

Subvenções para Investimento

Reflexos da Lei Complementar nº 160/2017 na Jurisprudência do CARF

Fernando Brasil de Oliveira Pinto
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Conselheiro do CARF

Contexto

- Concessão de benefícios fiscais
 - *Guerra Fiscal* entre os Estados e DF
 - Subvenções com reflexos na apuração do ICMS
- Concessão de *benesses* referentes ao ICMS - Subvenções
- Implicações no âmbito dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS

Conceito de subvenção

-Subvenção governamental (CPC 07): 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.

-Compõe o resultado do exercício: *são computadas como receitas!*

Subvenção para Custeio

PN CST nº 112/1978:

- ✓ Subvenção para Custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas.
- ✓ Subvenção para Operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.

Subvenção para Investimento

- ✓ Subvenção para Investimento: auxílio recebido pela pessoa jurídica, mediante recursos diretos ou benefícios fiscais, inclusive isenção ou redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Histórico Legislativo

- ✓ Direito Tributário: art. 441, inc. I, do RIR/2018 (art. 392 do RIR/99 - art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506/64)
 - ✓ Subvenções correntes *para custeio* são computadas no lucro operacional
- ✓ Regra Contábil: art. 182, alínea “d” do art. 172 Lei das S/A (6.404/76)
 - ✓ *Subvenções de investimento* não são computadas no lucro, devendo ser registradas diretamente em conta do Patrimônio Líquido (Reserva de Capital)
- ✓ Direito Tributário: DL nº 1.598/77 (alterado pelo DL nº 1.730/79) - Art. 38, § 2º
 - ✓ Determina a exclusão do lucro real das *subvenções de investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, e define critérios de contabilização e sua destinação:
 - ✓ art. 443 do RIR/99: registrada como Reserva de Capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social;
 - ✓ art. 523 do RIR/2018: computada como receita e posteriormente registrada em Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social.

Tratamento Contábil e Fiscal das Subvenções para Investimento

- ✓ Lei nº 11.638/07 – alteração normas contábeis: aproximação aos métodos e critérios adotados internacionalmente (IFRS) – vigência a partir de 01/01/2008
 - subvenções para investimento passam a transitar pelo resultado, com extinção da conta Reserva de Capital (mantida neutralidade fiscal – Regime Tributário de Transição - RTT)
 - constituição da Reserva de Incentivos Fiscais (subconta de Reserva de Lucros)

- ✓ Lei nº 11.941/09 – RTT
 - fim das *receitas não operacionais*
 - art. 18: mantém o registro como receita, mas determina a exclusão, na apuração do lucro real, dos valores de subvenção para investimento l (desde que recursos sejam mantidos em Reserva de Incentivos Fiscais e não tenham destinação diversa)
 - art. 21: exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS (remetendo ao art. 18)
 - art. 15, § 1º: neutralidade tributária

- ✓ Lei nº 12.973/2014 – Fim do RTT
 - Subvenção para investimento excluída do cálculo do Lucro da Exploração (art. 19), mantidas as regras de contabilização e destinação (art. 30) e exclusão expressa das subvenções para investimento das bases de cálculo do PIS e da Cofins (arts. 54 e 55)

Discussões no âmbito do CARF sem efeitos da LC 160/07

✓ Caracterização como subvenção para investimento: requisitos necessários para cumprimento das exigências contidas no PN CST nº 112/78

Discussões no âmbito do CARF sem efeitos da LC 160/07

PIS e Cofins	
Acórdãos 9303-005.270 e 9303-005.503 (julgados em 2017)	Conceito de Faturamento: Regime <u>Cumulativo</u> - Subvenções (de investimento e custeio) estão fora do conceito de faturamento (conforme entendimento do STF no RE nº 358.273)
Acórdãos 9303-004.560, 9303-005.503, 9303-006.541 e 9303-007.650 (julgados entre o final de 2016 e o final de 2018)	Regime <i>Não-cumulativo</i> : não incidência, pois créditos presumidos de ICMS não se amoldariam ao conceito de receita.

Discussões no âmbito do CARF

IRPJ e CSLL

Debates: sincronismo entre o recebimento da subvenção e sua aplicação no empreendimento / destinação dos recursos para ativo fixo e expansão

Acórdãos 9101-002.329 e 9101-002.335 (julgados em 01/05/2016)

- É insuficiente norma estadual estabelecer critérios de implantação e expansão, havendo necessidade de comprovação do efetivo investimento
- Não há necessidade de perfeito sincronismo em caso de implantação do investimento; relativiza esse critério.

Acórdão 9101-002.566 (julgado em 13/03/2017)

Desnecessária a aplicação exclusiva em ativo fixo, relativiza a questão sobre sincronismo em caso de implantação de investimento e exige efetivo cumprimento do investimento previsto na lei estadual

Acórdãos 9101-003.084, 9101-003.167 e 9101-003.171 (julgados em 2017)

- Cumprimento dos requisitos do art. 443 do RIR/99:
- a intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
 - registro como reserva de capital da subvenção para investimentos;
 - efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos

Alteração da Lei nº 12.973/2014 pela LC nº 160/17

✓ Art. 9º - inserção dos §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

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.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Alteração da Lei nº 12.973/2014 pela LC nº 160/17

Art. 10: O disposto nos §§ 4 e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, 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 CF/88 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 LC.

