



Parte I

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO – RISCOS E OPORTUNIDADES ATUAIS

02.02.2020 Jimir Doniak Jr. exclusivamente para TEWA POST/ Edição 14/ fevereiro de 2020



flaticon.com icon pack

O tratamento das subvenções passou por várias mudanças nos últimos anos: (i) a Lei nº 11.638/2007 e adoção das IFRS/CPCs, (ii) a Lei nº 12.973/2014, (iii) a Lei Complementar nº 160/2017 e (iv) julgamentos pelo Superior Tribunal de Justiça. Neste texto pretende-se fazer breve histórico, para ao final apresentar o que nos parece ser o cenário atual, apontando riscos e alternativas de tratamento.

I – Histórico recente

Até a aprovação da Lei nº 11.638/2007, a Lei nº 6.404/1976 previa que seriam classificadas como reservas de capital as contas que registrassem “as doações e as subvenções para investimento” (art. 182, § 1º, “d”). Já o Decreto-Lei nº 1.598/1978 estatuiu que essas subvenções não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que registradas em reserva de capital, somente utilizável (basicamente) para absorver prejuízos ou para ser incorporada ao capital social.

Com a primeira mudança mencionada, a promulgação da Lei nº 11.638/2007 e o início de utilização das normas internacionais de contabilidade (IFRS/CPCs), as subvenções para investimento passaram a ser registradas no resultado e não mais diretamente no patrimônio líquido, em conta de reserva de capital. Assim passou a ser feito a partir do entendimento de a subvenção ser recebida de fonte que não os acionistas, por derivar de ato de gestão em benefício da empresa e em razão de raramente uma subvenção governamental ser gratuita (CPC 07(R1), item 15). A partir dessas premissas, a Lei nº 11.638/2007 criou o art. 195-A e a reserva de incentivos fiscais, destinando a ela a parcela do lucro decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, de modo a evitar sua tributação.

A segunda alteração se deu com a Lei nº 12.973/2014, que dispôs sobre as subvenções para investimento em seu art. 30. Em seus termos, as subvenções “(...) 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, (...)”. Essa reserva somente pode ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social. Se dada destinação diversa, como capitalização da reserva e posterior restituição de capital, a subvenção será tributada.



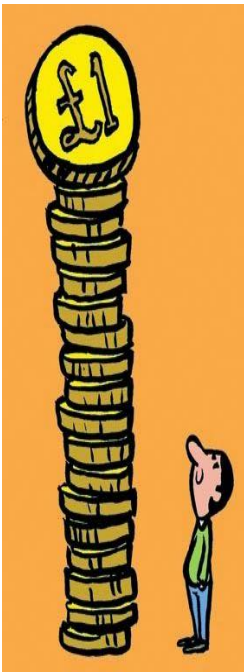
Parte II

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO – RISCOS E OPORTUNIDADES ATUAIS

02.02.2020

Jimir Doniak Jr. exclusivamente para TEWA POST/ Edição 14/ fevereiro de 2020

Essas duas alterações não ocasionaram maior impacto nas disputas sobre o tema entre contribuintes e a Administração Fiscal, então em andamento e mais concentradas no CARF. Os contribuintes favorecidos com subvenções tendiam a qualificá-las como para investimento, enquanto a Administração Fiscal esforçava-se para descaracterizar essa natureza, aplicando requisitos restritivos para tanto. Entre eles estavam as exigências de destinação dos recursos à aquisição de bens do ativo imobilizado, a equivalência entre valores relativos à subvenção e sua aplicação nos referidos bens e a perfeita sincronia, inclusive temporal, entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado.



roryroryrory.blogspot.co.uk

A terceira alteração referida teve por escopo justamente solucionar essas disputas. A Lei Complementar nº 160/2017, gestada para enfrentar o problema da “guerra fiscal”, foi contemplada com dispositivos que prescreviam o tratamento de subvenção para investimentos aos benefícios tributários relativos ao ICMS.

