

**PINHEIRONETO**  
ADVOGADOS

**Benefícios fiscais de ICMS e Subvenções para Investimento**

*Os efeitos da LC 160/17 e dos Embargos de Divergência Resp 1.517.492/PR*

13 de fevereiro de 2018



## Agenda

Questões que serão exploradas

---

1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento
  - a) Conceito
  - b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes
2. Reconhecimento contábil das subvenções
3. Regras legais para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento (IRPJ/CSL/PIS/COFINS)
4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos
5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160
6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal



## Agenda

Questões que serão exploradas

---

### **1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento**

#### **a) Conceito**

b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes

2. Reconhecimento contábil das subvenções
3. Regras dispostas na Lei 12.973/14 para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento
4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos
5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160
6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal

## Diferenças entre subvenção para custeio e para investimento

### Conceito

---

- Diferentemente de Doação (pressupõe liberalidade), a “subvenção” insere-se em um plano de governo, sendo tida ordinariamente como “quantia que o governo arbitra para obras de interesse público”.
- O fato de a subvenção ser concedida por meio de benefícios fiscais de ICMS não desnatura sua classificação como subvenção, fato reconhecido pela própria Receita Federal no PN 112/79: *“Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerado como subvenção para investimento”*.
- **Subvenções para custeio:** são aquelas destinadas ao **custeio de encargos e despesas de manutenção** da própria entidade subvencionada, vale dizer, é a ajuda financeira destinada a custear as despesas da entidade necessárias à consecução de seus objetivos sociais.
- **Subvenções para investimento:** são aquelas vinculadas à aplicação específica em bens e direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, como forma de incentivar o crescimento econômico de determinada região ou atividade.



## Agenda

Questões que serão exploradas

---

### **1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento**

a) Conceito

**b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes**

2. Reconhecimento contábil das subvenções

3. Regras dispostas na Lei 12.973/14 para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento

4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos

5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160

6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal

## Diferenças entre subvenção para custeio e para investimento

Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. Entendimento dos contribuintes (1/2)

---

- As Autoridades Fiscais interpretam que, para se classificar uma subvenção como “para investimento”, é necessário que haja **simultaneamente** (além do atendimento das disposições legais) que:
  - O ato concessivo preveja o “intuito específico de aquisição de bens e direitos que comporão ou incrementarão seu ativo permanente”;
  - Aplicação efetiva dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (§ 7º do artigo 198 da IN 1.700/17).
- Os contribuintes defendiam que todo benefício fiscal de ICMS é concedido para fomentar a atividade econômica em determinado Estado, sendo uma política tributária. Dessa forma, os requisitos acima mencionados, por ausência de previsão legal, não poderiam ser tidos como essenciais à classificação do benefício como subvenção para investimento.

## Diferenças entre subvenção para custeio e para investimento

Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. Entendimento dos contribuintes (2/2)

---

- CSRF (Processo Administrativo nº 10380.016589/2008-50) – Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial (“Provin”) do Governo do Estado do Ceará (4.5.2016): necessidade de demonstrar na legislação/protocolo de intenções que a destinação dos recursos se dariam para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
- CSRF (Processo Administrativo nº 10120.724.276/2013-05) – Fundo de Participação de Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (“Fomentar”) (14.6.2016): muito embora seja possível identificar a intenção de Goiás na lei de subvencionar, entende-se ser condição para que as subvenções sejam qualificadas como de investimento que os recursos sejam efetivamente aplicados conforme os critérios quantitativos e qualitativos previstos no ato concessivos. Se não houver controle por parte do Estado na aplicação do incentivo, não haveria qualquer sincronia entre o ingresso e o investimento, fato que inviabilizaria a classificação da subvenção como “para investimento”.



## Agenda

### Questões que serão exploradas

---

1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento
  - a) Conceito
  - b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes
- 2. Reconhecimento contábil das subvenções**
3. Regras dispostas na Lei 12.973/14 para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento
4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos
5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160
6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal



- Pronunciamento contábil nº 7 – Subvenção e Assistência Governamentais:

- ✓ “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.**”
- ✓ Dessa forma, as subvenções (custeio e investimento) passaram a ser reconhecidas como **receitas** na contabilidade, fato que **equiparou** o tratamento contábil que era antes segregado (subvenções para investimento eram reconhecidas diretamente em conta específica de reserva de capital – art. 38, § 2º, “a” do DL 1.598/77 -, enquanto subvenção para custeio computava o lucro operacional – art. 44, inciso IV, Lei 4.506/64).



