o ângulo do custo ou despesa operacional - com exceção de seu item 7, face ao liame com o Parecer Normativo CST nº 142/73, já citado.

## 7 - CONCLUSÃO

7.1 - Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe art. 67, item I, letra "b" do Decreto, lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destinatárias para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V - As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido Pelas Pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se à todas as pessoas jurídicas sujeitas à Tributação pelo Imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

À consideração superior.

CST, em 29 de dezembro de 1978.

Carlos Augusto de Vilhena - Fiscal de Tributos Federais

De acordo.

Publique-se, e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

Antonio Augusto de Mesquita Neto - Coordenador do Sistema de Tributação

*Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015*

Seção XXIV - Das Subvenções para Investimento

Art. 112. 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, 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 art. 193 dessa Lei, 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 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 imposto, 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 Lalur, em decorrência do disposto no caput, será registrado na parte B e será baixado:

I - no momento de sua utilização para aumento do capital social, na hipótese prevista no inciso II do caput; ou

II - no momento em que for adicionado no Lalur, na parte A, nas hipóteses previstas no § 2º.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015)

§ 7º Não poderá ser excluído da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e

vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015)

*Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017*

## CAPÍTULO XXXIX

### DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

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

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

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a

incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

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

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

### **Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil**

*Solução de Consulta COSIT nº 336, de 12 de dezembro de 2014*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

EMENTA: BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo da CSLL.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003.

DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 15 e 18 da Lei nº 11.941, de 2009; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; ADI SRF nº 22, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; arts. 1º e 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de redução de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS sujeita ao regime de apuração não cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 38 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977; arts. 18 da Lei nº 11.941, de 2009; art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014; Lei do Estado do Ceará nº 10.367, de 1979; arts. 392 e 443 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), Decreto do Estado do Ceará nº 29.183, de 2008, Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2003; arts. 1º e 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

(...)

14. Subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo nº 112, de 1978, sob o ângulo da legislação do imposto renda das pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

15. As subvenções têm natureza de receitas e são, de ordinário, tributáveis, tanto que foram classificadas pela legislação do Imposto de Renda como "Outros Resultados

Operacionais”, na modalidade subvenção correntes para custeio ou operação (art. 335 do RIR, de 1994 ou art. 392 do RIR, de 1999), ou como “Resultados não Operacionais”, na modalidade subvenção para investimento, de que trata o art. 391 do RIR, de 1994 ou art. 443 do RIR, de 1999. As primeiras são sempre tributáveis, as segundas também são tributáveis, mas poderão não o ser, desde que atendidas certas condições impostas pela lei.

16. Somente as Subvenções para Investimento podem gozar do benefício fiscal do art. 443 do RIR, de 1999. Entende-se por subvenção para investimento, conforme acentuou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, item 2.11, a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. E não basta o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

(...)

20. (...) O PN CST no 112, de 1978 dá exemplo de redução de imposto que preenche todos os requisitos para ser considerada como Subvenção para Investimento. Diz o item 3.6 do Parecer: “3.6 – Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para o investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.” No caso exemplificado no Parecer, a redução do ICM equipara-se a subvenção, pois há o retorno de quantias ao patrimônio da beneficiária; e a subvenção, a que foi equiparada, é da modalidade para investimento, haja vista a sua destinação para investimento.

25. Com efeito, no presente caso, não se vislumbram no texto da Lei Estadual nº 10.367, de 1978, e do Decreto disciplinador nº 29.183, de 2003, nenhuma menção à efetiva e específica aplicação do benefício, requisito indispensável para caracterizar o incentivo fiscal em tela como subvenção para investimentos. Faltam a vinculação e a estrita correspondência entre os benefícios financeiros auferidos pela consulente e o destino desses recursos à realização do investimento, mormente na aquisição dos ativos necessários à expansão do empreendimento econômico.

