

Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Ciências Econômicas - FACE
Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria

CHRISTIANA CAETANO GUIMARÃES BENFICA

Os Benefícios Fiscais do ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais com fundamento no art. 75, XIV, da parte geral do RICMS e sua sujeição à tributação do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins

Belo Horizonte

2016

CHRISTIANA CAETANO GUIMARÃES BENFICA

Os Benefícios Fiscais do ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais com fundamento no art. 75, XIV, da parte geral do RICMS e sua sujeição à tributação do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito de avaliação do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Auditoria Externa do Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, para obtenção do grau de Especialista em Auditoria Externa.

Professor Orientador: Professor João Aristides Morais

Belo Horizonte

2016

CHRISTIANA CAETANO GUIMARÃES BENFICA

Os Benefícios Fiscais do ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais com fundamento no art. 75, XIV, da parte geral do RICMS e sua sujeição à tributação do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa, da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais.

BANCA EXAMINADORA

João Aristides Moraes
Orientador

Fernando Antônio Lopes Matoso
Examinador

Belo Horizonte
2016

RESUMO

O principal objetivo do presente trabalho é definir a natureza jurídica do benefício fiscal do crédito presumido genericamente previsto no art. 75, inciso XIV, da Parte Geral do RICMS (Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002), quando concedido pelo Estado de Minas Gerais em contrapartida à expansão ou implantação de empreendimentos econômicos, como subvenção governamental para investimento, e, como tal, desde que o valor correspondente esteja devidamente contabilizado e controlado, sua intributabilidade pelo IRPJ, pela CSLL, pela contribuição para o PIS e pela Cofins. O estudo proposto apresenta breves considerações sobre a matriz constitucional do ICMS, seguindo-se à sua consideração sob a égide da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, da Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989, do art. 225 da Lei Estadual nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e do art. 75, XIV, da Parte Geral do RICMS, de modo a demonstrar a política tributária adotada pelo Estado de Minas Gerais na defesa da economia local e os instrumentos utilizados no contexto da Guerra Fiscal. Na sequência, exercita-se o enquadramento do crédito presumido como espécie de “subvenção governamental”, na modalidade para investimento, instituto disciplinado pelo Decreto nº 1.598/77, pelo Regulamento do Imposto de Renda e pela Lei nº 6.404/76, com ênfase às alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, pela Lei nº 11.941/2009 e mais recentemente pela Lei nº 12.973/14, e objeto de análise em Pareceres Normativos CST da Receita Federal do Brasil. Por fim, a par de todo o arcabouço legal e do posicionamento da Receita Federal do Brasil, fixa-se as condições necessárias para a intributabilidade do crédito presumido de ICMS pelos tributos acima identificados.

Palavras-chaves: Crédito Presumido de ICMS. Subvenção Governamental. Tratamento contábil e fiscal. Intributabilidade - IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS e Cofins

ABSTRACT

The main objective of this work is to define the legal nature of the presumed credit tax benefit, generically proposed in article 75, item XIV, from the General Part of RICMS – Regulation of Brazilian tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services (Decree no. 43.080, from 2002, December 13th), when granted by the state of Minas Gerais conversely to the economic enterprises expansion or implementation, such as governmental subvention for investment, and, as so, since the corresponding value is properly accounted and controlled, its non-taxability by IRPJ (Legal Entity Income Tax), by the CSLL (Social Contribution above net profit), by PIS (Social Integration Program) and by Cofins (Contribution for Social Security Financing). The proposed study presents brief considerations about ICMS (Brazilian tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services) constitutional matrix, following for its consideration under the aegis of the complementary law no. 24, from 1975, January 7th, the Federal Senate resolution no. 22, from 1989, May 19th, article 225 from State Law no. 6.763 from 1975, December 26th, and article 75, XIV, from General part of RICMS, in order to demonstrate the tax policy adopted by Minas Gerais in the local economy defense and the instruments used in the Fiscal War context. After this, the presumed credit framework is practiced as a sort of “governmental subvention”, an institute ruled by the Decree no. 1.598/77, by the Income Tax Regulation and by the law no. 6.404/76, emphasizing the changes promoted by the laws nos. 11.638/2007, 11941/2009 and more recently the law 12.973/14, and CST (tax status code) legal opinions analytical object from Brazilian Federal Revenue. Finally, according to all legal framework and Brazilian Federal Revenue position, the necessary conditions to ICMS presumed credit non-taxability are set by the taxes identified above.

Keywords: ICMS presumed credit. Governmental subvention. Fiscal and accounting treatment. Non-taxability – IRPJ, CSLL, contribution for PIS and Cofins.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	19 – OBRIGAÇÕES POR INCENTIVOS FISCAIS	52
Tabela 2	24 – CAPITAL SOCIAL E RESERVAS: outras reservas de lucros ..	53
Tabela 3	24 – CAPITAL SOCIAL E RESERVAS: remuneração aos acionistas	54
Tabela 4	34 – DESPESA COM IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: Reconciliação da alíquota efetiva do imposto	55

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CAMEX	Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
INDI	Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
NBT	Norma Brasileira de Contabilidade
PIS	Programa de Integração Social
RESP	Recurso Especial
RET	Regime Especial de Tributação
REXTR	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RPTA	Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos
RTT	Regime Tributário de Transição
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUTRI	Superintendência de Tributação
TTD	Tratamento Tributário Diferenciado

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	Justificativa	8
1.2	Objetivo	9
2	DESENVOLVIMENTO	10
2.1	A Matriz Constitucional do ICMS	10
2.2	ICMS: A política tributária do estado de Minas Gerais para defesa da economia local e o art. 75, XIV, da parte geral do RICMS-MG	16
2.3	Do incentivo previsto no art. 75, XIV, da parte geral do RICMS como subvenção governamental: espécies e aspectos contábeis e fiscais (IRPJ E CSLL)	21
2.3.1	<i>Tratamento contábil e tributário da subvenção no contexto legislativo vigente até a edição da lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007</i>	<i>22</i>
2.3.2	<i>Das alterações promovidas pela lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e o novo tratamento contábil a ser dado às parcelas percebidas a título de subvenção</i>	<i>28</i>
2.3.3	<i>Das alterações inseridas pela Lei nº 11.941/09 (conversão da medida provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008)</i>	<i>31</i>
2.3.4	<i>Do posicionamento da Receita Federal Do Brasil e do Conselho Administrativo De Recursos Fiscais</i>	<i>35</i>
2.3.5	<i>Da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na lei 12.973, de 13 de maio de 2014</i>	<i>38</i>
2.4	Da Contribuição para o PIS e a Cofins	41
2.4.1	<i>Do regime cumulativo – Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 2008</i>	<i>41</i>
2.4.2	<i>Do regime não cumulativo – lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003</i>	<i>44</i>
2.5	Metodologia	48
2.5.1	<i>Tipo de Pesquisa</i>	<i>48</i>
2.5.2	<i>Instrumentos de coleta de dados</i>	<i>49</i>
2.5.3	<i>Tratamento e análise dos dados</i>	<i>49</i>
2.5.4	<i>Limitação do estudo</i>	<i>50</i>
3	DA APRESENTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	51
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
	REFERÊNCIAS	59

1 INTRODUÇÃO

Diante da importância e complexidade do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e da autonomia político-administrativa dos Estados da Federação e do Distrito Federal, com competência legislativa para instituir e arrecadar tributos de sua competência, e não obstante as limitações constitucionais e o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975 (BRASIL, 1975), é frequente a edição de atos normativos concessivos de tratamento tributário diferenciado para diversos setores da economia, com o objetivo de atrair investimentos que resultem na geração de renda e emprego.

Assim, no conturbado ambiente da Guerra Fiscal, como medida de fomento e proteção à economia local, o Estado de Minas Gerais, com fundamento no art. 225 da Lei nº 6.763/75 e no art. 75, inciso XIV, do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (RICMS), pode conceder a contribuintes que apresentem projetos de investimentos crédito presumido de ICMS, de modo que implique em carga tributária fixa, nas modalidades “recolhimento efetivo” ou “carga efetiva”, que resulte no mínimo em 3% (três por cento) do valor das operações de venda (MINAS GERAIS, 1975).

Por meio de Protocolo de Intenções, o contribuinte compromete-se a expandir ou implantar sua atividade econômica no Estado de Minas Gerais, assumindo compromissos de investimento na construção e ou ampliação de plantas industriais, galpões ou centros de distribuição; geração de postos de trabalho; promoção de treinamento e capacitação de mão de obra prioritariamente local; ampliação da oferta com novos produtos, objetivando a prospecção de novos mercados; elevação do faturamento e implementação da arrecadação do ICMS.

1.1 Justificativa

Questão relevante e que se problematiza é saber se e quando, para o contribuinte sujeito à tributação do imposto de renda pelo lucro real, os valores desonerados do ICMS da operação própria, decorrentes do benefício do crédito presumido que enseja aplicação de alíquota fixa sobre as operações de saída, com o desprezo dos créditos da entrada, gera algum impacto tributário em relação ao

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

1.2 Objetivo

Para tanto, o presente estudo trabalha as definições legais das espécies de subvenções governamentais, e promove o enquadramento do benefício previsto genericamente no art. 75, XIV, da Parte Geral do RICMS (MINAS GERAIS, 2002), em uma de suas modalidades, “subvenção de custeio” ou “subvenção para investimento”, abordando os aspectos contábeis e fiscais pertinentes, com ênfase às alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b), Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009a), Norma Brasileira de Contabilidade (NBT) TG 07 (R1) e, mais recentemente, Lei nº 12.973/14 (BRASIL, 2014a).