Com isso, ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 foram acrescentados os §§ 4º e 5º. O primeiro determina que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no artigo. O § 5º impõe a aplicação da regra do § 4º inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. O art. 10 da Lei Complementar ordenou ainda a aplicação dos §§ 4º e 5º aos benefícios instituídos em desacordo com a Constituição Federal. Desde então, como regra o CARF tem cancelado lançamentos fiscais que partiam da qualificação de benefícios relativos ao ICMS como subvenção para custeio.

O quarto e último momento sobre o tema consistiu no julgamento pelo STJ dos ED em REsp nº 1.517.492/PR. A 1ª Seção concluiu ser inadmissível a tributação pela União Federal, via IRPJ e CSL, de benefícios tributários concedidos por Estado a um contribuinte. Ainda que eles impliquem redução da carga tributária e aumento do lucro, a tributação desse efeito redundaria na redução, por via oblíqua, do incentivo fiscal. O princípio federativo veda a imposição desse ônus tributário, pois dificulta a execução de políticas públicas de outro ente da Federação. Ao assim decidir, o STJ indicou não considerar decisivo o tratamento dado pelo contribuinte aos valores recebidos por decorrência da concessão do benefício ou incentivo tributário, mas, sim, o fato de a União Federal não poder impor um encargo tributário sobre recursos originários de Estados.

Dado esse desenrolar histórico, podemos melhor visualizar o cenário atual



Parte III

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO – RISCOS E OPORTUNIDADES ATUAIS

02.02.2020 Jimir Doniak Jr. exclusivamente para TEWA POST/ Edição 14/ fevereiro de 2020

II – O cenário atual, seus riscos e alternativas



A promulgação da Lei Complementar nº 160/2017 e a derrubada do veto presidencial aos seus arts. 9º e 10 (que direcionaram o regime de subvenção para investimento aos incentivos e benefícios relativos ao ICMS) não tiveram o condão de afastar totalmente dúvidas sobre o tema.

Na ocasião, foram divulgadas opiniões no sentido de que quaisquer incentivos e benefícios estaduais passariam a se submeter ao tratamento de subvenção para investimento. Seriam despiciendas as exigências próprias para a caracterização dessa subvenção, inclusive a de o Estado ter o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos e a do registro em reserva de lucros. A Mensagem de Veto da Presidência, derrubada pelo Congresso, daria certa sustentação a essa compreensão. Segundo ela, os arts. 9º e 10 equiparavam subvenções para custeio às para investimentos, o que acarretaria impacto orçamentário por renúncia fiscal.



Interpretação distinta fundamenta-se no novo § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, acrescentado pela Lei Complementar. Ele veda “(...) a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”. Contrário sensu, todos os requisitos e condições previstos no art. 30 continuariam a ser exigidos. Entre eles estão o objetivo de o Estado estimular a implantação ou expansão de empreendimentos e a manutenção dos valores em reserva de lucros, vedada a distribuição aos sócios. Teriam sido afastas apenas as exigências que a Administração Fiscal, via interpretação, havia adicionado: aquisição de bens do ativo imobilizado, exata equivalência de valores e a sincronia/concomitância temporal entre concessão de subvenção e realização de investimentos.



O CARF tem se manifestado nesse último sentido, como se constata, por exemplo, dos acórdãos nºs 9101-004.486 e 9101-003.841.

[Environ
ment
flaticon](#)

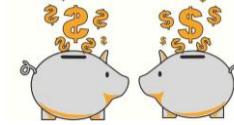
No entanto há precedentes que indicam que certas divergências ainda podem persistir. Consta do acórdão nº 303-000.724 a menção à necessária demonstração de que os ingressos foram aplicados na finalidade do incentivo (sem precisar se haveria uma forma específica de fazer isso). Já no acórdão nº 1302-004.127 foi decidido que a falta de previsão de qualquer meta de investimento a ser realizada pelo contribuinte caracterizaria a subvenção para custeio e, se prevista essa, mas não o limite de recebimento de incentivos, a caracterização como subvenção para investimentos ficaria limitada ao montante dos investimentos exigidos.



Parte IV

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO – RISCOS E OPORTUNIDADES ATUAIS

02.02.2020 Jimir Doniak Jr. exclusivamente para TEWA POST/ Edição 14/ fevereiro de 2020



Assim, a nosso ver, ainda não está totalmente claro qual posição o CARF terá a respeito do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com os acréscimos da Lei Complementar nº 160/2017. Não se pode descartar totalmente a volta de algumas exigências que, embora não expressas nas normas, seriam dela extraídas via interpretação.