- art. 3º: exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos estaduais concessivos do benefício, junto à Secretaria Executiva do CONFAZ

- Convênio ICMS nº 190/2017, com a redação dada pelo Convênio ICMS nº 51/2018: registro e depósito até 31/07/2019

Alteração da Lei nº 12.973/2014 pela LC nº 160/17

- ✓ Distinção entre subvenção para investimento e custeio deixaria de existir?
- ✓ Observadas as normas do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 deve haver tratamento necessário de *qualquer subvenção governamental* como sendo para investimento?
- ✓ Mantêm-se os critérios antes adotados pela 1ª Turma da CSRF sobre intenção do Estado subvencionador, sincronismo e necessidade de tratamento contábil específico (constituição de Reserva de Incentivos)?
- ✓ Retroatividade para todos os processos em curso ou somente àqueles cujos fatos geradores ocorreram após a vigência da Lei nº 12.973/2014?

Decisões do CARF após LC nº 160/17

- PIS/Cofins regime *não-cumulativo* - Acórdão nº 9303-006.715 (sessão de 15/05/2018)
 - por voto de qualidade, limita a retroatividade ao início da vigência da Lei nº 12.973/2014
 - *“Portanto, indubitavelmente a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, trata-se de receitas a serem excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas. Porém, para os fatos geradores constantes do presente processo, ano-calendário de 2005, não havia previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins”*.
- No mesmo sentido, por unanimidade de votos, o Acórdão nº 3302-005.382 (sessão de 17/04/2018)
- Sessão de 11/12/2018: 3ª Turma da CSRF, por voto de qualidade, confirma esse entendimento no Acórdão 9303-007.736

Decisões do CARF após LC nº 160/17

- PIS/Cofins regime não-cumulativo - Acórdão nº 9303-007.622 (sessão de 20/11/2018)
 - por voto de qualidade: *durante a vigência do RTT* a exclusão das subvenções para investimento das bases de cálculo do PIS e da Cofins está condicionada às mesmas regras aplicáveis ao IRPJ (constituição de Reserva de Incentivos Fiscais e não destinação). No caso concreto, nem todo o valor da subvenção foi utilizado na constituição da Reserva de Incentivos Fiscais.
 - voto vencedor separa exigência de PIS e de Cofins sobre subvenção para investimento em três fases:
 - durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404/76 até o advento da Lei nº 11.638/2007 – “antigas” normas contábeis (até 31/12/2007): não configurava receita
 - durante a vigência do RTT (de 2008 a 2014): exclusão condicionada aos mesmos requisitos exigíveis ao IRPJ
 - a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014: exclusão condicionada aos mesmos requisitos exigíveis ao IRPJ
 - voto vencido entende que art. 21 da Lei 11.941/09, somente remete ao art. 18 dessa mesma lei para fazer menção que a exclusão tratada refere-se às subvenções para investimento, não condicionando ao cumprimento dos mesmos requisitos exigidos para exclusão na apuração do lucro real
- Sessão de 11/12/2018: no Acórdão nº 9303-007.735, a 3ª Turma da CSRF, por voto de qualidade, confirma entendimento

Decisões do CARF após LC nº 160/17

- IRPJ/CSLL - Resolução nº 9101-000.039 (sessão de 18/01/2018)

- por maioria de votos, sobrestar julgamento até 29/12/2018, conforme prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/17 para registro e depósito (lançamento referente aos anos-calendário de 2003 a 2006)

- efeitos retroativos, inclusive, a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014: exigência tão somente dos requisitos do *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

(i) intenção do Estado de estimular a implantação e expansão de empreendimentos;

(ii) registro em reserva de lucros.

Decisões do CARF após LC nº 160/17

- IRPJ/CSLL - Acórdão nº 9101-003.841 (sessão de 03/10/2018)
 - por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário
 - realizado registro e depósito do incentivo fiscal perante o Confaz
 - exigência de investimento em Ativo “Permanente” não consta no art. 30 da Lei nº 12.973/2014
 - efeito retroativo absoluto (fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003)

Decisões do CARF após LC nº 160/17

- IRPJ/CSLL – Decisões da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção nas sessões de *março de 2019*
- Resolução nº 1402-000.833, por voto de qualidade, converter em diligência:
 - necessário observar o *caput* do art. 30, que tem a mesma redação do DL 1598/77, quanto à concessão da subvenção "*como estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos*" e à utilização limitada à absorção de prejuízos e aumento de capital. Ato concessório não constava dos autos e a Fiscalização não questionou a destinação das subvenções, vez que as classificou como de custeio
 - contudo, entendeu-se que há retroatividade irrestrita na aplicação da LC 160/17 e não há mais que se falar em sincronismo e aplicação de recursos *por imposição legal*
- Resolução nº 1402-000.835, por unanimidade de votos, converter em diligência:
 - atos concessórios não trazem qualquer referência que permita extrair alguma intenção de incentivar empreendimentos econômicos. Diligência para verificar se o escopo do incentivo é para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

Conclusões e Questionamentos

- Existência de controvérsia entre 1ª e 3ª Seções em relação à retroatividade das disposições dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17.
- Ausência de discussão sobre arts. 106 (aplicação de norma expressamente interpretativa?) e 111 (interpretação literal em caso de concessão de benefício fiscal?) do CTN.
- No âmbito da 1ª Seção, decisões recentes indicam que “sincronismo” e “efetiva aplicação de recursos” deixaram de ser exigíveis para fins de exclusão da subvenção para investimento na apuração do lucro real.
- Intenção do legislador quando da edição da LC nº 160/17 deve ser levada em consideração? (ver REsp nº 192.531 – interpretação teleológica: *“Interpretação literal não é incompatível com a compreensão da finalidade da lei”*).

MUITO OBRIGADO PELA ATENÇÃO!!!

Fernando Brasil de Oliveira Pinto
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Conselheiro do CARF