Em seguida identifica o posicionamento da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgãos do Ministério da Fazenda, sobre tributação ou não do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins em casos de subvenção para investimento. E adicionalmente apresenta a exegese dos Tribunais sobre o tema.

Para ao final concluir pelo enquadramento do benefício previsto no art. 75, XIV, da Parte Geral do RICMS (MINAS GERAIS, 2002) na espécie de “subvenção para investimento” e, desde que cumpridas determinadas condições, que passam pela devida contabilização e controle, sua intributabilidade pelo IRPJ, pela CSLL, pela contribuição para o PIS e pela Cofins.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 A Matriz Constitucional do ICMS

O inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) autoriza os Estados da Federação e o Distrito Federal a instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS).

No contexto, “operações” exprimem atos ou negócios jurídicos aptos a provocar a circulação de mercadorias, a transmissão de um direito. “Circular” significa a transferência de mercadorias de uma pessoa para a outra, a mudança de titularidade. E o emprego do vocábulo “mercadoria” implica em ato mercantil, nas coisas que se produzem para vender e/ou se compram para revender, visando lucro.

O legislador constituinte foi minucioso no trato do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, fixando as diretrizes mestras para sua estruturação no Brasil, *ex vi* do disposto nos §2º a 6º do art. 155 da Carta Republicana de 1988.

O ICMS é um tributo de competência estadual, com perfil nacional, e que deve incidir sobre o consumo, ou seja, não pode haver sobras a serem suportadas pelos agentes intermediários da cadeia de circulação da mercadoria ou da prestação do serviço. Daí surge o Princípio da Não-Cumulatividade, segundo a qual o contribuinte (comerciante, industrial, produtor ou prestador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação) abaterá o ICMS relativamente aos bens adquiridos e aos serviços tomados, compensando com aquele que é devido pelos fatos geradores.

Assim, as entradas ensejam crédito, enquanto as saídas geram débito de ICMS, até a etapa final da circulação, que deságua no consumidor, quem suporta o ônus da tributação. Essa é a expressão do princípio da não-cumulatividade! Não se deve onerar o contribuinte de direito. Eis aí uma das virtudes da não-cumulatividade - a neutralidade do ônus.

A única limitação a não-cumulatividade está no próprio texto da Constituição Federal (BRASIL, 1988), quando dispõe que o contribuinte não poderá

abater os créditos quando adquirir os bens ou serviços com isenção ou não-incidência ou, de igual modo, na medida em que realizar operações ou prestações com isenção ou não-incidência. Há, assim, uma regra geral e tão somente uma exceção (art. 155, §2º, incisos I e II).

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, “atendendo” ao comando constitucional, trata da não-cumulatividade em seus arts. 19 a 30 (BRASIL, 1996). Embora tenha trazido alguma evolução em relação ao precedente Decreto-Lei nº 406/68, para, por exemplo, admitir o aproveitamento de créditos pela aquisição de bens ou mercadorias destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou ao seu ativo permanente, ainda traz alguns procedimentos ou condições questionáveis sob a ótica da não-cumulatividade, posto limitarem o aproveitamento de créditos. Noutra giro, restringe o direito à compensação a cada estabelecimento de um mesmo titular para, mais adiante, facultar à Lei Estadual que, nos casos de saldos credores acumulados de ICMS, possibilite a transferência para outros estabelecimentos do sujeito passivo e/ou para outros contribuintes.

Seguindo adiante nos preceitos e diretrizes constitucionais, por ser o ICMS um imposto de competência estadual, e sendo vários os Estados da Federação e o Distrito Federal, cada qual com autonomia legislativa e administrativa, tem-se a previsão dos incisos IV e V do §2º do art. 155, da CF/88: o primeiro imputou ao Senado Federal a fixação das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, enquanto o segundo facultou-lhe o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.

Nos termos do artigo 155, §2º, inciso IV, da Constituição Federal, foi aprovada a Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989, que estabeleceu, regra geral, a alíquota do ICMS de 12% (doze por cento) para as operações interestaduais, e, excepcionando, para as operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, uma alíquota de 7% (sete por cento) (BRASIL, 1989).¹

¹ Resolução nº 22/89 – Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento (BRASIL, 1989).

Mais recentemente a Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012, fixou a alíquota de 4% (quatro por cento) para as operações interestaduais (i) com bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro, não tenham sido submetidas a processo de industrialização, e (ii) ainda que submetidas a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento) (BRASIL, 2012c). Os bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior – CAMEX; os bens e mercadorias produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos que tratam o Decreto-Lei nº 288/67 (BRASIL, 1967) e as Leis nº 8.248/91 (BRASIL, 1991), nº 8.387/91 (BRASIL, 1991b), nº 10.176/01 (BRASIL, 2001) e nº 11.484/07 (BRASIL, 2007a); e o gás natural importado do exterior, foram excepcionalizados, permanecendo sujeitos às alíquotas de 7% ou 12% nas operações interestaduais, a depender dos Estados de origem de destino da mercadoria.

De grande relevância para o tema a ser desenvolvido no presente estudo é o comando do art. 155, §2º, incisos XII, alínea “g”, da Constituição Federal vigente, de acordo com o qual lei complementar irá regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ainda hoje a tarefa é cumprida pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, e dispõe sobre a necessidade de prévia deliberação por decisão unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), através da edição de Convênios assinados por representantes de todos os Estados e o Distrito Federal, para a concessão de incentivos e benefícios fiscais (entre eles, o crédito presumido) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prescrevendo em seus arts. 1º e 2º, *in verbis*:

Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - À redução da base de cálculo;

II - À devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - À concessão de créditos presumidos;

IV - A quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - Às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União (BRASIL, 1975).

Por força do disposto no §6º do art. 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e no art. 4º da Lei Complementar nº 24/75 (BRASIL, 1975), após a aprovação unânime do CONFAZ, o conteúdo dos Convênios só passa a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal quando da ratificação pelas Assembleias Legislativas Estaduais.

Contudo, a par do contexto constitucional do ICMS, os Estados e o Distrito Federal, no afã de atrair investimentos para os respectivos territórios e fomentar a economia local, exercitam a Guerra Fiscal através da concessão unilateral e repetitiva de incentivos e benefícios fiscais ou financeiros, desafiando a harmonia federativa.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal, quando provocado no controle de constitucionalidade, posiciona-se de forma severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, que se dá mediante a profusão de incentivos e benefícios fiscais atinentes ao ICMS sem a prévia celebração de Convênio no âmbito do CONFAZ, por nítida afronta ao art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Ilustre-se com a seguinte ementa do acórdão proferido no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4635 MC-AgR-Ref/SP:

E M E N T A: ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOCTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME

DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente (BRASIL, 2014c).

Lado outro, essa mesma Corte Constitucional não tem coadunado com a prática de alguns Estados de destino que, com fundamento no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 (BRASIL, 1975) e normativos internos – a exemplo da Resolução nº 3.166, de 11 de julho de 2001, do Estado de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2001), e o Comunicado CAT 36, de 29 de julho de 2004, do Estado de São Paulo (SÃO PAULO, 2004) –, limitam o direito do contribuinte adquirente da mercadoria de creditamento do ICMS ao valor efetivamente pago na origem². Dito de outro modo: mesmo que os benefícios fiscais unilaterais do ICMS sejam inconstitucionais, o Estado de destino não pode impor retaliações ao estabelecimento

² O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria no Recurso Extraordinário 628075/RS, tema 490, ainda pendente de julgamento: Ementa: Constitucional. Tributário. ICMS. Guerra Fiscal. Cumulatividade. Estorno de créditos por iniciativa Unilateral de ente federado. Estorno baseado em pretensa concessão de benefício fiscal inválido por outro ente federado. arts. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I da Constituição Federal. art. 8º da LC 24/1975. Manifestação pela existência de repercussão geral da matéria (BRASIL, 2010).

adquirente da mercadoria por meio da glosa parcial de créditos do ICMS, já que, nas palavras do STF, “*inconstitucionalidades não se compensam*”. Cite-se trecho da decisão da Ministra Ellen Gracie ao apreciar pedido liminar na Ação Cautelar 2611-MC, que foi bastante festejada no mundo jurídico pelo raciocínio então desenvolvido:

Decisão

1. ...)

5. O pano de fundo da questão é a chamada “**guerra fiscal**”, sendo certo que, apenas mediante previsão em Convênio, é que os Estados podem conceder isenções, incentivos e **benefícios** fiscais relativos ao **ICMS**, nos termos art. 155, § 2º, XII, g, da CF. O STF há muito tem assentado que tampouco se admitem incentivos disfarçados, como a concessão de crédito presumido, o que, aliás, já constava expressamente do art. 1º, parágrafo único, III, da LC 24/75. Lembro, por todos, o que restou decidido na ADI 1.587, verbis: “Arguição de inconstitucionalidade de lei do Distrito Federal, que mediante a instituição de crédito presumido de ICMS, redundou em redução da alíquota efetiva do tributo, independentemente da celebração de convênio com afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Ação Direta julgada procedente.”