(...) 27. Significa dizer que a empresa administra livremente os recursos provenientes da redução do ICMS, isto é, o Estado do Ceará não exigiu que aqueles recursos fossem aplicados no ativo imobilizado da empresa. Portanto, os recursos oriundos da subvenção podem ser carreados para qualquer necessidade da empresa, inclusive para o capital de giro. Assim, diferentemente do que alega a consulente, o entendimento manifestado no Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, não lhe favorece, pois é exatamente a interpretação expedida nesse ato que, para caracterizar a redução do ICMS na modalidade de subvenção para investimento, exige a aplicação vinculada dos recursos. Não havendo vinculação específica, como é o caso, trata-se de subvenção para custeio ou operação, ficando a pessoa jurídica livre para aplicar os recursos onde melhor lhe aprouver.

*Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 135 de 2012*

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes

de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ.

(...) ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo da CSLL.

(...) ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Pis/Pasep, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do IRPJ.

(...) ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do IRPJ. (...)

*Solução de Consulta COSIT nº 32 de 2016*

EMENTA: SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

O crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, previsto nos arts. 1º e 3º do Decreto nº 33.981, de 29 de setembro de 2003, e nos arts. 1º e 2º do Decreto nº 42.649, de 5 de outubro de 2010, não constitui subvenção para investimento, mas mero benefício fiscal.

A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré-aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção.

O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e das Contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. (...)

*Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6022 de 2017*

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. O crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Paraná por meio dos itens 41 e 46-A do Anexo III do Decreto nº 6.080, de 2012, (Regulamento do ICMS do Estado do Paraná) não está revestido dos aspectos e formalidades necessários para ser considerado subvenção para investimento. A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré-aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção. O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável da Cofins. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 188, DE 31 DE JULHO DE 2015, E Nº 32, DE 1º DE ABRIL DE 2016.

(...) ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: O crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Paraná por meio dos itens 41 e 46-A do Anexo III do Decreto nº 6.080, de 2012, (Regulamento do ICMS do Estado do Paraná) não está revestido dos aspectos e formalidades necessários para ser considerado subvenção para investimento. A mera intenção do subvencionador não caracteriza a operação como subvenção. Necessário haver um projeto pré-aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção. O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável da Contribuição para o PIS/Pasep. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 188, DE 31 DE JULHO DE 2015, E Nº 32, DE 1º DE ABRIL DE 2016. (...)

### **Jurisprudência emitida pelo CARF**

*Processo número 10480.723327/2015-46*

Acórdão nº 1302002.303 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de julho de 2017

Matéria SUBVENÇÃO. INCENTIVO FISCAL

(...) IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO. As subvenções para investimento in casu, correspondentes a créditos presumidos de ICMS diferenciam-se das subvenções de custeio, tão somente, na medida em que as primeiras são concedidas com o fito de estimular investimentos regionais ou setoriais, operados mediante instalação ou expansão inclusive qualitativa de empreendimentos econômicos. Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe a aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais

fins, irrelevante é a análise das contrapartidas impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

O “crédito presumido do ICMS”, mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto (“crédito presumido do ICMS”) com a hipótese normativa (“auferir receita”), portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária). (...)

Resta evidenciado, pois, que os discríminens postulados pelo Parecer Normativo CST nº 112/78 devem ser temperados. A necessidade de inversão efetiva da subvenção em investimentos de expansão ou de instalação de empreendimento econômico é ilegal. Cremos, portanto, que o único critério servível para a qualificação da subvenção para investimento, em cotejamento com a subvenção de custeio, seja o intuito da autoridade subvencionadora, apreensível a partir da leitura do ato normativo concessor ou da própria natureza do incentivo.

Logo, para caracterização da subvenção para investimento, irrelevante é a análise da destinação real dada aos fundos correlatos. O regime contábil a ser outorgado aos montantes desta espécie está prescrito pela legislação, sem margens de escape. Assim, a verificação do escopo investidor da concessão da subvenção deve ser feita de maneira abstrata, desvinculada do emprego prático dos importes subvencionados.

