



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE**

LUCAS MELO E SILVA MEIRA

**SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E O ICMS: UMA ANÁLISE
COMPARATIVA DO POSICIONAMENTO DO STJ, RFB E DO CARF**

**JOÃO PESSOA
2022**

LUCAS MELO E SILVA MEIRA

**SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E O ICMS: UMA ANÁLISE
COMPARATIVA DO POSICIONAMENTO DO STJ, RFB E DO CARF**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Mateus
Alexandre Costa dos Santos

**JOÃO PESSOA
2022**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M514s Meira, Lucas Melo e Silva.

Subvenções para investimento e o ICMS: uma análise comparativa do posicionamento do STJ, RFB e do CARF / Lucas Melo e Silva Meira. - João Pessoa, 2022.

39 f. : il.

Orientação: Mateus Alexandre Costa dos Santos.
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Incentivo fiscal. 2. Benefício fiscal. 3. Lei Complementar 160. 4. Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídica (IRPJ). 5. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). I. Santos, Mateus Alexandre Costa dos. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

LUCAS MELO E SILVA MEIRA

**SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E O ICMS: UMA ANÁLISE
COMPARATIVA DO POSICIONAMENTO DO STJ, RFB E DO CARF**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 MATEUS ALEXANDRE COSTA DOS SANTOS
Data: 28/06/2022 18:33:33-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Presidente: Prof. Dr. Mateus Alexandre C. dos Santos

Instituição: UFPB

ROSSANA GUERRA
DE
SOUSA:67588379472
Assinado de forma digital por
ROSSANA GUERRA DE
SOUSA:67588379472
Dados: 2022.06.28 10:30:28
-03'00'
Membro: Profa. Dr^a. Rossana Guerra de Sousa

Instituição: UFPB

Documento assinado digitalmente
 HELIDA CRISTINA CAVALCANTE VALERIO
Data: 28/06/2022 18:02:10-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Membro: Profa. Ma. Héli da Cristina Cavalcante Valério

Instituição: UFPB

João Pessoa, 22 de Junho de 2022.

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Lucas Melo e Silva Meira, matrícula n.º 20170013116, autor do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado Subvenções para investimento e o ICMS: Uma análise comparativa do posicionamento do STJ, RFB e do CARF, orientado pelo professor Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2021.1 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmo que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 14 de junho de 2022.



Assinatura do discente

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela sua bondade e infinita misericórdia e por estar sempre guiando os meus caminhos. A minha esposa, minha mãe e minha irmã, por toda a dedicação e paciência contribuído diretamente para que eu pudesse chegar até aqui;

Agradeço aos professores que sempre estiveram dispostos a ajudar e contribuir para um melhor aprendizado, sobretudo ao professor Dr. Mateus Alexandre que desde o princípio me incentivou e me proporcionou a possibilidade da consecução deste trabalho.

RESUMO

Os Estados podem conceder benefícios ou incentivos fiscais relacionados ao ICMS para que os contribuintes possam fomentar sua economia e, por conseguinte, gerar benesses para o Estado. Contudo, tais benefícios podem ser passíveis de tributação no IRPJ e na CSLL, em decorrência de sua classificação como subvenção para custeio, também podem ser classificados como subvenções para investimento e com isso podendo ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nessa toada, a correta interpretação da legislação para a classificação deste benefício é imprescindível para exclusão deste valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Entretanto, há diversas interpretações para que um incentivo ou benefício fiscal seja compreendido como subvenção para investimento, devido principalmente as alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 12.973/2014 e pela Lei Complementar nº 160/2017. Nessa conjuntura, a presente pesquisa teve por objetivo analisar as decisões dos principais órgãos do contencioso tributário e perceber qual seu posicionamento em relação à classificação dos benefícios relacionados ao ICMS e se há, de fato, um consenso entre os julgadores, principalmente no que compete à Lei Complementar nº 160/2017 e à Lei nº 12.973/2014. À vista disso, realizou-se a pesquisa com o intuito de perceber qual o posicionamento de cada órgão em relação a questão, adotando uma abordagem bibliográfica. Com isso, foi possível captar o posicionamento de cada órgão. Por conseguinte, os resultados apontam que a Receita Federal prende-se ao conceito atribuído anteriormente à Lei Complementar nº 160/2017, o CARF considera que a subvenção relacionada ao ICMS é subvenção para investimento exigindo apenas a manutenção em reservas de incentivos fiscais, e por fim, o STJ considera que o benefício advindo do ICMS pode ser considerado como subvenção para investimento. Outrossim, revela-se que não há um consenso entre os órgãos do contencioso tributário em relação à interpretação da Lei Complementar 160/2017 e Lei nº 12.973/2014, ressaltando-se que há uma tendência para a convergência do entendimento, que deverá ser observada nas próximas decisões pertinentes à matéria.

Palavras-chave: Benefício ou incentivo fiscal do ICMS. Subvenção para Investimento. Lei Complementar 160. IRPJ e CSLL.

ABSTRACT

States can grant benefits or tax incentives related to ICMS so that taxpayers can promote their economy and, therefore, generate benefits for the State. However, such benefits may be subject to taxation in the IRPJ and CSLL, because of their classification as a subsidy for costing, they can also be classified as subsidies for investment and, therefore, can be excluded from the IRPJ and CSLL calculation basis. In this vein, the correct interpretation of the legislation for the classification of this benefit is essential for the exclusion of this amount from the IRPJ and CSLL calculation basis. However, there are several interpretations for a tax incentive or benefit to be understood as a subsidy for investment, mainly due to the legislative changes introduced by Law nº 12.973/2014 and by Complementary Law nº 160/2017. The decisions of the main tax litigation bodies and understand their position in relation to the classification of benefits related to ICMS and whether there is, in fact, a consensus among the judges, especially regarding Complementary Law No. 160/2017 and Law No. 12,973/2014. In view of this, the research was carried out in order to understand the position of each body in relation to the issue, adopting a bibliographic approach. With this, it was possible to capture the positioning of each organ. Therefore, the results indicate that the Internal Revenue Service adheres to the concept previously attributed to Complementary Law No. 160/2017, the CARF considers that the subsidy related to ICMS is a subsidy for investment requiring only the maintenance in reserves of fiscal resources, and therefore Finally, the STJ considers that the benefit arising from the ICMS can be considered an investment subsidy. Furthermore, it is revealed that there is no consensus between the tax litigation bodies in relation to the interpretation of Complementary Law 160/2017 and Law No. in future decisions on the matter.