6. O que está em discussão, porém, não é propriamente a higidez do benefício concedido pelo Estado de Goiás, mas a possibilidade de o Estado de Minas Gerais, manu propria, anular os seus efeitos mediante glosa à apropriação de créditos relativa a operações estaduais efetuadas a partir daquele Estado. Pode, o Estado de Minas Gerais, indiscutivelmente, arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI-2548. Mas a possibilidade de estabelecer a glosa, pura e simples, dos créditos apropriados em operação interestadual em que efetivamente tenha sido calculada e destacada a alíquota interestadual apresenta-se questionável em face da sistemática de tributação interestadual e da não-cumulatividade constitucionalmente consagradas, atentando-se para a orientação desta Corte, bem lembrada pela Requerente, no sentido de que inconstitucionalidades não se compensam, conforme a ADIMC 2.377, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence: “O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam”.

A análise constitucional exigiria que se definisse se o Estado de destino da mercadoria pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de **ICMS** quando, embora destacados os 12% na operação interestadual, o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.

(...)

Publique-se.

Intimem-se.

Brasília, 07 de maio de 2010.

Ministra Ellen Gracie (BRASIL, 2010a).

Na prática, a bem da verdade, todos os Estados da Federação e o Distrito Federal promovem a famigerada Guerra Fiscal do ICMS, através da concessão de benefícios fiscais e vantagens financeiras sem a prévia aprovação unânime do CONFAZ, pelo legítimo propósito de cooptar novos empreendimentos e investimentos e fortalecer a economia local.

Algumas medidas paliativas, como a publicação da Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012 (BRASIL, 2012c), que pretendeu evitar a Guerra Fiscal mediante a redução do campo de autuação ou de barganha dos Estados Membro e do Distrito Federal nas importações, ao fixar em 4% (quatro por cento) a alíquota interestadual do ICMS nas operações com bens e mercadorias do exterior, e da Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015 (BRASIL, 2015a)³, que mudou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais que destinem bens ou mercadorias a consumidor final, não contribuinte do imposto, atribuindo ao Estado de destino o imposto correspondente ao diferencial de alíquota, mediante uma regra gradativa de transição, mostram-se insuficientes para solucionar o problema, sendo imprescindível uma ampla reforma tributária, que depende de vontade e coragem política.

2.2 ICMS: A política tributária do estado de Minas Gerais para defesa da economia local e o art. 75, XIV, da parte geral do RICMS-MG

O Estado de Minas Gerais, embora tenha resistido, acabou rendendo-se à Guerra Fiscal. Ainda que sob a justificativa de defesa dos interesses locais, o art. 225 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975 (MINAS GERAIS, 1975), autoriza o Poder Executivo, sempre que outra Unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal financeiro-fiscal não previsto em Lei Complementar ou Convênio celebrado no ambiente do CONFAZ, a adotar medidas de proteção à economia do Estado, que se traduzem na outorga de benefícios fiscais ou financeiros a determinado setor econômico, para assegurar aos contribuintes instalados no Estado de Minas Gerais, ou que nele pretendam instalar-se, isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência.

Art. 225. O Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado

§ 1º A Secretaria de Estado de Fazenda enviará à Assembleia Legislativa expediente com exposição de motivos para adoção de medida que incida sobre setor econômico, nos termos do *caput* deste artigo.

§ 2º A Assembleia Legislativa, no prazo de noventa dias contados da data do recebimento do expediente de que trata o § 1º, deverá ratificar, por meio de resolução, a medida adotada.

³ Regulamentado no âmbito do CONFAZ pelo Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015.

§ 3º A forma, o prazo e as condições para implementação da medida para contribuinte do setor sobre o qual ela incida serão definidos em regulamento, podendo a data da concessão retroagir à da situação que lhe tiver dado causa.

§ 4º Decorrido o prazo previsto no § 2º deste artigo sem a ratificação legislativa, a medida adotada permanecerá em vigor até que a Assembléia Legislativa se manifeste.

§ 5º A medida adotada perderá sua eficácia:

I - cessada a situação de fato ou de direito que lhe tenha dado causa;

II - com sua rejeição pela Assembléia Legislativa, hipótese em que não poderá ser adotada nova medida, ainda que permaneça a situação que a tenha motivado;

III - por sua cassação, para setor econômico ou para contribuinte, mediante ato da Secretaria de Estado de Fazenda, quando se mostrar prejudicial aos interesses da Fazenda Pública.

§ 6º A Secretaria de Estado de Fazenda enviará trimestralmente à Assembleia Legislativa a relação das medidas adotadas e dos contribuintes sobre os quais elas incidiram, na forma deste artigo.

§ 7º As medidas de proteção à economia do Estado de que trata este artigo, ainda que se diferenciem dos benefícios e incentivos fiscais ou financeiro-fiscais concedidos por outras unidades da Federação sem previsão em lei complementar ou convênio, visam:

I - a assegurar aos contribuintes instalados no Estado, ou que nele desejem se instalar, isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência;

II - a manter ou a ampliar a mão de obra empregada no Estado;

III - a minimizar ou a prevenir as perdas de arrecadação decorrentes da perda de mercado ou da migração de empresas instaladas no Estado para outras unidades da Federação (MINAS GERAIS, 1975).

O Regulamento do ICMS (Decreto nº 43.080/2002), no Capítulo V da Parte Geral, artigo 75, elenca uma série de situações em que se assegura ao contribuinte crédito presumido e seus respectivos percentuais (MINAS GERAIS, 2002). De acordo com o Manual de Orientação, aprovado pela Portaria Conjunta SUTRI-SUFIS-SAIF nº 01, de 12 de setembro de 2014:

A técnica de utilização do crédito presumido permite ao contribuinte a simplificação da apuração do imposto devido, aplicável somente nas hipóteses autorizadas pela legislação tributária ou em regime especial de tributação. Consiste em substituir os créditos normais passíveis de apropriação, em razão da entrada de mercadorias ou bens, por um determinado percentual sobre o imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestação de serviço (MINAS GERAIS, 2014).

O inciso XIV do art. 75 da Parte Geral do RICMS, objeto de estudo, possibilita a concessão de crédito presumido ao contribuinte signatário de Protocolo de Intenções firmado com o Estado, mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, de modo que a carga tributária, nas operações de saída promovidas pelo beneficiário resulte em no mínimo 3% (três por cento), ficando vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às operações

agraciadas com o crédito presumido, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais.

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XIV - ao contribuinte signatário de Protocolo firmado com o Estado, mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, de modo que a carga tributária, nas operações de saída promovidas pelo estabelecimento, resulte em no mínimo 3% (três por cento), observado o disposto no § 7º deste artigo;

§ 7º Na hipótese do inciso XIV do *caput* deste artigo:

I -

II -

III - o estabelecimento adotará opcionalmente a utilização do crédito presumido, devendo, em tal hipótese, registrar a opção no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) e comunicá-la à Administração Fazendária a que estiver circunscrito, sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às operações beneficiadas com o crédito presumido, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais;

IV - exercida a opção, o estabelecimento será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro;

V - o benefício aplica-se, também, às saídas tributadas promovidas por cooperativa ou associação de artesanato ou da agricultura familiar a que se refere o art. 441 da Parte 1 do Anexo IX, observado o disposto na alínea “c” do inciso XIV do art. 222 deste Regulamento;

VI - a concessão do crédito presumido poderá resultar em carga tributária inferior a 3% (três por cento) caso o estabelecimento esteja localizado em município compreendido na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE);

VII - o regime especial será encaminhado à Assembleia Legislativa para ratificação, aplicando-se o disposto nos §§ 2º e 4º a 6º do art. 223 deste Regulamento (MINAS GERAIS, 1975).

É através da formalização do instrumento jurídico denominado “Protocolo de Intenções” que o contribuinte e o Estado de Minas Gerais estipulam e assumem compromissos recíprocos de financiamento, investimento e tratamento tributário diferenciado (TTD).

De um lado, o contribuinte compromete-se a implantar em determinado Município mineiro, preferencialmente em regiões mais carentes, um novo empreendimento e/ou, ainda, a promover a expansão de indústria ou centros de distribuição já existentes, assumindo, dentre outros, compromissos de: (a) investimentos devidamente quantificados e com a indicação dos períodos de realização; (b) geração de empregos diretos e indiretos, preferencialmente recrutados no município; (c) faturamento ou incremento de faturamento nos anos que se seguirão; (d) promoção, treinamento e capacitação de mão de obra, prioritariamente local, a ser aproveitada nos processos fabris e de desenvolvimento de tecnologias; e (e) ampliação da oferta com novos produtos a serem fabricados ou comercializados,

visando ao mercado interno e à exportação, e a prospecção de novos mercados para esses produtos.