## Agenda

### Questões que serão exploradas

---

1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento
  - a) Conceito
  - b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes
2. Reconhecimento contábil das subvenções
- 3. Regras legais para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento**
4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos
5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160
6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal

---

• **Artigo 30 da Lei 12.973 (aplicável ao IRPJ e à CSL):**

1. Registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei das S.A. (reserva de incentivos fiscais);
2. Lucros somente poderão ser utilizados para:
  - Absorver prejuízos, desde que tenham sido absorvidas as demais reservas de lucros (com exceção da reserva legal);
  - Aumentar capital social.
3. Quando a reserva de incentivos fiscais for utilizada para absorver prejuízos, ela deverá ser recomposta em lucros subsequentes.
4. A reserva será tributada caso: **(i)** seja distribuída; **(ii)** integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios; **(iii)** houver capitalização da reserva seguida de redução de capital; e **(iv)** redução de capital nos cinco anos anteriores à capitalização de reserva de incentivos fiscais.
5. Quando houver prejuízo contábil ou lucro líquido inferior ao benefício, fato que não permitirá constituir reserva de benefício fiscal, esta deverá ser constituída na medida em que forem apurados lucros em períodos subsequentes.

- **Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS):**

- ✓ A Lei 12.973/14 incluiu o inciso X e IX, respectivamente, nos §§ 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 para dispor que as “subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público” não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.
- ✓ E as subvenções para custeio? As Autoridades Fiscais entendem que subvenção para custeio implicarão incidência de IRPJ, CSL, PIS e COFINS (SC COSIT 188/15).
- ✓ Entendimento do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. Não é possível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS. O crédito-resumido do ICMS configura incentivo voltado à redução dos custos, com finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumido natureza de receita ou faturamento.” **AgRg no Resp 1.329.781-RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 27.11.2012.**

1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento
  - a) Conceito
  - b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes
2. Reconhecimento contábil das subvenções
3. Regras dispostas na Lei 12.973/14 para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento
- 4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos**
5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160
6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal

## Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos (1/4)

---

- ✓ Objetivo da LC 160/17 (7.8.2017): por fim à guerra fiscal, convalidando os benefícios fiscais concedidos de forma unilateral pelos entes federativos.
- ✓ Convênio 190/17 foi aprovado para dar eficácia à LC 160/17 (art. 8º da LC 160/17) dispondo as seguintes regras para a convalidação dos benefícios fiscais (regras atuais):

### **Publicação do ato normativo no Diário Oficial:**

- Atos vigentes em 8.8.2017: 8.8.2017;
- Atos não mais vigentes em 8.8.2017: 30.9.2018;
- O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que a publicação do ato normativo se dê até 31.7.2019 (diversas unidades federativas solicitaram e obtiveram aprovação para prorrogar o prazo para publicação do ato normativo).

### **Registro e depósito do ato concessivo:**

- Atos vigentes na data do registro e depósito: 31.8.20187;
- Atos não vigentes em 8.8.2017: 31.7.2019;
- O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, prorrogar os prazos até 27.12.2019 (diversas unidades federativas solicitaram e obtiveram aprovação para prorrogar o prazo de registro e depósito).

- ✓ Artigos 9º e 10º foram vetados pelo Michel Temer.
- ✓ 8.11.2017 o Congresso Nacional derrubou o veto presidencial, restabelecendo a vigência dos dispositivos.
- ✓ Artigos 9º e 10º estabelecem que:
  - a) Os benefícios fiscais de ICMS são tidos como **subvenção para investimento**, sendo **vedado** a exigência de requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14;
  - b) O disposto no item "a" se aplica, **inclusive**, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados;
  - c) Os dispostos nos itens "a" e "b" se aplicam aos benefícios e incentivos instituídos em desacordo com a Constituição publicados até 7.8.2017, desde que convalidados.

✓ **Primeira dúvida:** as regras previstas nos artigos 9º e 10º se aplicariam para situações anteriores a 7.8.2017?

- Interpretação do próprio § 5º do artigo 30 da Lei 12.973/14 – de outra forma permitir-se-ia tratamento desigual àquele contribuinte que foi autuado, daquele que não foi (ofensa à isonomia);
- A referida norma teria caráter interpretativo, podendo ser aplicada a fatos a ela pretéritos (art. 106, I, do CTN) – a interpretação do dispositivo era incerta e a inaugurada pelo dispositivo estava dentro do âmbito de possibilidades.

**Segunda dúvida:** se o benefício fiscal não for convalidado? Seria ainda possível classifica-lo como subvenção para investimento nos termos do § 5º e 6º do artigo 30 da Lei 12.973/14?