Keywords: ICMS tax benefit or incentive. Investment Grant. Complementary Law 160. IRPJ and CSLL

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CARF	Conselho de Administração de Recursos Fiscais
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DL	Decreto-lei
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IRPJ	Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas
LC	Lei complementar
PL	Patrimônio líquido
RFB	Receita Federal do Brasil
RTT	Regime Tributário de Transição

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1. PROBLEMA DE PESQUISA.....	10
1.2. OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos.....	11
1.3. JUSTIFICATIVA.....	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1. O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES	13
2.1.1. Contabilização antes das normas internacionais.....	13
2.1.2. Contabilização após as normas internacionais	16
2.2. SUBVENÇÕES E A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.....	19
2.2.1. Aspectos tributários antes das normas internacionais	19
2.2.2. Aspectos tributários após adoção das normas internacionais	21
3. METODOLOGIA.....	26
3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA	26
3.2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	26
3.3. PROCEDIMENTOS DE CATEGORIZAÇÃO DOS DADOS.....	27
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	28
4.1. DECISÕES DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.....	28
4.2. DECISÕES DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS.....	30
4.3. DECISÕES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	32
4.4. ANÁLISE COMPARATIVA.....	34
4.5. ASPECTO CONTÁBIL.....	35
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS.....	37

1. INTRODUÇÃO

Com o objetivo de atrair investimentos e incentivar o desenvolvimento regional, os estados têm a possibilidade de conceder subvenções relacionadas ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Na Paraíba, por exemplo, o artigo 788 do regulamento de ICMS revela que o Secretário de Estado da Receita poderá conceder regime especial de tributação para a parte interessada que apresentar requerimento e atender certas condições. Quando concedido, a secretaria considera o critério de proporcionalidade em relação à carga tributária final a ser praticada pelo segmento e a necessidade de garantir a competitividade dos setores ou segmentos da economia estadual, um exemplo disso é o FAIN que tem como benefício o crédito presumido às indústrias da Paraíba, em que é concedido um crédito sob o saldo devedor mensal do ICMS.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistências Governamentais (R1) (CPC 07 (R1)), 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. O CPC 07 (R1) e a legislação brasileira, segregam as subvenções em relacionadas a ativos e investimentos e relacionadas a custeio e operações.

A partir da adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS), todas as subvenções devem ser tratadas como receitas. Contudo, tributariamente, se as subvenções atenderem alguns requisitos, de modo a serem caracterizadas como subvenção para investimento, as receitas reconhecidas contabilmente não integrarão a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que os respectivos valores sejam destinados à reserva de lucro denominada *reserva de incentivos fiscais*, de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976.

O conflito interpretativo sobre a classificação das subvenções, há algum tempo, é palco de diversos embates jurídicos. O cenário legislativo das

subvenções para investimento, sempre deixou margem para que os contribuintes e os órgãos fiscalizadores tivessem entendimento divergentes quanto às classificações das subvenções. Quando classificadas como para investimento, cumprindo as exigências legais, podem ser excluídas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Contudo, quando classificadas como para custeio, deve integrar a própria base de cálculo dos tributos.

Com a Lei Complementar nº 160/2017 (LC 160), os incentivos relativos ao ICMS são considerados como subvenções para investimento, desde que observados os requisitos da própria legislação. A intenção da LC 160 é impedir que a RFB autue empresas beneficiárias de incentivos do ICMS com base em interpretações jurídicas equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados (Senado Federal, 2017). Apesar disso, Segundo Santiago (2021) a matéria ainda mantinha as disputas entre a Receita Federal e os contribuintes do ICMS, especialmente quanto à classificação das subvenções, em que a solução das disputas dependia da análise caso a caso da legislação estadual.

Apesar da intenção inicial da LC 160 ter sido solucionar os conflitos do embate interpretativo da classificação das subvenções em relação ao ICMS, a nova legislação trouxe, apenas, um novo capítulo no conflito da classificação das subvenções.

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

O tema a ser abordado fundamenta-se em um estudo sobre a LC 160, principalmente nas alterações trazidas em seu artigo 9º que incluiu os § 4 e 5 no art. 30 da Lei nº 12.973 de 2014, de forma que foi concebido o seguinte questionamento:

Quais são os pontos de convergência e de divergência entre os posicionamentos da Receita Federal do Brasil, do Conselho de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, em relação as subvenções para investimento no âmbito do ICMS, à luz da Lei nº 12.973/2014 e da Lei Complementar nº 160/2017?

1.2. OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar comparativamente os posicionamentos da Receita Federal do Brasil, do Conselho de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça em relação as subvenções para investimento no âmbito do ICMS, à luz da Lei nº 12.973/2014 e da Lei Complementar nº 160/2017.

1.2.2 Objetivos Específicos

Considera-se como objetivos específicos do presente estudo:

- 1) Apresentar as definições e conceitos relacionados às subvenções.
- 2) Apresentar a legislação pertinente, tanto no âmbito societário quanto no tributário.
- 3) Identificar os atos que apresentam a manifestação da RFB, os acórdãos exarados no âmbito do CARF e a jurisprudência do STJ, pertinentes a subvenções do ICMS que considerem as disposições da Lei nº 12.973/2014 e a Lei Complementar nº 160/2017.

1.3. JUSTIFICATIVA

O estudo do tema é necessário pois a LC 160 impactou nos entendimentos das classificações das subvenções no que tange ao ICMS, especialmente no contencioso tributário, em que a alteração legislativa pode acarretar insegurança jurídica do contribuinte.