Do outro lado, o Estado de Minas Gerais compromete-se a assegurar ao contribuinte industrial um tratamento tributário diferenciado, que pode contemplar, cumulativamente:

- Diferimento do ICMS devido nas importações do exterior de bens destinados ao ativo permanente, compreendendo máquinas e equipamentos, nos termos do item 41, “b”, Parte 1, Anexo II do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (MINAS GERAIS, 2002), sem similar produzido no Estado;
- Diferimento do ICMS devido nas importações do exterior de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, sem similar concorrencial produzido no Estado, nos termos do item 41, “a”, Parte 1, Anexo II do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 2002 (MINAS GERAIS, 2002), destinados exclusivamente à industrialização dos produtos especificados;
- Diferimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições de outras unidades da Federação, de bens destinados ao ativo permanente, compreendendo máquinas e equipamentos, sem similar produzido no Estado, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 2002 (MINAS GERAIS, 2002), destinados exclusivamente aos investimentos no projeto;
- Diferimento do ICMS nas aquisições internas de bens destinados ao ativo imobilizado, compreendendo máquinas e equipamentos, exclusivamente para produtos fabricados no Estado, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou de centros de distribuição a estes vinculados, mediante anuência prévia de fornecedores e nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 2002 (MINAS GERAIS, 2002), destinados exclusivamente aos investimentos no projeto;
- Diferimento do ICMS devido nas aquisições internas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, exceto energia elétrica,

combustíveis e lubrificantes e serviços de comunicações, exclusivamente para produtos fabricados neste Estado, adquiridos de estabelecimentos industriais fabricantes em Minas Gerais ou de centros de distribuição a estes vinculados, localizados neste Estado, mediante anuência prévia dos fornecedores e nas condições definidas em Regime Especial, nos termos do art. 8º, Parte Geral do RICMS (MINAS GERAIS, 2002), destinado exclusivamente à industrialização dos produtos contemplados;

- Diferimento do pagamento do ICMS incidente na saída da produção industrial com destino aos respectivos Centros de Distribuição;
- Regime Especial de Tributação – RET prevendo crédito presumido do ICMS que implique recolhimento efetivo de 3% (três por cento) sobre do valor das operações de venda dos produtos industrializados pelo contribuinte neste Estado, em operações internas ou interestaduais, destinadas a contribuintes do imposto, vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, nos termos do inciso XIV do art. 75 da Parte Geral do RICMS (MINAS GERAIS, 2002).

O Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais (INDI) acompanhará, através de relatórios anuais apresentados pelo contribuinte beneficiado, o cumprimento das obrigações assumidas no Protocolo de Intenções, cujo inadimplemento importará na exigibilidade do recolhimento integral do imposto que seria devido sem o tratamento tributário diferenciado (crédito presumido).

Assim, à guisa de exemplo, subsidiado nessas negociações preliminares, com fundamento no art. 225 da Lei nº 6.763/75 (MINAS GERAIS, 1975) e no Regulamento do ICMS (Decreto nº 43.080/2002) (MINAS GERAIS, 2002), a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, por meio da Superintendência de Tributação (SUTRI), no uso da atribuição que lhe confere o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) (Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008), analisa e concede ao contribuinte interessado de determinado setor da economia um Regime Especial de Tributação, que lhe assegure o tratamento tributário diferenciado (TTD) acima disposto, especialmente o aproveitamento de crédito presumido de ICMS, de tal modo que se submeta a uma carga tributária fixa e efetiva nas saídas de mercadorias da própria unidade fabril ou dos centros de distribuição, com a vedação de aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados às operações beneficiadas (MINAS GERAIS, 2008).

Dadas as grandes cifras de faturamento e o segmento de atuação, normalmente o contribuinte está necessariamente compelido à tributação pelo “lucro real”, sujeito ao recolhimento do imposto de renda (IRPJ), da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e das contribuições para o PIS e a Cofins, estas pelo regime da não-cumulatividade.

Nesse contexto, releva definir a natureza do benefício de crédito presumido que enseja a aplicação de um percentual fixo sobre as saídas, a título de recolhimento efetivo do ICMS da operação própria, se há e qual o impacto tributário em relação ao Imposto de Renda - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL sobre os valores desonerados.

2.3 Do incentivo previsto no art. 75, XIV, da parte geral do RICMS como subvenção governamental: espécies e aspectos contábeis e fiscais (IRPJ E CSLL)

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tem seu arquetipo definido no art. 155 e parágrafos da Constituição Federal (BRASIL, 1988), constituindo-se como tributo de competência estadual e cujo principal traço é a não-cumulatividade.

Os créditos presumidos assegurados pelo Estado de Minas Gerais inserem-se em um contexto especial e conformam verdadeira técnica alternativa de apuração do ICMS, na qual há a substituição de todos os créditos passíveis de apropriação em virtude da entrada de insumos em geral, por um determinado percentual relativo ao imposto debitado por ocasião das saídas tributadas de mercadorias.

Na essência, os créditos presumidos de ICMS são concedidos pelo Estado de Minas Gerais como forma de atrair investimentos, incrementar a industrialização e de estimular o desenvolvimento econômico de determinada região, nas quais as unidades fabris e comerciais serão ou estão instaladas, revertendo, no mais das vezes, no incremento global da arrecadação. Inseridos em imbricado contexto político-econômico, os benefícios fiscais apresentam-se como contrapartida do Estado a estimular e viabilizar os investimentos necessários à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Assim, como se verá nas seções seguintes, o benefício do crédito presumido previsto no art. 75, XIV, da Parte Geral do RICMS (MINAS GERAIS, 2002), quando concedido em contrapartida aos compromissos de implantação ou expansão de empreendimento econômico, caracteriza-se como “subvenção governamental”, podendo acomodar-se na modalidade de subvenção para investimento, e, desde que devidamente contabilizado e controlado, não sofrer tributação pelo IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS e Cofins.

2.3.1 Tratamento contábil e tributário da subvenção no contexto legislativo vigente até a edição da lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007

A Lei nº 4.506/64 tratou especificamente da subvenção para custeio ou operação, determinando a sua inclusão na determinação do lucro operacional. Já o Decreto-Lei nº 1.598/77, na redação dada pelo Decreto nº 1.730/79, dispôs sobre a subvenção para investimento, excluindo seu cômputo na determinação do lucro real. Citem-se:

Lei 4.506/64

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).

Decreto 1.598/77

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: (Vide)

- 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: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

- 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 (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

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).

Por sua vez, a legislação do Imposto de Renda (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999) trata das duas modalidades de subvenções, de acordo com suas destinações, quais sejam, custeio ou investimento, reafirmando que a primeira deve ser computada na determinação do lucro real, e a segunda não, *ex vi*:

Subseção V

Subvenções e Recuperações de Custo

Art.392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real 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, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas (BRASIL, 1999).

Observa-se, assim, pelo regulamento do imposto de renda, que há duas modalidades de subvenção, com consequências tributárias distintas: as subvenções correntes para custeio ou operação, que fazem face às despesas correntes e devem ser computadas na determinação do lucro operacional; e as subvenções para investimento, que se destinam à expansão das atividades econômicas relevantes para o Estado, podendo ser excluídas na determinação do lucro real.

Comentando as subvenções sob a perspectiva da legislação tributária do IRPJ e da CSLL, subscreve o i. Mestre Reinaldo Pizolo:

No que tange à sua conceituação, a palavra subvenção encontra sua origem etimológica no latim, em *subventio*, de *subvenire*, que significa socorrer, ajudar, auxiliar.

(...) a subvenção não apresenta nada de extraordinário, constituindo-se, antes, em relevante instrumento à disposição do Poder Público, para que este

possa estimular determinadas atividades, operações e empreendimentos que encontram sua razão de ser na satisfação de determinados interesses públicos.

Dessa forma, a subvenção, na qualidade de instrumento viabilizador de interesses públicos, submete-se a regime jurídico próprio e pode comportar variados critérios de eleição para sua efetivação, sem que isto implique o desvirtuamento do instituto jurídico. Com efeito, a subvenção, que pode ser concedida pela União, pelos Estados ou pelos Municípios, atende à necessidade de se fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial.

As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns, ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, para que desenvolva novas atividades econômicas (PIZOLO, 2002, p. 149).

O Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 112, de 29/12/1978, embora deva ser abrandado em alguns aspectos (como se verá, mais adiante, pela atual Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), traz relevantes esclarecimentos sobre o tema, a seguir parcialmente reproduzidos, como também as suas conclusões:

2.9. A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38⁴ 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.

2.10. A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como foi o art. 44 da Lei 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de imposto como formas de subvenção, fica patente que intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público.

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 02/78 (DOU 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTOS 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 16.10.73), 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, mais 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 nº 1.598/77.

⁴ Art. 38 do Decreto-lei 1.598/77 (BRASIL, 1977).

2.12 Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13. Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77, é que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Lei nº 4.506/64 – DL nº 1.598/77

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 contabilizadas 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.

(...)

3. ISENÇÕES E REDUÇÕES DE IMPOSTOS

3.6 – Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICMS devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é beneficiário da subvenção.

3.7 - É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes, todos os requisitos exigidos. Um retorno do ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

(...)

7.1 Ante o exposto, o tratamento a ser dado às SUBVENÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item 1, letra "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, o resultado não operacional;

II - SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO são as que apresentam as seguintes 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.

III – As ISENÇÕES ou REDUÇÕES de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presentes todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As SUBVENÇÕES, PARA INVESTIMENTO, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V – As ISENÇÕES, REDUÇÕES ou DEDUÇÕES do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI – O § 2º do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII – As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de SUBVENÇÕES, são corrigidas monetariamente nos termos dos artigos 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77 (BRASIL, 1979).

Na linha do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978 (BRASIL, 1979), são características essenciais à subvenção para investimento: a intenção do Poder Público de destiná-la para investimentos; e a efetiva utilização pelo beneficiário da subvenção na implantação ou expansão do empreendimento econômico idealizado, do qual deve ser o titular.

Por sua vez, o citado Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 02/78 assim prescreveu:

5. Relativamente aos recursos recebidos a título de subvenção para investimento, poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o artigo 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas.

