

As controvérsias em torno das espécies de subvenção para investimento e os respectivos reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri



Subvenções: espécies



Dupla função dos direitos patrimoniais:

“nem toda transmissão de direitos entre patrimônios revela pagamento ou transferência de renda”

Os direitos seriam “transferidos como estoques de capital financeiro, e não como veículos de renda”



Foto: Roosevelt Pinheiro

José Luiz Bulhões
Pedreira Netto

Pagamento

de Renda

de Capital

Transferência

de Renda

de Capital

Subvenções: espécies

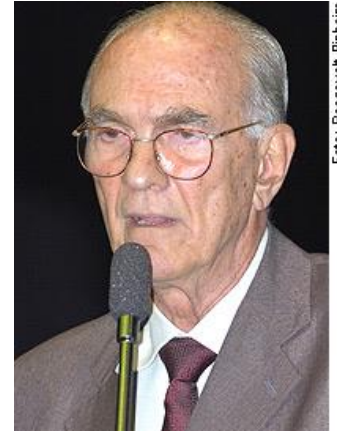


“PAGAMENTOS”

contraprestações em negócios *bilaterais e onerosos*

Pagamento de renda – contraprestação por serviços produtivos do trabalho ou de fatores de produção (ex: salário, aluguel, juros ou royalties);

Pagamento de capital – contraprestações pela aquisição de bens ou direitos econômicos (ex: recursos naturais ou de capital e participações societárias);



José Luiz Bulhões
Pedreira Netto



Subvenções: espécies



“TRANSFERÊNCIAS”

Prestações em negócios *unilaterais*, em que a parte que transfere renda ou capital *não adquire qualquer direito em troca*

Transferência de renda – quem transfere a renda a outrem jamais adquire qualquer direito em troca (ex: pensão e subvenções correntes);

Transferência de capital – “uma pessoa transmite direitos com o fim de acresce-los ao estoque de capital de outra” (ex: subvenções para investimento e doações;

Exceção: subscrição de capital e concessão de empréstimos (quem transfere também adquire direitos)

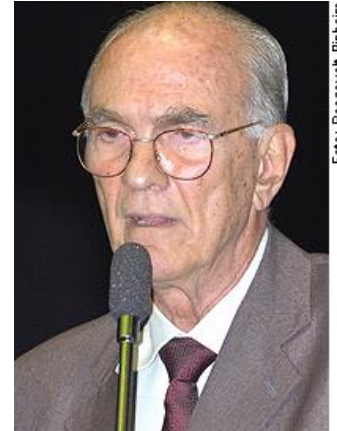


Foto: Roosevelt Pinheiro

José Luiz Bulhões
Pedreira Netto



Subvenções: espécies



Decreto-lei 1.598/77

Transferências de Renda

- Lucro
- Subvenções correntes, para custeio ou operação;

Transferências de Capital

- **Não** são computadas no lucro
- “estranhas ao fluxo de renda recebido pela pessoa”
- “Subvenções para investimento, as doações, a subscrição de capital social e de valores mobiliários de emissão da companhia, e o capital ou pecúlio de seguro pago a pessoa jurídica por morte do sócio”



José Luiz Bulhões
Pedreira Netto

Foto: Roosevelt Pinheiro

Subvenções: espécies



Subvenção
corrente

Valores concedidos pelo Poder Público destinados à cobertura de despesas das entidades beneficiadas

Critério diferenciador: a
destinação dos recursos

Subvenção para
investimento

Valores concedidos pelo Poder Público destinados a empreendimentos econômicos das entidades beneficiadas

Subvenções: espécies



64

Caracterização como receita das **subvenções correntes**

Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:**

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - **As subvenções correntes, para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Lei nº 4.506/1964

Subvenções Correntes



Transferência de renda,
computada no lucro real

Auxílio financeiro comumente recebido
de forma periódica

Subvenções: espécies



64 77

Exclusão das **subvenções para investimento** da computação do lucro real

Art. 38. (...)