Harada (2019) afirma que, no Brasil, a segurança jurídica em matéria tributária vista sob o prisma substancial é uma das piores do mundo. O contador vive em meio a um caos de legislação em que continuamente são despejadas leis nas três esferas políticas, nas quais prevalece as normas complexas e duvidosas que ficam à mercê de toda interpretação. O cenário legislativo das subvenções para investimento deixa margem para diversos tipos de interpretações, inclusive, segundo a equipe Dickel Consultores Associados (2020), o STJ e o CARF apresentam interpretações divergentes.

A legislação tributária, em matéria de subvenção para investimento, deixa margem para discussão em diversos âmbitos, principalmente no que tange a

tributação do IRPJ e da CSLL sobre o valor decorrente da subvenção para investimento. Fato este que elucida a importância do presente trabalho, em que a interpretação legislativa é o tema principal deste estudo, que buscará apresentar a dubiedade interpretativa quanto ao impacto acarretado pelas alterações advindas da LC 160 no entendimento da Justiça, Receita Federal e do CARF sobre as subvenções para investimento relacionadas ao ICMS.

O entendimento dos conflitos interpretativos dos julgadores do contencioso tributário e toda insegurança jurídica envolvida em matéria de subvenções para investimento é imprescindível para o profissional contábil, pois é, através do conhecimento da matéria que poderá o profissional aconselhar o cliente e deixá-los cientes de tudo que envolve a subvenção para investimento.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES

2.1.1. Contabilização antes das normas internacionais

O tratamento inicial das subvenções dar-se mediante a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Em seu §3 do art. 12 dispõe que as subvenções serão sempre transferências correntes que se destinam a cobrir despesas operacionais das entidades para quais são feitas as transferências (BRASIL, 1964). Estas subvenções foram segregadas em Subvenções Sociais e Subvenções Econômicas.

As subvenções sociais são as que se destinem a entidades públicas ou privadas que possuam caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, em que seu objetivo será subsidiar a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional. A subvenção somente será concedida às entidades no qual forem julgadas suas condições satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização.

Por sua vez, a subvenção econômica também pode ser destinada a empresas públicas ou privadas, porém as empresas a que se destinam serão de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

O período compreendido da promulgação da Lei 4.320 em 1964 até ser instituída a Lei das Sociedades por Ações, ou Lei das S.A, em 1976 não existia tratamento contábil específico para nenhum tipo de subvenção.

Com o advento da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, as subvenções classificadas como para investimentos passaram a ter um tratamento contábil específico. Conforme sua redação original:

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:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento. (BRASIL, 1976)

Com isso, as subvenções para investimentos passaram a ser contabilizadas diretamente no Patrimônio Líquido (PL) em conta de reserva de capital.

Apesar desse tratamento contábil específico para as subvenções para investimento, ainda não se tinha um conceito formal da classificação das subvenções. Para tanto foi necessário ser editado pela Receita Federal do Brasil (RFB) um parecer normativo a fim de solucionar as questões conceituais atreladas às subvenções.

Através do parecer normativo CST nº 112 de 29/12/1978, a RFB entendeu que o disposto na Lei nº 4.320/64 aplicava-se especialmente às pessoas jurídicas de direito público tendo apenas relação na elaboração dos orçamentos públicos, devido a amplitude atribuída às origens das subvenções. O parecer demonstra ainda que a subvenção para custeio é uma subvenção corrente ou comum, já a subvenção para investimento é uma subvenção especial.

Ainda de acordo com o parecer da receita, para que sejam classificadas como subvenções para investimentos, devem apresentar certas 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.

O primeiro desses requisitos considera a intenção daquele que concede, essa é a principal diferença entre subvenções para investimento e subvenções

de custeio ou operacionais. As subvenções para custeio são contempladas a fim de auxiliar a entidade a pagar as suas despesas correntes, por outro lado as subvenções para investimento são especificamente usadas para investir em bens ou direitos com o propósito de implementar ou expandir empreendimentos econômicos.

A diferença entre estes dois tipos de subvenções reside no fato específico da subvenção para investimento não ser utilizada para na contabilização dos custos atrelado ao funcionamento. Essa distinção é assinalada no item 2.11 do PN CST 112/78, que afirma:

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. (RECEITA FEDERAL, 1978)

Em decorrência da intenção do subvencionador, tem o subvencionado que agir de acordo com o proposto inicialmente. Sendo assim, não caracteriza subvenção para investimento a simples aplicação dos recursos em investimentos.

O segundo e o terceiro requisito para a caracterização da subvenção para investimento é uma ênfase à primeira característica, em que as subvenções para investimento devem ser efetivamente aplicadas pelo titular e beneficiário na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

2.1.2. Contabilização após as normas internacionais

A adoção das normas internacionais de contabilidade, ou *International Financial Reporting Standards* (“IRFS”), proporcionou diversas modificações significativas nos critérios de reconhecimento e mensuração de receitas e despesas até então estabelecidos pela legislação brasileira.

Em função da convergência às normas internacionais, foi instituída a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/76 e Lei nº 6.385/76, foi o início da convergência do Brasil aos padrões internacionais.

Dentre as principais alterações, a Lei nº 11.638/2007 revogou a supracitada alínea “d” do § 1 do art. 182 da Lei nº 6.404/76, que previa a contabilização das subvenções para investimento como reserva de capital, e instituiu o art. 195-A, que criou a reserva de incentivos fiscais.

Art. 195-A. A assembleia [sic] 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). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007). (BRASIL, 2007)

Conforme o tratamento contábil dado anteriormente pela nº 6.404/76, a subvenção para investimento não era tratada como receita, nem incluída em conta de resultado. Como se tratava de uma reserva de capital acabava por não integrar o lucro do exercício e, portanto, não poderia ser distribuído para os sócios. De acordo com o art. 200 da Lei nº 6.404/76, a reserva de capital poderá ser utilizada para absorção de prejuízo e incorporação ao capital social.