Há que se destacar, porém, algumas condições a serem observadas pelas empresas beneficiárias de subvenções para investimentos:

5.1. Subvenções para investimentos que devam permanecer no ativo da empresa – Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em bens ou direitos que devem permanecer no ativo da empresa, os recursos recebidos ou colocados à sua disposição deverão ser registrados como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou aumentar o capital social, não podendo, neste último caso, haver restituição de capital aos sócios, sob pena de a pessoa jurídica obrigar-se a recolher o imposto sobre a importância distribuída. As quotas de depreciação, amortização ou exaustão, porventura contabilizadas e referentes aos bens ou direitos adquiridos com as subvenções, serão dedutíveis na apuração do lucro real.

5.2. Subvenção para realização de investimento a ser entregue à pessoa jurídica que forneceu os recursos, ou a uma outra pessoa jurídica de direito público – Nos casos em que a subvenção recebida seja destinada à aplicação em obras públicas ou investimento semelhantes, que não devam permanecer no ativo da pessoa jurídica que recebeu os recursos, esta poderá:

5.2.1. contabilizar a contrapartida pelo recebimento dos recursos em conta de passivo exigível e os dispêndios efetuados em conta de ativo realizável, como aplicações em bens de terceiros; terminando o empreendimento, as contas ativas e passivas seriam encerradas, mediante débito à conta do passivo exigível e crédito à conta do ativo realizável, ou

5.2.2. tratando-se de entidade cujo balanço deva obedecer aos padrões e normas constantes da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, contabilizar a transferência recebida como receita e as aplicações efetuadas diretamente em conta de despesa, hipótese em que as receitas e despesas assim escrituradas deverão ser excluídas dos resultados, para efeito de determinar o lucro sujeito à tributação (BRASIL, 1978, grifos nossos).

No que interessa ao presente estudo, a conclusão do Parecer Normativo CST nº 02/78 (BRASIL, 1978), relativamente às subvenções para investimento que devam permanecer no ativo da empresa, é no sentido de que, para não integrarem a receita operacional, os recursos recebidos seriam registrados em conta de reserva de capital, que somente poderia ser utilizada para absorver prejuízos ou aumentar o capital social, não podendo, neste último caso, haver restituição de capital aos sócios.

De forma compatível, antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.638/07⁵ (BRASIL, 2007b), o art. 182 da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976) determinava que as subvenções para investimento deveriam ser contabilizadas a débito do *Ativo Circulante* (Bancos) em contrapartida da conta “*Reserva de Capital*” (Patrimônio Líquido), subgrupo “*Doações e Subvenções para Investimentos*”. Assim, diferentemente da subvenção para custeio, que resulta em transferência de renda (contabilizada como receita do exercício), a subvenção para investimento consiste na transferência de capital, eis que contabilizada em reserva de capital.

O professor Andrade Filho (2009), ao analisar a composição das subvenções para investimento e seus efeitos na apuração do lucro real, assim se manifestou:

De acordo com a alínea d do §1º do art. 182 da Lei 6.404/76, os valores relativos a doações e subvenções recebidos pelas empresas devem ser registrados em conta de Reserva de Capital, não compondo, portanto, o resultado e o lucro líquido do exercício.

Do ponto de vista da legislação tributária, o §2º do art. 38 do Decreto-lei 1.598/77, com redação dada pelo inciso VIII do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.730/89, matriz legal do art. 443 do RIR/99, determina que não serão computados, na determinação do lucro real, o valor das subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público, desde que: (a) registrados em conta de Reserva de Capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social; (b) feito em cumprimento de

⁵ Lei 6404/76, 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: (...) d) as doações e as subvenções para investimento”. (redação anterior à Lei 11.638/07) (BRASIL, 1976)

obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizados para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Portanto, a lei tributária diz que não são tributáveis os valores relativos a subvenções para investimento, recebidas em dinheiro ou sob a forma de incentivos fiscais, recebidas pelo Poder Público. Isso implica dizer que o valor das subvenções e das doações recebidas de particulares, ainda que contabilizadas como Reserva de Capital, deve ser computado na determinação do lucro real. Essa conclusão é simplista e pode ser objeto de diversas refutações. De fato, essas parcelas só podem ser tributadas se puderem ser alojadas no sentido do art. 43 do CTN e no conceito de renda positivado na Constituição Federal (ANDRADE FILHO, 2009, p. 131-132).

Alinhado ao que já se expôs, dispunha a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.026, de 15/04/2005 (BRASIL, 2005a)⁶, que aprovou a “NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais”:

Art. 3º. Enquanto a Lei dispuser de forma diferente da NBC T 19.4, os incentivos fiscais e subvenções para investimento podem ser registrados no patrimônio líquido como reserva de capital e devem ser divulgados em notas explicativas os efeitos no Resultado, desde que:

- a) o subvencionador tenha a intenção em destinar os incentivos fiscais e subvenções para investimentos; e
- b) o subvencionado tenha a obrigação de aplicar tais recursos em investimentos relacionados à implantação, modernização ou expansão de empreendimentos econômicos específicos (BRASIL, 2005a).

A Lei a que se referiu o *caput* do art. 3º, da Resolução CFC nº 1.026/2005 é a Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), especificamente o seu art. 182, §1º, “d”, então vigente, que determinava a classificação como reserva de capital da conta que registrasse doações ou subvenções para investimento.

Portanto, até as inovações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, para efeitos fiscais, a não tributação das subvenções para investimento tinha como condições: (i) o registro em conta de reserva de capital, (ii) a não distribuição aos sócios ou acionistas; e (iii) a utilização da reserva para absorção de prejuízos ou incorporação a capital social, não sendo permitida a restituição aos sócios da parcela do capital eventualmente aumentada pela incorporação da reserva de capital decorrente da subvenção (BRASIL, 2007b).

2.3.2 Das alterações promovidas pela lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e o novo tratamento contábil a ser dado às parcelas percebidas a título de subvenção

A Lei nº 11.638, de 28/12/2007 (BRASIL, 2007b) inaugurou novos padrões contábeis, pelos quais se prestigia a essência sobre a forma, a averiguação de riscos

⁶ A Resolução CFC 1026/2005 foi revogada pela Resolução CFC 1143/2008.

e benefícios sobre a propriedade jurídica, e a convergência com as Normas Contábeis Internacionais. De maneira geral promoveu a alteração de normas societárias, sem reflexos tributários.

Assim, através de seu art. 10, a Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b) revogou a alínea “d”, do §1º, do art. 182, da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), dispositivo que determinava a contabilização das doações e subvenções para investimento em conta de Reserva de Capital. A partir de então (mais precisamente, após 1º de janeiro de 2008), o valor recebido a título de subvenção para investimento transitará pelo resultado. Não obstante, continua intributável, *ex vi* do §7º, do art. 177, da Lei nº 6.404/76, incluído pela Lei nº 11.638/07, *in verbis*:⁷.

Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários. (BRASIL, 2007b).

É importante observar que se de um lado a Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b) revogou o dispositivo legal que autorizava a contabilização dos recursos de subvenção para investimento na conta de Reserva de Capital, de outro norte criou a conta de Reserva de Incentivos Fiscais, corroborando que tais recursos não podem ser objeto de distribuição aos sócios, sendo esta uma das condições já fixadas, antes de seu advento, para não tributação das ditas subvenções.

Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembleia 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) (BRASIL, 2007b).

De igual modo, a Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b) previu, na forma do art. 199, da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), que as cifras subvencionadas só podem ser destinadas à integralização ou ao aumento do capital social, mantendo, assim, o rigor no tratamento contábil de tais parcelas, para que não sejam tributadas.

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos (BRASIL, 1976).

⁷ O dispositivo foi revogado pela Medida Provisória 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

A propósito, oportunas as anotações de Sérgio de Iudícibus *et al* (2008):

18 Complemento subvenções para investimentos e reserva de incentivos fiscais

Já foi comentado que as subvenções e doações para investimento não poderão mais ser registradas diretamente na reserva de capital. Precisarão transitar pelo resultado.

Porém, para que não se perca o incentivo fiscal ligado a tais subvenções, o valor do lucro relativo a tais montantes não poderá ser distribuído aos sócios. Daí a opção de destinação desses valores para a Reserva de Incentivos Fiscais, sendo que esse montante pode ser excluído também do cálculo do dividendo mínimo obrigatório. Assim, igualamos nossos resultados aos das normas internacionais, em que todos os valores recebidos dessa natureza transitam pelo resultado, mas não corremos o risco de perder os benefícios tributários.

Assim, para subvenções recebidas de forma incondicional, sem que nenhuma obrigação reste ainda à empresa, o seu registro será diretamente para o resultado. E, na destinação, esse montante sairá de Lucros Acumulados para a Reserva de Incentivo Fiscal. Se o resultado do exercício for prejuízo e não puder ser constituída a Reserva, ou se o resultado for insuficiente, isso significará que o resultado negativo já teria sido compensado com a reserva, total ou parcialmente.

Todavia, em muitos casos a subvenção não é incondicional, dependendo, para sua completa efetivação, de algum evento futuro. Nessas condições, o valor da subvenção não deverá ser registrado diretamente como resultado e sim no passivo, para apropriação ao resultado quando do cumprimento de tais obrigações. Por exemplo, se um terreno é recebido de uma prefeitura com a condição de a empresa ficar no município por 20 anos, oferecer um certo número de empregos, gerar um determinado valor de ICMS etc., o reconhecimento com resultado só poderá ser efetuado quando todas as condições forem cumpridas. E, no caso de despesas operacionais a serem registradas no futuro por conta desse ativo recebido, o diferimento deve ser efetuado de forma a fazer contraposição a tais despesas. Por exemplo, o recebimento de equipamento como subvenção deve fazer com que a receita dessa subvenção seja distribuída ao longo do tempo para fazer face às despesas de depreciação (IUDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008, p. 27-28).