§ 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:

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

Decreto-Lei n. 1598/77

Transferência de capital, não computada no lucro real

Subvenções: espécies



SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO:

“Estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”

Permite concluir que **não se exige sinalagma ou comutatividade** na concessão da subvenção

Subvencionador



Incentivo: 100



Subvencionado



Contrapartida: 200



Subvenções: espécies

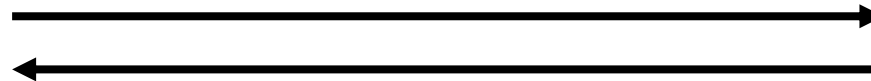


Na prática: **relação aleatória** – em sentido técnico

Subvencionador



Incentivo



Contrapartida



Subvencionado



Celebração de negócio jurídico
que envolve **incertezas**

Concessão de
benefício fiscal de
crédito de ICMS ao
longo de dez anos

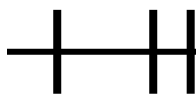


Compromete-se a
construir uma
planta, de custo
estimado de 100

Subvenções: espécies



64 77



78

Parecer Normativo CST nº 112 de 29/12/1978

- i. as **subvenções correntes**, para custeio ou operação, destinam-se à cobertura de déficits da pessoa jurídica ou ao custeio de operações correntes, relacionadas à execução de seu objeto social;

PN 112/78

“para custeio” = “para operação”

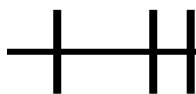
- **Custeio**: transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas
- **Operação**: transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la em suas operações, na consecução de seus objetivos sociais.

* as operações das pessoas jurídicas provocam despesas, as **expressões são consideradas equivalentes** no referido Parecer Normativo.

Subvenções: espécies



64 77



78

Parecer Normativo CST nº 112 de 29/12/1978

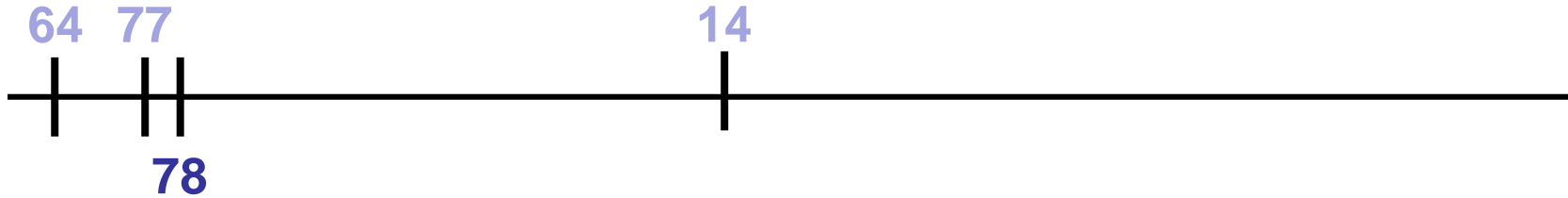
- ii. Já as **subvenções para investimento**, devem:
- Ter os correspondentes recursos **efetiva e especificamente aplicados em bens ou direitos** (do ativo não circulante, antigo ativo permanente) voltados à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos;
 - Ter como beneficiário **titular de empreendimento econômico**; e
 - Ser proveniente de um **querer do Poder Público** de transferir capital com vistas à execução desses empreendimentos

PN 112/78

Conceito de Subvenção de Investimento

- *A perfeita sincronia*
- *A identidade entre investidor e beneficiário*
- *A constituição de reserva legal*

Subvenções: espécies



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 (...) que somente poderá ser utilizada para:

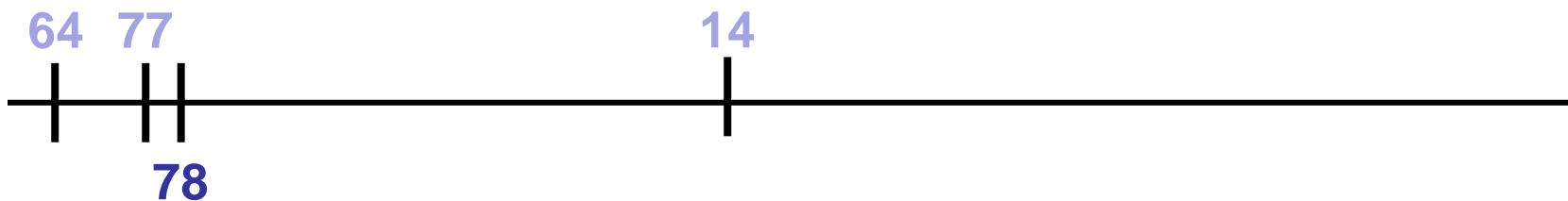
I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

Lei nº 12.973/2014

Exclusão das subvenções para investimento do lucro real, desde que cumpridos certos deveres contábeis e societários

Subvenções: espécies



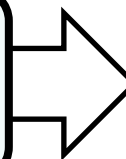
Art. 30. (...)

§ 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)

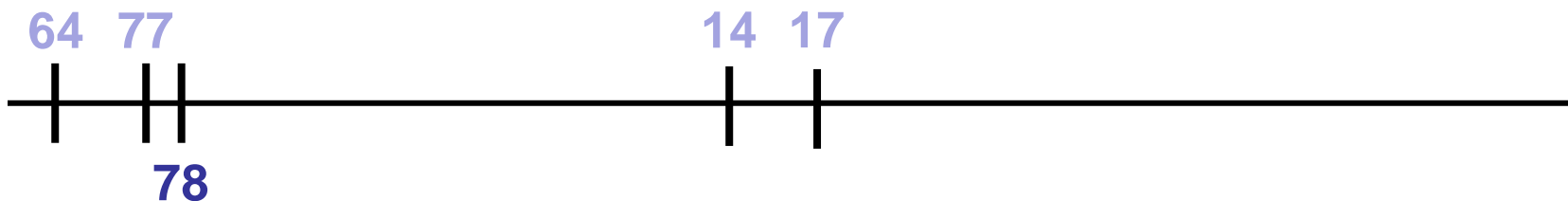
Lei nº 12.973/2014

A LC nº 160/2017 veio pacificar o tratamento dos benefícios fiscais de ICMS



Presunção legislativa

Subvenções: espécies



Lei Complementar n. 160/2017

*“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.**”*

A LC nº 160/2017 estabeleceu que **não poderiam ser exigidos outros requisitos para a configuração das subvenções para investimentos** que não aqueles previstos no art. 30 da Lei 12.973/14, e determinou sua aplicação, inclusive, a casos não definitivamente julgados

Subvenções: espécies



Crédito estímulo de ICMS



Subvenção para investimento

Considerando-se...

- i. **a intenção do Estado em subvencionar** para investimentos, a qual resta evidente quando se examinam os requisitos para concessão do incentivo e as condições para sua manutenção;
- ii. a constituição de reservas pela CONSULENTE, assegurando-se o tratamento ao montante recebido como uma *transferência de capital*.

Subvenções: espécies



“Caso Compaz”

CSRF, Acórdão 9101-00.566, 1ª Turma - Rel. Claudemir Rodrigues Malaquias

Incentivo fiscal
concedido pelo AM



Elementos essenciais semelhantes aos da Lei 2.826/2003 (regulamenta a política estadual de incentivos fiscais e extrafiscais do Estado do Amazonas)

Trata-se de **subvenção de investimento** porque:

- i. as transferências **visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica** na região;
- ii. a concessão do benefício está condicionada a determinadas exigências documentais que indicam a **intenção do Estado** em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;
- iii. Os recursos correspondentes à subvenção foram devidamente contabilizados em conta de reserva.