Com as alterações da Lei nº 11.638/2007, as subvenções para investimento passaram a transitar em conta de resultado e, conforme art. 195-A, o valor decorrente da subvenção pôde ser destinado à conta de reserva de incentivos fiscais.

Além da Lei nº 11.638/2007, o tratamento da subvenção para investimento como receita está nas normas editadas pelo Comitê de Pronunciamento

Contábeis, especificamente o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), equivalente a IAS 20, que trata exclusivamente da prática contábil atrelada às subvenções e assistências governamentais.

A partir das atualizações legislativas, todas as subvenções deverão obrigatoriamente transitar pelo resultado, inclusive sendo expressamente vedado pelo próprio CPC 07 (R1) o lançamento da subvenção diretamente no Patrimônio Líquido, proposto pela IAS 20 como a abordagem de capital.

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1), 2010)

O CPC 07 (R1) demonstra, em seu item 15, os motivos pelo qual a subvenção governamental deve receber o tratamento contábil usualmente atribuído à receita:

O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(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. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1), 2010)

O Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) define a subvenção governamental como uma assistência governamental, que geralmente é fornecida à entidade na forma de doações pecuniárias em troca do cumprimento, no passado ou no futuro, de certas condições atreladas às suas atividades operacionais. Distinguindo-as em dois tipos de subvenções governamentais:

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1), 2010)

O conceito atribuídos pelo CPC 07 (R1) das subvenções relacionadas a ativo, converge com o entendimento que já teria sido estabelecido pela Receita Federal em seu parecer normativo CST nº 112, ao que se refere à aplicação específica dos recursos para expansão ou implantação de empreendimentos econômicos, trazido pelo CPC como a aquisição ou construção de ativos de longo prazo.

Já as subvenções relacionadas ao resultado seriam, justamente, as subvenções para custeio, em que o objetivo final seria o custeio das atividades da entidade contemplada com a subvenção.

A subvenção governamental deverá ser reconhecida como receita à medida em que seja incorridas as despesas necessárias para a obtenção da subvenção, de forma que o reconhecimento das receitas seja a partir da despesa que ocorreu em decorrência da obtenção do benefício. Caso ainda não haja uma certeza razoável da obtenção da subvenção deverá este valor ser escriturado em conta redutora do ativo ou em conta do passivo, conforme dispõe o CPC.

Para que seja reconhecida a entidade deverá apresentar segurança razoável de que a entidade cumprirá todas as condições relacionadas à subvenção e que a subvenção será recebida. O recebimento da subvenção não significa que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.

2.2. SUBVENÇÕES E A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

2.2.1. Aspectos tributários antes das normas internacionais

O tratamento fiscal das subvenções disciplinado pela Lei 4.506/64 determinou a inclusão das subvenções correntes no cômputo da receita bruta operacional, fossem elas recebidas de pessoas jurídicas de direito público, privado ou mesmo de pessoas naturais.

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.
- (BRASIL, 1964)

Ao integrar à receita bruta operacional as subvenções do contribuinte, o art. 44 propõe que a subvenção esteja sujeita a tributação do IRPJ e da CSLL.

O efeito do lançamento como receita também está previsto no parecer normativo CST 112/78 em seu item 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. (RECEITA FEDERAL, 1978)

À luz do parecer normativo, tem-se que as subvenções para custeio sempre integrará o resultado tributável.

O tratamento tributário diferenciado às subvenções para investimento foi introduzido por meio do Decreto Lei 1.598/77, em seu § 2º do art. 38:

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:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

~~III - prêmio na emissão de debêntures;~~ (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 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. (BRASIL, 1977)

Como resultado não operacional, as subvenções para investimento são parte da receita da entidade e, portanto, são tributáveis em princípio. No entanto, o tratamento específico para tais subvenções, disposto no Decreto Lei nº 1.598/77, estabelece os requisitos necessários para os excluir no cálculo do lucro tributável. Esta é a conclusão da PN CST 112/1978:

2.9. A primeira consequência que se extrai do citado art. 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. (RECEITA FEDERAL, 1978)

O enfoque estabelecido pelo Decreto Lei nº 1.598/77 converge com o tratamento contábil específico no que tinha sido estabelecido inicialmente pelo art. 182 da Lei nº 6.404/76 para a subvenção para investimento, pois era determinado que estas subvenções fossem lançadas diretamente em conta de reserva de capital, ou seja, contabilmente ela já não transitava pelo resultado.

2.2.2. Aspectos tributários após adoção das normas internacionais

A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, inseriu um novo cenário na contabilidade brasileira, devido às inovações trazidas à Lei nº 6.404/1976, que disciplina as sociedades por ações. Com a adoção às normas internacionais, as informações contábeis passaram a ser utilizadas não só para quem elaborou, mas para todos os usuários que pudessem extrair dados seguros para a tomada de decisão.

A convergência às normas internacionais (IFRS) alterou não apenas a norma contábil, mas teve impacto na legislação fiscal. Em função disto, através da conversão da Medida Provisória nº 499, de 2008, foi criada a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, em que ficou instituído o Regime Tributário de Transição (RTT), que procurou tratar dos ajustes tributários em razão dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007.

No que tange as subvenções, o art. 18º da Lei nº 11.941/2009 determina os procedimentos transitórios a serem adotados:

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. (BRASIL, 2009).

O Regime Tributário de Transição (RTT), foi um período de adaptação da legislação, em que o principal objetivo foi neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica. Em que ficou em vigor até a entrada da lei que disciplinou os efeitos tributários dos novos métodos contábeis.

Com a Lei nº 12.973/2014, foi revogada o RTT e adaptou de forma plena a legislação tributária aos critérios contábeis introduzidos no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. A partir desta nova legislação, o tratamento tributário das subvenções para investimento passou a ser dado pelo seu Art. 30 em convergência com o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1). O novo tratamento determinou que as subvenções para investimento não mais deveriam ser registradas diretamente nas reservas de capital, mas sim, após transitar pelo resultado, o lucro decorrente da subvenção poderá ser destinado a reserva de incentivos fiscais, introduzida pela Lei 11.638/2007.