Pelo apresentado, ainda que a partir da Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b) as subvenções governamentais para investimentos tenham que transitar em conta de resultado, abalizada doutrina e jurisprudência inclinaram-se por sustentar a ausência de reflexos tributários. Com efeito, os dispositivos inicialmente citados sobre a tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro⁸ (art. 38, do Decreto-lei nº 1.598/77 (BRASIL, 1977), arts. 393 e 443, do Decreto nº 3000/99 (RIR) (BRASIL 1999), Parecer Normativo CST nº 112/78 (BRASIL, 1979) e Parecer Normativo CST nº 02/78 (BRASIL, 1978)) não foram alterados, prescrevendo que as referidas subvenções constituem transferência de capital e, quando atendidas as condições fixadas, não são tributáveis.

⁸ Desde a vigência da Lei 8.541/92, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas (art. 38) (BRASIL, 1992).

2.3.3 Das alterações inseridas pela Lei nº 11.941/09 (conversão da medida provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008)

Diante das dúvidas suscitadas em virtude da aplicação da Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b) e da falta de regulamentação dos possíveis efeitos fiscais das novas formas de contabilização então inauguradas, especialmente, no que aqui importa, porque a contabilização dos valores a título de reserva de investimento não mais pôde ser lançada em conta de reserva de capital, com o nítido propósito de evitar que o contribuinte fosse penalizado do ponto de vista fiscal, foi editada a Medida Provisória nº 449, de 3/12/2008 (BRASIL, 2008a), que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) e de forma específica tratou da subvenção para investimento, merecendo destaque o item 11 da Exposição de Motivos, *ex vi*:

11. O art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, isenta do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, bem como o prêmio na emissão de debêntures, desde que tais valores sejam mantidos em reserva de capital. O Estado abre mão da tributação para capitalizar a empresa, razão pela qual tal valor deve ser mantido em reserva e não distribuído sob qualquer forma. Ocorre, porém, que o art. 195-A, inserido pela Lei nº 11.638, de 2007, na Lei nº 6.404, de 1976, criou um obstáculo ao gozo da isenção, ao determinar que tais valores transitem pelo resultado da empresa e que possam compor a base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Assim, para que tais isenções sejam mantidas sem perder a finalidade para a qual foram criadas - a capitalização das empresas - são propostos os arts. 18 e 19 do Projeto, os quais excluem tais valores da base tributável do imposto de renda, desde que mantidos em reservas de lucros, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa (BRASIL, 2008a).

Pelos termos da exposição de motivos, privilegia-se o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/79 (BRASIL, 1977), que desonera da tributação do IRPJ e da CSLL as importâncias relativas às subvenções para investimento e doações recebidas, destacando-se que o Poder Público transfere recursos à pessoa jurídica para capitalizá-la, auxiliá-la na aplicação em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

A seguir reproduz-se o art. 18, da MP nº 449/2008 (BRASIL, 2008a), cuja redação foi um pouco alterada quando de sua conversão na Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009a), também transcrita.

MP 449/08

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17, 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 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II - excluir, no Livro de Apuração do Lucro Real, o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, para fins de apuração do lucro real;

III - manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente da doação ou subvenção na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976; e

IV - adicionar, no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III.

Parágrafo único. As doações e subvenções de que trata o caput 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 cinco anos anteriores à data da doação ou subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou subvenção, 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; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. (redação da MP 449/2008) (BRASIL, 2008a).

Lei 11.941/09

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, 2009a).

O art. 18 da lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009a) reafirma o reconhecimento em conta do resultado das receitas decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos, mas também expressamente prevê a sua exclusão do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para fins de apuração do lucro real, determinando, ainda, que a parcela do lucro líquido decorrente de tais receitas seja transferida para a conta reserva de lucros a que se refere o art. 195-A, da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), apurada até o limite do lucro líquido do exercício.

O art. 195-A da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976) trata da “Reserva de Incentivos Fiscais”, para onde se destina a parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções governamentais para investimento, permitindo que não seja objeto de distribuição aos acionistas, pela sua exclusão da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Sérgio de Iudícibus *et al* (2013) aborda com clareza e precisão as alterações promovidas pelo art. 18 da Lei nº 11.941/09, como segue:

A Lei nº 11.941/09 deliberou no sentido de evitar que as empresas sejam prejudicadas, do ponto de vista tributário, por conta da nova forma de registro contábil das doações e subvenções, fazendo isso da seguinte forma: permitindo que a entidade registre, em cada exercício em que reconhecer esse tipo de receita, a transferência da conta de Lucros Acumulados para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais o exato valor de tal receita, de forma a não distribuir esse valor como lucros ou dividendos aos sócios. Esse controle deverá ser efetuado com a utilização do Lalur para que a empresa possa ajustar seu lucro tributável, tanto para os fins de cálculo do imposto de renda quanto da contribuição social sobre o lucro líquido. Por fim, também determina a não tributação dessa receita contábil pelo PIS e pela Cofins.

A referida Lei, em seu artigo 18, destaca que a transferência do valor da receita de subvenções, através da conta Lucros Acumulados, para a Reserva de Incentivos Fiscais está limitada ao valor do lucro líquido do exercício. Nos períodos em que a empresa apurar prejuízo contábil ou lucro líquido inferior

à parcela da receita de subvenções registrada no resultado, não podendo, neste caso, constituir a Reserva de Incentivos Fiscais no montante devido, deverá tal constituição ocorrer nos exercícios subsequentes (IUDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2013, p. 427, grifos nossos).

Como se infere do art. 18 da Lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009a), restou preservada a possibilidade de incorporação da subvenção para investimento ao capital social (reserva de lucro a que se refere o art. 195-A), devendo ser observada, como pressuposto à sua não tributação pelo IRPJ e CSLL, a vedação de distribuição de lucros (§1º, III) e de restituição aos sócios dos valores incorporados ao capital (§1º, I e II), sendo indiferente neste caso o fato de a restituição do capital social ao sócio ocorrer antes ou após a capitalização do valor da subvenção.

Ainda de acordo com o referido dispositivo, se o valor decorrente de doação ou subvenção governamental para investimento não for destinado à “Reserva de Incentivos Fiscais” deverá ser adicionado ao LALUR, para fins de apuração do lucro, sujeitando-se à tributação do IRPJ (art. 18, IV). Complementarmente, tratando de hipótese específica, o §3º do art. 18 da Lei nº 11.941/09 esclarece que, se no período base a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro contábil inferior à parcela decorrente de doação ou subvenção governamental para investimento, impossibilitando a constituição da “Reserva de Incentivos Fiscais”, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes. A subvenção também será submetida à tributação se houver desvio na destinação e/ou utilização dos recursos.

Atualmente encontra-se em vigor a Instrução Normativa da RFB nº 1.397, de 16/09/2013 (BRASIL, 2013c), que dispôs sobre o RTT e, incorporando as previsões do art. 18 da Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009a), em seus arts. 12 e 13 tratou das subvenções para investimento e doações. Cite-se:

Art. 12. Não será computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor das subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e das doações, feitas pelo Poder Público, quando a pessoa jurídica observar os procedimentos de que trata o art. 13.

Art. 13. São condições para a exclusão do lucro real a que se refere o art. 12: 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 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância; II - excluir do Lalur o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real; e

III - manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais apurada até o limite do lucro líquido do exercício.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput 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 Na hipótese prevista no § 1º a pessoa jurídica deverá adicionar no Lalur, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ter sido atendido o procedimento previsto no inciso III do caput, a reserva deverá ser constituída com parcela de lucro de exercícios subsequentes (BRASIL, 2013c).

2.3.4 Do posicionamento da Receita Federal Do Brasil e do Conselho Administrativo De Recursos Fiscais

O CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, em diversas oportunidades, pela não tributação do IRPJ e da CSSL em casos de subvenção para investimento, inclusive com o abrandamento das condições previstas no Parecer Normativo CST nº 112/78 (BRASIL, 1979), tendo, em alguns julgados, como irrelevante à caracterização da subvenção para investimento a aplicação direta e exclusiva dos valores subvencionados ao projeto de investimento predeterminado, assim como desnecessária a análise das contrapartidas impostas ao contribuinte. Ilustre-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
ANO CALENDÁRIO: 2007, 2008, 2009

Ementa:

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO VINCULAÇÃO DOS RECURSOS PARA CARACTERIZAÇÃO.

A vinculação dos recursos recebidos à empreendimentos não se mostra necessária para a caracterização dos mesmos como subvenções para investimentos. O que se mostra indispensável para tanto é o propósito da subvenção, pois, uma vez concebido pelo subvencionador como estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico deve ser registrado como reserva de capital e não como receita, nos termos do art. 443 do RIR/99.

Assim, demonstrado o cumprimento dos requisitos do art. 443 do RIR/99 e a intenção do ente público no estímulo fiscal ao desenvolvimento empresarial, nos termos da legislação estadual pertinente, correto o enquadramento como subvenção para investimentos.