Reitere-se: a subvenção se toma para investimento, então, se este é o escopo visionado pela entidade pública concedente. Deve-se analisar, pois, se a instituição do incentivo tem por fim desenvolver o setor ou a região abrangidos, de um lado, ou se tem simples finalidade não desenvolvimentista, de auxílio ao contribuinte no suporte de suas expensas usuais. Este é o derradeiro e único critério de diferenciação, consoante a melhor interpretação da lei!

(...) O objetivo desenvolvimentista de promoção de investimentos está acentuadamente presente nos casos de benefícios unilaterais de ICMS, concedidos pelos Estados da Federação. Outra razão não há, afinal, para a implementação destes instrumentos de renúncia fiscal, senão a atração de investimentos para o Estado, a

serem operacionalizados por meio da instalação de novos empreendimentos econômicos ou da expansão dos preexistentes.

Por fim, há ainda de se ressaltar que a incidência do IRPJ e da CSLL aos incentivos de ICMS consubstanciaria, iniludivelmente, ilegítima inferência da União nos assuntos estaduais. Afinal, corresponderia esta conduta a apropriação parcial, pela primeira, do resultado financeiro da renúncia fiscal engendrada pelos Estados.

(...)

A essência da questão não está na ausência de previsão expressa determinando tal exclusão, mas sim na possibilidade de se considerar que tal registro integra o conceito de receita para fins de tributação. A exclusão disposta nos referidos parágrafos não pode ser interpretada no sentido de incluir na base de cálculo dessas contribuições valor que não integra o conceito de receita.

Ocorre que tanto a subvenção de investimento ou de custeio não se enquadram em tal conceito, pelo que não se justifica a pretensão fiscal de tributação pelo PIS e pela COFINS. Isso porque, embora a legislação pátria traga uma definição do que deva ser considerado "receita" para fins de tributação de PIS e de COFINS, entendemos que no caso da subvenção em apreço, tais valores representam, na verdade, uma renúncia fiscal por parte de determinado ente federativo, não correspondendo a uma receita da Recorrente, mas sim uma redução de suas despesas concedida pelo Estado do Pernambuco, com o intuito de fomentar determinados setores da atividade empresarial.

(...)

*Processo número 10380.720566/2013-19*

Nº Acórdão 9101-003.171

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO.

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.

#### ETAPAS DE VERIFICAÇÃO A SEREM CUMPRIDAS PARA CARACTERIZAR A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.

Devem ser cumpridas duas etapas de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: primeiro, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabelece critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e segundo, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação efetiva dos recursos em investimentos) foram atendidos.

#### PROGRAMA DO ESTADO DO CEARÁ. AUSÊNCIA DE CONDIÇÕES OBJETIVAS APTAS A QUALIFICAR RECURSO COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A imposição de condições de ordem genérica, discorrendo sobre procedimentos contábeis, cumprimento de obrigações acessórias e aumento de arrecadação, sem determinação de metas objetivas e mensuráveis, torna impossível verificar se os recursos foram utilizados para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, fazendo com que o benefício fiscal decorrente da concessão de créditos presumidos de ICMS seja inaplicável para fins de qualificação de subvenção para investimentos.

*Processo número 10280.722443/2011-71*

Acórdão nº 1302002.726 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de abril de 2018

Matéria IRPJ, CSLL, PIS E COFINS SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

## SUBVENÇÃO FISCAL ZONA FRANCA APLICAÇÃO IMEDIATA DOS PRECEITOS DA LC 160

A nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela Lei Complementar 160/17 tem aplicação imediata, inclusive para processos em curso, cujo objeto seja subvenção concedida pelo Estado do Amazonas, em relação a qual não se exige previsão em Convênio na forma do art. 155, § 2º, XII, "g", da CF88, para validá-la, a teor dos preceitos dos arts. 40 do ADCT e 15 da LC 24/75.

## IRPJ E DA CSLL SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Considerado de investimento determinada subvenção concedida por Estados e Distrito Federal, descabe a exigência do IRPJ e da CSLL.