Com a atualização legislativa, as subvenções para investimento passaram a ser registradas como receita. No entanto, se, depois de apurado o lucro do exercício, a entidade destinar o valor correspondente às subvenções para a reserva de incentivos fiscais, os valores não serão tributados para fins de IRPJ e CSLL.

Contudo, apesar de escriturados na conta de reservas de incentivos fiscais, os valores decorrentes das subvenções para investimentos, permanecem impossibilitados para distribuição aos sócios, podendo apenas ser utilizados para absorção de prejuízos ou aumento de capital social.

Esta delimitação também é assinalada pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1):

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria

(reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1), 2010)

O CPC 07 (R1) é bem explícito ao tratar-se que os valores retidos referentes às subvenções em que após o trânsito pelo resultado deverão ser creditados em reservas próprias.

A LC 160, dentre as principais disposições, acrescentou no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os parágrafos § 4 e § 5 em que:

§ 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). (BRASIL, 2014).

O parágrafo § 4º dispõe que todas as subvenções relacionadas ao ICMS serão consideradas subvenções para investimento. Contudo, ao dispor que “são vedadas a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo.” Induz que é necessário observar o próprio art. 30 da Lei nº 12.973:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

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

II - aumento do capital social. (BRASIL, 2014).

Ao considerar toda subvenção relacionada ao ICMS como subvenção para investimento, a LC 160, aparentemente, afasta qualquer hipótese de tributação da subvenção no que tange o IRPJ e CSLL. Contudo, essa subvenção deverá ser apropriada em conta própria de reserva de lucros e não deverá ser, em nenhuma hipótese, distribuída aos sócios, sob pena de ser tributada.

O disposto na Lei nº 12.973/2014 e LC 160 foram regulamentadas através da Instrução Normativa RFB Nº 1700, de 2017 (IN RFB 1700), que trata conjuntamente os dois principais tributos incidentes sobre a renda da pessoa jurídica o IRPJ e a CSLL. Em matéria de subvenção para investimento, além de replicar o disposto da LC 160 e Lei nº 12.973 de 2014, dispõe os parágrafos §4 à §7:

§ 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. (BRASIL, 2017)

A norma dispõe orientações na elaboração da apuração do IRPJ e da CSLL, como o controle da exclusão na parte B do e-Lalur e veda a exclusão da base do IRPJ e da CSLL das subvenções concedidas por PJ de direito privado, que constituem receita da pessoa beneficiário, e quando receber subvenções do Poder Público em que não existir vinculação entre o benefício a aplicação dos recursos.

3. METODOLOGIA

3.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA

Neste estudo, a pesquisa enquadra-se como sendo uma pesquisa descritiva, pois têm por finalidade analisar comparativamente os posicionamentos da Receita Federal, CARF e Justiça, através de parecer decisórios, acórdãos e soluções de consulta no âmbito do ICMS das subvenções para investimento. No entendimento de Gil (2017) as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno.

3.2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos procedimentos, adotou-se neste trabalho a pesquisa documental. De acordo com Gil (2017) a pesquisa documental vale-se de documentos, elaborado com finalidade diversas. Essa pesquisa define-se por documental, pois se dará através de um estudo de documentos elaborados pelos órgãos previamente selecionados.

Para alcançar os objetivos propostos, foi realizada uma revisão das decisões dos órgãos julgadores selecionados, em que foi observado os posicionamentos através dos documentos elaborados pelos próprios órgãos.

Quanto à abordagem do problema, é definido como de natureza qualitativa, pois a pesquisa buscou qualificar os argumentos decisórios na área das Subvenções para Investimento no âmbito do ICMS. A coleta de dados foi realizada por meio dos dispositivos oficiais de publicação da jurisprudência/acórdãos.

A população envolveu as publicações obtidas através da busca realizada nos Portais Oficiais pelas expressões “Subvenções para Investimento”, “Lei Complementar 160”, no título, no resumo ou nas palavras-chaves. A consulta das decisões ocorreu via internet, sendo selecionado aqueles que forem relevantes a pesquisa, ou seja, aquelas decisões que não estivessem relacionadas ao escopo da pesquisa foram desconsideradas.

3.3. PROCEDIMENTOS DE CATEGORIZAÇÃO DOS DADOS

Para levantamento da pesquisa foram elaborados tabelas no Microsoft Excel, em que foram colocadas as informações relevantes acerca das publicações, como órgão, número do documento, data de publicação e os posicionamentos em relação às questões.

Os dados que compõem a pesquisa foram obtidos diretamente dos sites dos órgãos. O procedimento de extração de dados foi de acordo com a utilização de tipologias através das palavras-chaves.

O protocolo de pesquisa consistiu nos seguintes procedimentos:

- a) Seleção de decisões, a critério do pesquisador, foram selecionados o montante no qual envolver o tema pesquisado;
- b) Foi organizado as decisões de acordo com o órgão emitente e ordenados por data de publicação.

A fim de construir a resposta da problemática, foi realizada a leitura de cada item em que foi feita a classificação de cada um, tendo o intuito de possibilitar a captação da percepção de cada órgão. Com isso, foi realizada uma análise comparativa para compreensão atual de cada um deles.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com a finalidade de responder à questão central desse trabalho, serão expostos a seguir os posicionamentos das decisões.

O principal objetivo do trabalho é analisar comparativamente os entendimentos principais da Receita Federal, CARF e STJ. Para responder à questão central foram elaborados os seguintes quadros a fim de proporcionar uma melhor visibilidade acerca dos posicionamentos encontrados nesta pesquisa.

4.1. DECISÕES DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Conforme pode-se observar no quadro abaixo, demonstra-se os posicionamentos inerentes a Receita Federal do Brasil.