(Processo nº 10980.729381/2012-11, Acórdão 1202-001.175, 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 29/07/2014, relator Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Não desnatura a subvenção para investimento apenas o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício fiscal. Se de um lado é razoável que se exija certa proporcionalidade entre os investimentos (a serem) realizados pelas empresas beneficiárias e os valores de subvenção recebidos, já que tais benefícios sugerem certa contraprestação do agente privado, não é menos razoável afirmar que não é possível exigir contemporaneidade entre estes (subvenção e investimentos). Tal assertiva é intuitiva em relação aos benefícios que envolvem ICMS, pois estes são fruídos em boa parte quando a unidade industrial está em pleno funcionamento (mediante a venda dos produtos industrializados) e, portanto, já realizou boa parte (senão todos) os investimentos prometidos ao ente público.

Recurso voluntário provido.

(Processo nº 10530.726286/2010-01, Acórdão 1102-001.088, 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 10/04/2014, rel. Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

Os incentivos concedidos pelo Governo do Estado de Goiás com a finalidade de promover investimentos de seu interesse são caracterizados como subvenção para investimento, ao restar provado nos autos: (i) a intenção do subvencionador de direcionar os recursos para investimentos; (ii) a efetiva aplicação, pelo beneficiário, dos recursos auferidos nos investimentos previstos contratualmente; e (iii) que o beneficiário da subvenção é o titular do empreendimento econômico projetado.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. RESTRIÇÕES. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As subvenções para investimentos não integrarão o lucro real nem a base de cálculo da CSLL se atendidos os requisitos de somente serem utilizadas para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social. A partir do ano-calendário 2008, a obrigatoriedade de registro em conta de reserva de capital deixou de existir, diante das alterações promovidas pelas Leis nº 10.638/2007 e nº 11.941/2009.

(Processo nº 10120.730439/2012-08, Acórdão 1302-001.380, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 08/04/2014, rel. Conselheiro Waldir Veiga Rocha)

Em algumas oportunidades, a própria Receita Federal do Brasil, em soluções de consulta e decisões administrativas, já reconheceu a intributabilidade pelo IRPJ e pela CSLL dos créditos presumidos de ICMS, exigindo, contudo, a vinculação e sincronismo dos recursos recebidos em bens e direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 243 de 12 de Dezembro de 2012

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RECONHECIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. A subvenção para investimento deverá ser registrada contabilmente quando realizadas as condições para o seu recebimento e, a partir da MP nº 449, de 2008, é possível sua exclusão também da base de cálculo da CSLL (BRASIL, 2013b).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 16 de Agosto de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO E SINCRONIA. DESCARACTERIZAÇÃO. Para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento e, nessa condição, se encontre fora do cômputo da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro real, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção. Não caracterizada tal vinculação e sincronia, os valores objeto da subvenção, decorrentes de créditos presumidos de ICMS, devem ser computados na determinação da base de cálculo do IRPJ (BRASIL, 2012a).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 324 de 08 de Maio de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BASE DE CÁLCULO. Para que o crédito presumido do ICMS possa ser caracterizado como subvenção para investimento, para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo regime tributário de transição - RTT - e titular do empreendimento econômico beneficiado pela subvenção deverá: aplicar a subvenção na implantação ou na expansão do empreendimento econômico; reconhecer, em sua escrituração contábil, o valor da subvenção em conta de resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela CVM; excluir, no LALUR, o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício referente ao incentivo, para fins de apuração do lucro real; manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente da subvenção na reserva de incentivos fiscais, e adicionar, no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido da parcela do lucro líquido do exercício, que havia sido excluída, no momento em que tiver destinação diversa de sua manutenção na reserva de incentivos fiscais. Sua capitalização, no entanto, é autorizada, desde que não haja restituição aos sócios (BRASIL, 2012b).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 22 de 16 de Março de 2011

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: CRÉDITO PRÊMIO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. O crédito presumido de ICMS que se deferir com vistas à implantação ou à ampliação de empreendimento econômico se ajusta tipicamente à receita de subvenção para investimento (2011a).

Resumidamente, após análise dos normativos legais, da doutrina e jurisprudência sobre o tema, extrai-se a eleição dos seguintes elementos como ínsitos à espécie de subvenção para investimento e sua intributabilidade: (i) a intenção do Poder Público (Estado) de direcionar recursos para subvencionar a iniciativa privada, mediante a concessão de benefícios fiscais ou incentivos financeiros; (ii) a destinação dos recursos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos de

interesse público; (iii) a assunção pelo contribuinte de compromissos de instalação ou expansão do empreendimento econômico projetado; (iv) a efetiva e específica aplicação, pelo beneficiado, dos recursos subvencionados na aquisição de bens e direitos necessários à implantação ou expansão do empreendimento econômico; (v) que o beneficiário da subvenção seja o titular do empreendimento econômico projetado; (vi) o registro em conta de reserva de capital e, a partir do ano-calendário 2008, em conta de reserva de lucro; (vii) possibilidade de utilização para absorção de prejuízos ou aumento do capital da pessoa jurídica subvencionada, mediante a incorporação das reservas; (viii) vedação à distribuição e à restituição aos sócios dos valores da subvenção incorporados ao capital.

Como se viu, parte da doutrina e a mais recente jurisprudência do CARF sustentam a irrelevância do requisito (iv). Porém, conforme se viu das Soluções de Consulta acima citadas, as Autoridades Fiscais defendem ser imprescindível à caracterização da subvenção para investimento a sua efetiva e específica aplicação na aquisição dos bens e direitos necessários à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Adicionalmente, a Receita Federal do Brasil (RFB) exige correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos subvencionados, de modo a indicar como limite quantitativo da intributabilidade o montante dos investimentos previstos.

2.3.5 Da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na lei 12.973, de 13 de maio de 2014

Após a alteração da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976) pela Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b), que modificou a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins, a Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009a) (fruto da conversão da MP nº 449/2008) instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, que teve como objetivo a neutralidade tributária das alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007.

Com o passar do tempo e devido às inseguranças geradas pela temporariedade do RTT, no final do ano de 2013 foi editada a Medida Provisória nº 627 (BRASIL, 2013a), posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014a), com o propósito de adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e prescrever uma nova forma de apuração

do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes a serem efetuados em livro fiscal. Desse modo, a referida MP alterou vários dispositivos do Decreto-lei nº 1.598/77 (BRASIL, 1977), e confirmou o tratamento tributário desonerativo das subvenções para investimento, como se observa do item 40 da exposição de motivos:

40. O art. 29 mantém o tratamento tributário previsto anteriormente, isentando do IRPJ as importâncias relativas a subvenções para investimento e doações recebidas do Poder Público, desde que tais valores sejam mantidos em conta de reserva de lucros específica, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa (BRASIL, 2013a).

Quando da conversão da MP nº 627/2014 (BRASIL, 2013a) na Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014a), o art. 29 daquela passou a ser o art. 30 desta, com a seguinte redação:

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 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que tratam o caput serão tributadas, caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, 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, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se no período de apuração a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (BRASIL, 2014a).⁹

Consoante se deduz do dispositivo supra transcrito, mantém-se semelhantes condições para intributabilidade das subvenções para investimento, a saber: (i) o registro em conta de reserva de lucros, que só poderá ser destinada à

⁹ Vigência a partir de 1º de janeiro de 2015.

absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal, ou ao aumento do capital social; (ii) caso a reserva seja utilizada na absorção de prejuízos, deverá ser recomposta à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes; (iii) vedação à distribuição e, mediante redução do capital social, à restituição aos sócios dos valores da subvenção incorporados ao capital; (iv) proibição à restituição do capital aos sócios, 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. Quando houver destinação diversa da prevista no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014a), deverá a pessoa jurídica submeter as subvenções à tributação.

O art. 119 da Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014a) estipulou a vigência dos seus arts. 30 e 117, X¹⁰, a partir de 1º de janeiro de 2015, salvo para os contribuintes que fizerem a opção pela aplicação imediata dos arts. 1º a 70 da referida Lei e a abolição do RTT, para os quais se aplica a partir de 1º de janeiro de 2014.

Na sequência foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1515, de 24 de novembro de 2014 (BRASIL, 2014b), que 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 a contribuição para o PIS e a Cofins, em conformidade com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014a). O tratamento tributário das subvenções para investimento encontra-se no art. 112 que, além do já previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, prescreve em seus §§4º e 5º *in verbis*:

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do imposto, 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 Lalur, em decorrência do disposto no *caput*, será registrado na parte B e será baixado:

I - no momento de sua utilização para aumento do capital social, na hipótese prevista no inciso II do *caput*; ou

II - no momento em que for adicionado no Lalur, na parte A, nas hipóteses previstas no § 2º (BRASIL, 2014b).

Em 1º de abril de 2015 foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015 (BRASIL, 2015b), que, dentre outras alterações promovidas na Instrução Normativa RFB nº 1555/2014 (BRASIL, 2014b), acresceu ao art. 122 os §§6º e 7º, este último, em expediente de legalidade questionável, já que, na tentativa

¹⁰ O art. 117, X, da Lei 12.973/2014 revoga dispositivos da Lei 11.941/2009, dentre eles o art. 18.

de reavivar interpretação limitativa já superada pelas decisões mais recentes do CARF, extrapola as previsões da Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014a), para determinar a tributação da subvenção governamental quando não houver sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos na aquisição de bens e direitos necessários à expansão ou implantação do empreendimento econômico, cite-se:

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

(Instrução Normativa RBF nº 1515, de 24/11/14 - § 6º O DISPOSTO NESTE ARTIGO NÃO SE APLICA A – Inclusão)§ 7º Não poderá ser excluído da apuração do lucro real 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, 2015b).