- O artigo 10 da LC 160/17 garante a aplicação dos §§ 5º e 6º apenas aos benefícios convalidados;
- Dessa forma, se não houver convalidação, as chances de aplicação da isenção ao benefício fiscal de ICMS voltar-se-iam à discussão antiga de subvenção para investimento vs. Custeio (necessidade de comprovar intensão do ente de subvencionar, controle do investimento e efetivo investimento em empreendimentos).



- ✓ **Terceira dúvida:** e os benefícios futuros em desacordo com a Constituição (não amparados de forma unânime pelo CONFAZ)?
  - A leitura isolada do § 4º do a artigo 30 da Lei 12.973/14 permite sustentar que todo e qualquer benefício de ICMS seria tido como subvenção de investimento, mesmo porque no sistema há presunção de constitucionalidade das normas (só STF pode expulsar normas do sistema);
  - Outra leitura seria que os artigos 9º e 10º deveriam ser interpretados de forma conjunta, sendo que a classificação do benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento somente seria permitida se **(i)** houvesse convalidação; e **(ii)** o benefício fiscal respeitasse a LC 24/75.

1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento
  - a) Conceito
  - b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes
2. Reconhecimento contábil das subvenções
3. Regras dispostas na Lei 12.973/14 para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento
4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos
- 5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160**
6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal

### Primeira fase:

- ✓ **18.1.2018:** CSRF proferiu a resolução nº 9101-000.039 na qual, por maioria de votos, determinou o sobrestamento do processo administrativo que discutia a caracterização de benefício fiscal de ICMS como subvenção para investimento.
- ✓ Outras decisões seguiram o mesmo caminho.

### Segunda fase:

- ✓ CSRF afastou a exigência dos requisitos sustentados pelas Autoridades Fiscais, que não aqueles previstos no artigo 30 da Lei 12.973/14, visto que o contribuinte **comprovou** que houve a convalidação.
  - Certificado de registro e depósito seria suficiente para comprovar que houve a convalidação (sitio do CONFAZ);
  - O mais conservador seria identificar no processo SEI (juntado no CONFAZ) o ato concessivo individual e concreto (mas o precedente é indicativo que não seria necessário).

1. Diferenças entre subvenções para custeio e subvenções para investimento
  - a) Conceito
  - b) Entendimento histórico das Autoridades Fiscais vs. entendimento dos contribuintes
2. Reconhecimento contábil das subvenções
3. Regras dispostas na Lei 12.973/14 para conferir tratamento tributário de subvenção para investimento
4. Lei Complementar 160 e seus possíveis efeitos
5. O CARF e a aplicação da Lei Complementar 160
- 6. Entendimento do STJ quanto à tributação dos benefícios fiscais de ICMS pela União Federal**

**✓ Precedente da 1º Seção (uniformiza o entendimento das Câmaras de Direito Público):**

- Benefícios fiscais de ICMS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSL pelos seguintes motivos:
  - Esvaziamento do benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado;
  - Afrontaria o princípio da segurança jurídica (abalo na credibilidade e na crença no programa estatal de incentivo);
  - Princípio da competência dos entes federativos (a União Federal não poderia invadir parcela da competência dos Estados);
  - Haveria um alargamento do conceito de *renda*, não possível de ser utilizado para alcançar os créditos presumidos de ICMS;
  - Afronta ao princípio da imunidade recíproca (art. 150, VI, "a", da CF/88).

✓ Observe-se que essa tese **não** depende do atendimento das regras contidas no artigo 30 da Lei 12.973/14.

# PINHEIRONETO

ADVOGADOS

**São Paulo**

R. Hungria, 1.100  
01455-906

São Paulo . SP  
t. +55 (11) 3247 8400  
f. +55 (11) 3247 8600  
Brasil

**Rio de Janeiro**

Rua Humaitá, 275 . 16º andar  
22261-005

Rio de Janeiro . RJ  
t. +55 (21) 2506 1600  
f. +55 (21) 2506 1660  
Brasil

**Brasília**

SAFS, Quadra 2 . Bloco B  
Ed. Via Office . 3º andar

70070-600 . Brasília . DF  
t. +55 (61) 3312 9400  
f. +55 (61) 3312 9444  
Brasil

**José Arnaldo Godoy Costa de Paula**

f. +55 (11) 3247 8526  
japaula@pn.com.br

[www.pinheironeto.com.br](http://www.pinheironeto.com.br)

[pna@pn.com.br](mailto:pna@pn.com.br)