Quadro 1 – Posicionamentos da Receita Federal do Brasil

Data	Resolução	Posicionamento
15 de dezembro de 2020	Solução de Consulta nº 145 - Cosit	Enquadra-se como subvenção para investimento apenas o benefício que seja concedido como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
21 de junho de 2021	Solução de Consulta nº 94 - Cosit	Não é subvenção para investimentos aqueles benefícios concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionador, ou sob condições não relacionadas à implantação expansão de empreendimentos econômicos.
24 de setembro de 2021	Solução de Consulta nº 152 - Cosit	O diferencial de alíquota não tem natureza de incentivo ou benefício fiscal, mas de mera definição da sistemática constitucional do ICMS.
27 de setembro de 2021	Solução de Consulta nº 169 - Cosit	É facultativo o registro da subvenção para investimento. Contudo, a não constituição implicará a tributação da subvenção na pessoa jurídica.
14 de dezembro de 2021	Solução de Consulta nº 201 - Cosit	Diferencial de alíquota não é incentivo ou benefício fiscal. Os incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Fonte: Elaboração Própria (2022).

A Solução de Consulta Cosit nº 145/2020, a Receita Federal passa novamente a utilizar o critério semelhante ao utilizado pelo Parecer Normativo CST nº 112/1976, para deliberar que os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados ao ICMS só serão enquadrados como subvenções para

investimentos caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, só que tal posicionamento fundamenta-se no próprio *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, ou seja, consideração que aquela finalidade representa uma condição necessária exigida por esse dispositivo legal.

Condizente com o já disciplinado na Solução de Consulta nº 145, de 2020. A Solução de Consulta nº 94, de 2021 deixa claro que faz-se necessário observação a necessidade do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Caso benefícios concedidos de forma incondicional ou sob condições que não esteja de fato relacionadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não atendem os requisitos disposto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

Reafirma a Solução de Consulta nº 152, de 2021, que faz-se necessário que a subvenção seja concedida para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. A COSIT afirma que o diferencial de alíquota não tem natureza de incentivo ou benefício fiscal, mas de mera definição da sistemática constitucional do ICMS.

Para reafirmar seu entendimento de que somente se classificam os benefícios fiscais expressamente concedidos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, com fulcro na própria Lei Complementar nº 160/2017, a Solução de Consulta COSIT nº 169, de 27/09/2021, além de reafirmar o disposto da SC 145/2020, dedica-se a outro tema, a de saber se o registro da subvenção em conta de reserva de incentivos fiscais é facultativo, tendo como consequência somente a tributação dos valores relativos aos benefícios fiscais. Em que, de fato, o mencionado registro é facultativo. Porém, a não constituição dessa reserva implicará a tributação da subvenção na parcela do lucro decorrente daquela que não foi constituída.

Na Solução de Consulta nº 201, de 2021, entende a RFB que a parcela a que se desviar do destino contábil posto pela Lei nº 12.973, de 2014, deverá ser tributada no montante igual a parcela desviada. Enquanto que, reafirmando a SC 152/2021, a diferença de alíquota interestaduais não configuram benefício fiscal.

4.2. DECISÕES DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

O Quadro 2 mostra o posicionamento dos acórdãos do Conselho de Recursos Fiscais.

Quadro 2 – Posicionamentos do Conselho de Recursos Fiscais

Data	Resolução	Posicionamentos
03 de outubro de 2018	Acórdão nº 9101-003.841 – 1ª Turma	O investimento em ativo permanente não consta no art. 30, da Lei nº 12.973/14, portanto não é requisito para reconhecer como subvenção para investimento.
10 de abril de 2019	Acórdão nº 9101-004.108 – 1ª Turma	Não são exigidos outros requisitos além dos enumerados pelo art. 30, da Lei nº 12.973/14. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei.
7 de agosto de 2019	Acórdão nº 9101-004.336 – 1ª Turma	Não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.
5 de novembro de 2019	Acórdão nº 9101-004.486 – 1ª Turma	Não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.
13 de julho de 2021	Acórdão nº 9101-005.508 – 1ª Turma	A Lei Complementar nº 160/17 retirou a competência das Autoridades de Fiscalização tributária federal e dos Julgadores do contencioso tributário de classificar as subvenções.
12 de novembro de 2021	Acórdão nº 9101-005.850 – 1ª Turma	A análise do cumprimento das exigências contidas no Parecer Normativo CST nº 112/78 é irrelevante. Com isso, a sincronia, vinculação e aplicação nos empreendimentos privados não é mais elemento oponível.

Fonte: Elaboração Própria (2022).

Entende o CSRF Acórdão nº 9101-003.841 que os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal apenas devem cumprir o estabelecido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Sendo assim, exigir o investimento em bens do seu ativo permanente, pelo subvencionado, já não é mais cabível.

Reitera a Acórdão nº 9101-004.108 – 1ª Turma confirmação quanto ao entendimento à retroatividade do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, definindo que o

reconhecimento da subvenção para investimento exige, exclusivamente, a verificação dos requisitos legais previstos na lei.

Reafirmando a aplicação da LC 160, o Acórdão nº 9101-004.336 reconheceu a legitimidade da classificação como subvenção para investimento, fundamentado com o cumprimento da exigência da contabilização em reserva de lucro, exigida pela legislação vigente. O não cumprimento de tal prerrogativa ensejou no computo da subvenção para investimento na determinação do lucro real.

Considera-se no Acórdão nº 9101-004.486 – CSRF / 1ª Turma que a vinculação e efetiva aplicação de valores não são requisitos exigidos pelo art. 30, para classificação da subvenção como sendo para investimento. Sendo assim, a vinculação específica para o uso do dispostos na Lei nº 12.973/2014 não é mais necessário. Entende também o que o § 5º determina que as disposições são usadas para os processos ainda em andamento, e que o § 4º deverá ser observado para uso do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

O Acórdão nº 9101-005.508 entende que se os valores das subvenções para investimento transitam pelo resultado e são mantidos em reserva de incentivos fiscais, não serão computados na base do IRPJ e da CSLL, desde que obedecidos ao tratamento contábil disposto pela lei, em que os incentivos e benefícios de ICMS concedidos aos contribuintes são subvenções para investimento e não devem sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL. Além disso, há o entendimento pela limitação da autoridade administrativa de fiscalização tributária federal e dos julgadores do contencioso administrativo analisarem normas locais e decidirem se determinada subvenção seria “de custeio” ou “de investimento”.