Subvenções: espécies



“Caso Compaz”

CSRF, Acórdão 9101-00.566, 1ª Turma - Rel. Claudemir Rodrigues Malaquias

Para a análise da **natureza jurídica do incentivo** considera-se (Lei 2.826/2003):

- i. A **destinação**: que “os incentivos fiscais e extrafiscais visam à integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário e afins com vistas ao desenvolvimento do Estado” (Art. 1º);
- ii. Requisitos **para a concessão** (Arts. 4º e 5º):
 - ex: “cabará unicamente aos produtos resultantes de atividades consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado” (art. 4º);
- iii. Requisitos **para a manutenção** (Arts. 19 a 23):
 - Ex: obrigação de “implantar o projeto técnico e de viabilidade econômica na forma aprovada pelo CODAM, observado o processo produtivo, o montante do investimento e a quantidade de mão de obra previstos para cada ano, no prazo máximo de 24 (vinte e quatro) meses, a contar da data da publicação do Ato Concessivo, prorrogável desde que devidamente justificado com novo cronograma aprovado pelo CODAM” (art. 19, I);

Crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL



“controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL”

“Com a devida vênia, **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”

EResp nº 1517492/PR



Min. Regina Helena Costa
(redatora p/acórdão)

Julgamento em 08 de
novembro de 2017

Crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL



“A concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa autonomia consagrada pelo modelo federativo”

“No caso concreto, verifica-se, de fato, **interferência na política fiscal adotada pelo Estado-membro** mediante o exercício de competência federal”

EResp nº 1517492/PR



Min. Regina Helena Costa
(redatora p/acórdão)

Julgamento em 08 de
novembro de 2017

Crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL



“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”

EResp nº 1517492/PR



Rel. Min. Og Fernandes
(posição minoritária)

Julgamento em 08 de
novembro de 2017

Crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL



Verifica-se que *ratio decidendi* do julgamento foi a proteção do pacto federativo, e não a classificação da subvenção

Daí não ter a Corte mencionado as alterações promovidas pela LC nº 160/17, publicadas antes do julgamento e aplicáveis mesmo aos processos em curso

§ 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)

Lei nº 12.973/2014

Isenção de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL



“No caso concreto a contribuinte pleiteia que os valores correspondentes à isenção de ICMS sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSL por si devidos”

“Antes de se analisar o caso, é preciso esclarecer que se qualquer pessoa recebe uma isenção de qualquer tributo (seja municipal, estadual ou federal) ela simplesmente deixa de ser obrigada ao pagamento deste”

“Tal não significa que ela esteja recebendo um ingresso de receita nova (como acontece nos casos de concessão de créditos presumidos), mas simplesmente que está deixando de ter uma saída de despesas. O que se analisa é o impacto disso no IRPJ e na CSL devidos por essa mesma pessoa que recebe a isenção”

Resp nº 1968.755/PR



Rel. Min. Mauro
Campbell

Julgamento em 05 de
abril de 2022

Isenção de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL



“No julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (...) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSL, ao fundamento de violação do Pacto Federativo (...), **tornando-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”

“Assim, **também irrelevantes** as alterações produzidas pelos **arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017** (...) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014 (...) que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como *‘subvenção para investimento’*”

Resp nº 1968.755/PR



Rel. Min. Mauro
Campbell

Julgamento em 05 de
abril de 2022

Isenção de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL



“**Já o caso concreto é completamente diferente** do precedente mencionado. Aqui a contribuinte pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSL **valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua**, já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas.

Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSL da empresa em verdadeira **isenção heterônoma** vedada pela Constituição Federal de 1988 e **invertendo a lógica do precedente desta Casa** (...) onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo”

Resp nº 1968.755/PR



Rel. Min. Mauro
Campbell

Julgamento em 05 de
abril de 2022

Isenção de ICMS x crédito presumido de ICMS



“Em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014.”.

“Nessas condições, sob pena de supressão de instância e em razão da necessidade de exame da prova dos autos, o processo deve retornar à Corte de Origem para análise do caso à luz da legislação aplicável e provas documentais”

Resp nº 1968.755/PR



Rel. Min. Mauro
Campbell

Julgamento em 05 de
abril de 2022



Obrigado!

schoueri@usp.br
schoueri.com.br