De outro lado, o julgamento pelo STJ representa uma radical diferença de ponto de vista. A União simplesmente não pode computar nas bases de cálculo de IRPJ e de CSL (e pela mesma razão também nas do PIS/COFINS) uma subvenção concedida por Estados (também, pensamos, por Municípios), pois isso representaria a União direcionar a ela parte do auxílio concedido ao contribuinte pelo Estado, sendo que esse auxílio nada mais é do que uma receita potencial do Estado. Logo, não se trata de averiguar se os recursos se destinam a empreendimento econômico ou se serão registrados em conta de reservas de lucros. Trata-se apenas do entendimento que a Constituição veda que a União tolha uma subvenção concedida por um Estado, no legítimo exercício de sua política pública, via exigência de tributos que onerarão essa subvenção. Assim, o STJ firmou decisão por fundamento constitucional, algo mais próprio de ser feito pelo STF e que deverá ser analisado por este no RE nº 835.818, sob repercussão geral, especificamente em relação ao PIS/COFINS. O precedente do STJ vem sendo seguido. No REsp nº 1.605.245/RS foram explicitados efeitos: com o julgamento anterior do STJ “(...) tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo/benefício fiscal como ‘subvenção para custeio’, ‘subvenção para investimento’ ou ‘recomposição de custos’ para fins de determinar essa exclusão (das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), (...). Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (...)” (acréscimos nossos entre parêntesis).

Com isso, pode-se afirmar que não importa o destino dado aos recursos (se aplicados em certos investimentos e se distribuído aos sócios ou não), mas a origem deles (a concessão por Estado). Isso, é certo, para fins de a tributação ou não pelo IRPJ/CSL. Indubitável que devem ser verificados os requisitos impostos pelo Estado para a concessão da subvenção. É possível que não tenha sido condicionado apenas à realização de investimentos, mas também ao investimento da integralidade dos recursos, ou à não distribuição (ainda que indireta aos sócios), sob pena de ser cancelada a própria subvenção. Em hipóteses como essas, a adoção do entendimento acolhido pelo STJ talvez não venha a representar uma vantagem efetiva.



Parte V

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO – RISCOS E OPORTUNIDADES ATUAIS

02.02.2020

Jimir Doniak Jr. exclusivamente para TEWA POST/ Edição 14/ fevereiro de 2020

Todavia, se assim não for, convém que empresa beneficiária de subvenção estadual avalie a conveniência de buscar não só o reconhecimento de sua natureza de subvenção para investimento (por força da LC 160/2017), como também que a tributação pelo IRPJ/CSL é vedada independentemente (a) dessa natureza jurídica e (b) do cumprimento dos requisitos próprios da subvenção para investimento.

Essa segunda linha de argumentação pode interessar também às empresas que gozam de benefícios e incentivos estaduais já reconhecidos como subvenção para investimento. Isso porque, se proferida decisão judicial com esse teor (e a depender dos seus termos), ela retirará as amarras a que se submetem as empresas, de não poderem reduzir capital, forçando-as a manter um montante de capital às vezes excessivo, sob pena de sofrerem o ônus do IRPJ/CSL sobre o valor da subvenção.

III – Conclusão

Em síntese, avaliamos que, a despeito das regras constantes da LC 160/2017, o entendimento acolhido pelo STJ abre uma oportunidade que pode ser relevante às empresas que recebem/receberam benefícios e incentivos estaduais. Esses benefícios não podem ser tributados pelo IRPJ/CSL por força do princípio federativo. Afasta-se a tributação pela origem dos recursos, não por seu destino (se para investimentos e se registrados em conta contábil que impede a distribuição aos sócios). Logo, as empresas que lograrem ter decisões judiciais no sentido adotado pelo STJ (a depender de seus termos) poderão reduzir capital, com entrega a seus sócios, sem terem o valor dos benefícios e incentivos estaduais tributado pelo IRPJ/CSL.



financialplan.about.com