Entende a CSRF do CARF, através do acórdão 9101-005.850 que todos os benefícios concedidos pelos estados em relação ao ICMS são considerados subvenções para investimento, ou seja, não submetidas à tributação do IRPJ e da CSLL. Interpreta que há apenas a necessidade de atender os critérios de contabilização previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/14. A análise da natureza do benefício já não é mais cabível as Autoridades de Fiscalização tributária federal e os próprios Julgadores do contencioso administrativo tributário. Nesse contexto, seria irrelevante, para fins fiscais, o objetivo que levou à concessão da subvenção pelo governo estadual.

4.3. DECISÕES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O quadro 3 tem o intuito de demonstrar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

Quadro 3 – Posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça

Data	Resolução	Argumentos / Fundamentação
08 de novembro de 2017	EREsp Nº 1.517.492 - PR	Os créditos presumidos de ICMS não compõe as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento da subvenção, se para custeio ou investimento.
25 de junho de 2019	RECURSO ESPECIAL Nº 1.605.245 - RS	As alterações produzidas pelos arts. 9º e 10º, da Lei Complementar nº 160/2017 sobre o art. 30º, da Lei nº 12.973/2014, também são irrelevantes a luz da EREsp Nº 1.517.492 - PR
14 de abril de 2021	EREsp Nº 1.443.771 - RS	O crédito presumido de ICMS, não constitui lucro, com isso não impositivo na base do IRPJ e da CSLL
08 de março de 2022	RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.547 - RS	Incentivo fiscal concedido como benesse o diferimento do pagamento do ICMS teve proferida o afastamento da integração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Fundamentando-se na EREsp Nº 1.517.492 – PR e EREsp Nº 1.443.771 - RS
05 de abril de 2022	RECURSO ESPECIAL Nº 1.968.755 - PR	Os incentivos fiscais, além dos créditos presumidos, podem ser classificados como subvenção para investimento e, portanto, excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Os créditos presumidos aplica-se o EREsp Nº 1.517.492 – PR, demais benefícios aplica-se o art. 30, da Lei nº 12.973/2014.

Fonte: Elaboração Própria (2022).

No Embargos de Divergência em RESP nº 1.517.492 - PR, o tribunal concluiu que o crédito presumido de ICMS concedido pelos estados não compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por não constituir renda ou lucro. Ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornando-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo ou benefício fiscal como subvenção para custeio ou subvenção para investimento para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64.

O STJ reafirma a exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Foram consideradas prejudicadas, por irrelevantes à hipótese, as alterações promovidas pela LC 160 no artigo 30 da lei nº 12.973/14 e, por unanimidade, a 2ª turma do STJ negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente da verificação de quaisquer outros requisitos, conclusão que pode ser estendida a outros benefícios fiscais no campo estadual.

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp n. 1.443.771/RS, firmou que o crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base tributável do IRPJ e da CSLL, na premissa segundo o qual a concessão de incentivo pelo federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Julgamento do último dia 08 de março, ao analisar o Recurso Especial nº 1.222.547/RS, havia aplicado sem ressalvas o precedente firmado no EREsp nº 1.517.492/PR, justamente para afastar a incidência de IRPJ/CSLL sobre valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS recebidos através de Programa de Desenvolvimento Estadual do estado de Santa Catarina, o qual concedeu benefício fiscal de diferimento/isenção do imposto estadual. Assim, no julgamento REsp n.º 1222547/RS a Primeira 1ª Turma do STJ, adotou entendimento contrário ao do TRF4, sendo favorável a decisão aos contribuintes, reforçando a discussão da impossibilidade de inclusão dos ganhos obtidos por incentivos fiscais concedidos pelos Estados, independentemente de sua modalidade, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Isenções podem ser classificados como subvenção para investimento e, portanto, ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os casos envolvendo isenção e redução de base de cálculo do ICMS são diferentes do que foi objeto do EREsp nº 1.517.492/PR (crédito presumido), de modo que, os demais benefícios fiscais de ICMS se aplicam o disposto na LC 160 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

4.4. ANÁLISE COMPARATIVA

Comparativamente, é perceptível que o posicionamento do STJ e do CARF possuem o mesmo entendimento, que não é necessário que o benefício ou incentivo fiscal do ICMS seja concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para ser considerado subvenção para investimento. Conquanto, o posicionamento da RFB é diametralmente oposto.

Ao observar as decisões tanto do CARF como do STJ eles chegam ao mesmo resultado, porém com embasamentos diferentes. O CARF, apesar de existir algumas posicionamentos que são um pouco divergentes, entende que o disposto na LC 160 e na Lei nº 12.973, não exige que seja feita a vinculação específica para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Bem como, o entendimento pela limitação da autoridade administrativa de fiscalização tributária federal e dos julgadores do contencioso administrativo em analisar normas locais e decidirem se determinada subvenção seria para custeio ou para investimento. Portanto, compreende que para se considerar subvenção para investimento basta a destinação e manutenção em reserva de incentivos fiscais.

O STJ, em relação aos créditos presumidos do ICMS, também interpreta que não compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porém utiliza como fundamento o fato do incentivo fiscal não configurar lucro e malferir o princípio federativo, previsto na constituição federal de 1988 no art. 150, VI, “a”. Já em relação aos demais benefícios relacionados ao ICMS, pode ser aplicadas a LC 160 e o art. 30 da Lei nº 12.973 como subvenções para investimento.

A RFB, em sentido inteiramente diferente ao CARF e STJ, entende que a LC 160 e a Lei nº 12.973 foram apenas uma atualização da antiga legislação para a adequação da legislação tributária à adoção das normas internacionais. Defende a RFB, que além da destinação e manutenção em reservas de incentivos fiscais, há a exigência quanto à finalidade da concessão do benefício, que estaria disposto no próprio art. 30 da Lei nº 12.973. Entendendo que, para ser considerada subvenção para investimento, o benefício deve possuir a intenção de estimular à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e que efetivamente tivessem destinação para efetivação dessa

intenção. Dessa forma, não será qualquer benefício que poderá ser considerado como subvenção para investimento.