## PIS E COFINS SUBVENÇÃO NATUREZA IRRELEVÂNCIA.

O fato de deter natureza de subvenção para investimento não é suficiente, per se, para afastar a exigência da contribuição para o PIS e da COFINS.

(...)

À vista disso, me parece suficientemente claro que os ditames do art. 30, § 4º, da Lei 12.973, com a redação dada pela LC 160, se aplica, de imediato, independentemente do cumprimento de qualquer requisito adicional incluindo-se aqueles contemplados no art. 3º da citada lei complementar

(...) Neste particular, a despeito dos dados, fatos e documentos trazidos por força das resoluções proferidas neste julgado, descabem quaisquer discussões ulteriores; tais benefícios são, por força de lei, subvenção para investimento e, por isso, garantem ao contribuinte o direito de gozar da "isenção" tratada pelo art. 38, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77.

## **Jurisprudência emitida pelo STJ**

*Recurso Especial número 1.517.492/PR*

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N.574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar,

por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desprezo à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EResp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018) (nosso destaque)

*Recurso Especial número 1.691.837/RS*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 1.022 DO CPC/2015. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. ICMS PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. IPRJ E CSLL. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Inexiste contrariedade ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu exame. Ademais, não se deve confundir decisão contrária aos interesses da parte com ausência de prestação jurisdicional.

2. A Segunda Turma desta Corte possuía o entendimento de que "o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL" (AgRg no REsp 1.537.026/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/2/2016).

3. Entretanto, a Primeira Seção desta Corte, por ocasião da apreciação do ERESp 1.517.492/PR, firmou o entendimento pela "inviabilidade de inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e do CSLL, porquanto entendimento contrário sufragaria a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou" (AgInt no REsp 1.671.906/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 15/12/2017).

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1691837/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2018, DJe 09/04/2018)

*Recurso Especial número 1.606.998/SC*

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. ART. 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. NÃO CABIMENTO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O crédito presumido de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, configura incentivo voltado à redução de custos, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo pelo qual não compõe a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

III - Revela-se incabível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV - Tratando-se de recurso especial sujeito ao Código de Processo Civil de 1973, impossibilitada a majoração de honorários nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015.

V - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp 1606998/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 19/12/2017)

*Recurso Especial número 1.621.183/RS*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. IPRJ E CSLL. INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS INFRINGENTES NA ORIGEM. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA 182/STJ.

1. Nos termos do art. 1.021, § 1º, do CPC/2015, cabe à parte agravante, na petição do seu agravo interno, impugnar especificamente os fundamentos da decisão agravada, o que, na hipótese dos autos, não foi atendido.

2. A Segunda Turma desta Corte firmou a compreensão de que "o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL" (AgRg no REsp 1.537.026/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/2/2016).

3. Agravo interno conhecido em parte e não provido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1621183/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/04/2017, DJe 02/05/2017)

*Recurso Especial número 1.619.575/PR*

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCLUSÃO. LEGALIDADE. PRECEDENTES DA E. SEGUNDA TURMA. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO ANTE A ADMISSÃO DE EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

I - A Segunda Turma desta Corte firmou compreensão de que "o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL". Precedentes (AgRg no REsp 1.537.026/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda

Turma, DJe 2/2/2016; AgRg no REsp 1.505.788/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 8/3/2016, DJe 17/3/2016).

(...) III - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1619575/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/2017, DJe 25/04/2017)

*Recurso Especial número 1.537.026/PR*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS - REINTEGRA. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

1. O art. 1º da Lei 12.546/2011 dispõe que os créditos apurados no Reintegra configuram incentivo fiscal cujo objetivo é reintegrar às empresas exportadoras valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

2. O STJ possui jurisprudência no sentido de que "Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc." (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013).

3. Portanto, em regra, é legal a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no Reintegra, uma vez que provocam redução de custos e consequente majoração do lucro da pessoa jurídica.

4. Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto,

deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/5/2013).

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1537026/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/10/2015, DJe 02/02/2016) (nosso grifo)

*Recurso Especial número 1.319.102/RS*

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES.

1. O crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1319102/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 12/03/2013)