O embate jurídico pautado nas subvenções para investimento relacionada ao ICMS torna a matéria completamente interpretativa, em que de um lado interpreta o CARF e o STJ que não há necessidade de se observar a vinculação ou estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para classificar o benefício do ICMS como subvenção para investimento, e do outro está a RFB, que argumenta que no art. 30º da Lei nº 12.973 está disposto a exigência que é necessário essa observação e, portanto, demanda a vinculação específica do valor do benefício ao investimento no empreendimento econômico.

4.5. ASPECTO CONTÁBIL

Embasado pelo entendimento que o CARF e o STJ chegam a um consenso e a RFB está com a interpretação totalmente oposta, é perceptível que o posicionamento divergente da RFB cria um mercado de atuação jurídica. Pois, por tratar-se hierarquicamente do julgador de base, de certa forma não abre a interpretação da inclusão do benefício ICMS da base do IRPJ e da CSLL, se interpretar que deverá ser incluído.

Com isso, se de um lado a empresa não desembolsa caixa no momento da apuração do imposto, deverá desembolsar nos custos jurídicos com os processos tributários. Dessa forma, uma vez que o aspecto tributário afeta diretamente as políticas contábeis, há a necessidade de se levar em consideração o conjunto da posição da entidade em relação ao assunto.

Portanto, por trata-se de uma matéria que ainda está completamente em aberto, é possível perceber que há a necessidade de uma decisão prudente quanto a classificação tributária e contábil das subvenções.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como principal finalidade analisar comparativamente os posicionamentos dos principais órgãos do contencioso tributário sobre as subvenções relacionadas ao ICMS, em que buscou-se observar se são consideradas todas elas subvenções para investimento e com isso excluídas das base de cálculo do IRPJ e da CSLL e perceber se há, de fato, um consenso entre os julgadores.

Por conseguinte, constatou-se que no caso da Receita Federal, há de fato um posicionamento firmado, a partir da Solução de Consulta nº 145, e reforçado o entendimento com as Soluções subsequente. Para RFB, não são todas as subvenções relacionadas ao ICMS que podem ser consideradas subvenções para investimento, há requisitos que devem ser cumpridos para que seja classificada como subvenções para investimento.

Quanto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no Conselho Superior de Recursos Fiscais, as mais recentes decisões consideram que a única condição exigida pelo artigo 30 da Lei nº 12.973 é a manutenção das subvenções em reserva de incentivos fiscais. Dessa forma, podendo ser consideradas excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No Superior Tribunal de Justiça, constatou-se que as subvenções relacionadas ao ICMS devem ser consideradas subvenções para investimento e, com isso, não tributadas para o IRPJ e pela CSLL, embasando-se no fato de que caso sejam tributadas estaria, possivelmente, violando o pacto federativo e, por conseguinte, a constituição federal. Tal decisão foi exposta no EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 – PR, em que considerou os créditos presumidos de ICMS como subvenções para investimento, e foi utilizada como base nas decisões subsequentemente.

Por fim, de modo geral, há uma direção em que a matéria tende que é o entendimento de que há de se considerar que as subvenções relacionadas ao ICMS são consideradas subvenções para investimento e, por conseguinte, não tributadas pelo IRPJ e CSLL, com as decisões do CARF e do STJ. Com isso, há de se esperar que as autuações da RFB, com base em seu entendimento, sejam gradativamente cessadas.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Senado Federal. Projeto de Lei Complementar Nº 54/2015. Dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais. Relator: Deputado Alexandre Baldy. Brasília-DF. 24 de maio de 2017. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1562601&filename=Tramitacao-PLP+54/2015. Acesso em: 07 de novembro de 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 15 de setembro de 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 15 de setembro de 2021.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 10 de outubro de 2021.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 18 de novembro de 2021.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 10 de outubro de 2021.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 13 de outubro de 2021.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 13 de outubro de 2021.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 15 de outubro de 2021.

CARLOS, GIL. A. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**, 6ª edição. Rio de Janeiro - RJ: Grupo GEN, 2017. 9788597012934. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788597012934/>. Acesso em: 07 dez. 2021.

DICKEL. **Subvenções Governamentais – Impactos produzidos pela LC 160/2017**. Disponível em: <https://dickelconsultores.com.br/subvencoes-governamentais-impactos-produzidos-pela-lc-160-2017>. Acesso em: 08 de novembro de 2021.

PARÁIBA. Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - RICMS. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/36-regulamentos/815-decreto-n-18-930-de-19-de-junho-de-1998>. Acesso em: 07 de novembro de 2021.

PINTO, F. B. de O. **Carf avança no debate sobre tributação de subvenções para investimento**. 2019. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-24/direto-carf-carf-debate-tributacao-subvencoes-investimento>. Acesso em: 15 de setembro de 2021.

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>. Acesso em: 14 de setembro de 2021.

RFB – Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html. Acesso em: 14 de setembro de 2021.

RFB – Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB Nº 1700, de 14 de Março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre

a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>>.

Acesso em: 07 de junho de 2022.

SANTIAGO, I. M. **Consulta 145 esbarra na interpretação histórica e sistemática da LC 160**. 2021. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-17/consultor-tributario-consulta-145-esbarra-interpretacao-historica-lc-160>. Acesso em: 30 de setembro de 2021.

Harada, Kiyoshi. **O Sistema Tributário Nacional e o princípio da segurança jurídica**. 2019. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/o-sistema-tributario-nacional-e-o-principio-da-seguranca-juridica/#:~:text=A%20seguran%C3%A7a%20jur%C3%ADdica%20em%20mat%C3%A9ria,a%20toda%20sorte%20de%20interpreta%C3%A7%C3%B5es>. Acesso em: 14 de setembro de 2021.