2.4 Da contribuição para o PIS e a Cofins

Também é necessário perquirir se os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais no bojo do Regime Especial de Tributação, modalidade de incentivo fiscal, tem a natureza jurídica de “receitas”, a autorizar a incidência da contribuição para o PIS e a Cofins, seja no regime cumulativo ou na sistemática não cumulativa.

2.4.1 Do regime cumulativo – Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 2008

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 (BRASIL, 1991c), pela outorga do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), sendo devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparada pela legislação do imposto de renda, e destinada às despesas com atividades-fim da Seguridade Social (áreas de saúde, previdência e assistência social). Trouxe o art. 2º do referido Diploma Legal a determinação da alíquota de 2% (dois por cento) e como base de cálculo o Faturamento, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Paralelamente, a contribuição para o Programa de Integração Social - PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7/75 (BRASIL, 1975), devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, e destinada a integrar o empregado na vida e desenvolvimento das empresas, executado mediante Fundo de Participação constituído de duas parcelas calculadas sobre o imposto de renda e sobre o faturamento.

Após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nºs 2.445/88 (BRASIL, 1988b) e nº 2.449/88 (1988c) pelo Pleno do c. STF¹¹, foi publicada em novembro/1995 a Medida Provisória nº 1.212 (BRASIL, 1995), reeditada sucessivamente até a MP-1.676-38/98 (BRASIL, 1998c), logo convertida na Lei nº 9.715/98 (BRASIL, 1998a), que em seu art. 2º, I, e art. 3º descreviam a base de cálculo da “Contribuição para o PIS” como sendo o “faturamento do mês”.

Já em novembro/1998 foi publicada a Medida Provisória nº 1.724/98 (BRASIL, 1998d), convertida, com alterações, na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (BRASIL, 1998b), para, no que aqui interessa, elastecer a hipótese material de incidência da “Contribuição ao PIS” e da “Cofins”, *ex vi* do art. 3º:

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotadas pelas receitas (BRASIL, 1998b).

Se anteriormente à edição da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 1998b), a hipótese material de incidência da “Contribuição ao PIS” e da “Cofins” computava apenas a receita proveniente da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços (conforme o objeto social do contribuinte), para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1999, as exações passaram a incidir sobre a “receita bruta”, assim considerada a totalidade de receitas auferidas pelas sociedades.

Ocorre que, ao tempo da edição da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 1998b), inexistia permissivo constitucional a autorizar a incidência indiscriminada das mencionadas exações sobre as “Receitas”, o que somente restou legitimado com a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (BRASIL, 1998e), cujo art. 1º deu nova redação ao art. 195, I, da Carta Magna, para literalmente incluir aludida expressão.

¹¹ No Recurso Extraordinário 148754/RJ (BRASIL, 1993).

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;~~

~~II - dos trabalhadores;~~

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1998e).

Assim, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357950 (BRASIL, 2005c)¹², 390840 (BRASIL, 2005e), 358273 (BRASIL, 2005d) e 346084 (BRASIL, 2005b), o Pleno do e. STF não hesitou em declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 1998b), concluindo que o conceito de *faturamento* dado pelo referido dispositivo extrapolou a previsão do art. 195, I, da CF, vigente à época de sua edição, e a própria interpretação consagrada pela Corte (que restringia o verbete “faturamento” à receita decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços). Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009a), tal dispositivo ficou revogado.

A partir da vigência da Lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009a), que revogou o artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 1998b), que determinava, para o regime cumulativo, a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre outras receitas, a própria RFB passou a admitir que os valores decorrentes de subvenções não estariam alcançados pela regra de incidência, que se limita ao faturamento. Confira, a propósito, a Solução de Consulta nº 46:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 46 de 01 de Agosto de 2011

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita

¹² DECISÃO: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do Recurso Extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005 (BRASIL, 2005c).

bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido de ICMS decorrente de subvenções deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição (BRASIL, 2011b).

2.4.2. Do regime não cumulativo – lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 1998b), foram editadas as Leis Ordinárias nº 10.637/2002 (BRASIL, 2002) e nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003), que estabeleceram o faturamento como hipótese material de incidência da “Contribuição para o PIS” e da “Cofins”, tido como o total das receitas auferidas pelo contribuinte, e instituíram a sistemática não cumulativa para tais exações.

A RFB, sob a perspectiva da caracterização do incentivo fiscal como subvenção para investimento, já admitiu a intributabilidade pela “Contribuição ao PIS” e pela “Cofins” dos créditos presumidos de ICMS (incentivo fiscal), como ilustram as seguintes soluções de consulta e acórdãos administrativos¹³:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 135 de 16 de Agosto de 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: REGIME NÃO-CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. No regime de apuração não-cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese de se tratar de subvenção para investimento de acordo com a legislação do IRPJ (BRASIL, 2012a).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 225 de 06 de Agosto de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: Subvenções e Recuperações de Custos. Crédito Presumido do ICMS. Tratamento Fiscal As subvenções para custeio, recuperações de custos ou de investimentos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, por significar ingresso de recursos para entidade beneficiária. Em caso contrário, quando decorrer de recuperações lastreadas em incentivos que decorram de créditos presumidos, que não significam ingressos de receitas, ou derivam de reversão de provisões, não integram a base de cálculo da citada contribuição. Dispositivo Legal: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “b”.

¹³ Há vários precedentes da RFB no sentido de que (i) o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins e do PIS, exceto, a partir de maio de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa; (ii) caracterizada a natureza de subvenção para custeio, forçosa sua integração à base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

IRPJ. LUCRO REAL. INCENTIVOS FISCAIS. EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento de municípios no interior dos Estados do Ceará e da Bahia, consistentes em empréstimos subsidiados e crédito presumido de ICMS, configuram subvenções para investimento, notadamente quando presentes: i) a intenção do Poder

Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos econômicos de interesse público; iii) o beneficiário da subvenção é pessoa jurídica constituída sob a forma de companhia; iv) a subvenção foi registrada em conta de reserva de capital; v) ocorreu aumento de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação das reservas ao seu capital.

A conta de reserva de capital poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. As subvenções para investimento não integram a receita bruta e, por conseqüência, não compõem o faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto inicial para apuração da base de cálculo da CSLL. (Processo nº 10380.012049/2009-88, Acórdão 1202-000.921, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 05/12/2012, rel. Cons. Carlos Alberto Donassolo)

O art. 21 da Lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009a) estabeleceu que a opção pelo RTT, referente ao IRPJ, implicaria sua adoção na apuração da CSLL, da contribuição para o PIS e da COFINS. Com nesse dispositivo, o CARF passou a aplicar tal norma em conjunto com o art. 18 da Lei nº 11.941/09 para afastar a subvenção para investimento da tributação de ditas contribuições, como ilustram o acórdão nº 1102-001.203 proferido quando do julgamento do Processo nº 10120.725306/2012-10 (BRASIL, 2014d), e o acórdão nº 3402-002.904 prolatado no Processo nº 19515.721790/2013-11 (BRASIL, 2016):

PIS. COFINS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RTT.

Uma vez afastada a premissa de que os descontos recebidos tratar-se-iam de subvenções para custeio, é de se notar que a norma veiculada pelo artigo 21, I, c/c o artigo 18 da Lei nº 11.941/09, é categórica ao afastar, no âmbito do RTT, as subvenções para investimento do escopo da tributação do PIS e da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

O PN CST nº112/78 extrapolou dos requisitos de caracterização de uma subvenção de investimentos previstos no Decreto 1.578/77, inovando no ordenamento quando deveria apenas explicitar. Não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de subvenção de investimento na composição do ativo permanente da empresa exige-se

tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77.

Dessa forma, é inequívoca a subsunção dos créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de guerra fiscal, ao conceito de subvenção de investimentos.

Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições.

Conquanto o art.38, 2º do Decreto-lei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da subvenção de investimento, da sua redação resta claro que as alíneas trazem requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09 (BRASIL, 2014d).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS PIS.

O PN CST nº112/78 extrapolou dos requisitos de caracterização de uma subvenção de investimentos previstos no Decreto 1.578/77, inovando no ordenamento quando deveria apenas explicitar. Não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de subvenção de investimento na composição do ativo permanente da empresa exige-se

tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do Decreto-Lei 1.598/77.

Dessa forma, é inequívoca a subsunção dos créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de guerra fiscal, ao conceito de subvenção de investimentos.

Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições.

Conquanto o art.38, 2º do Decreto-lei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da subvenção de investimento, da sua redação resta claro que as alíneas trazem requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09 (BRASIL, 2016).

A Medida Provisória nº 627/2014 (BRASIL, 1998c), convertida na Lei nº 12.973/2014 (vide art. 54 e 55) (BRASIL, 2014a), incluiu o inciso X ao §3º do art. 1º, da Lei nº 10.637/2002 (BRASIL, 2002) e o inciso IX ao §3º, do art. 1º, da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003), de modo a expressamente excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins 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 público¹⁴.

¹⁴ Vigência: a partir de 1º de janeiro de 2015, salvo para os contribuintes que fizerem a opção pela aplicação imediata dos arts. 1º a 70 da Lei 12.973, de 13/05/2014, e a abolição do RTT, para os quais se aplica a partir de 1º de janeiro de 2014.

Lei 10.637/2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: X - de 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; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (BRASIL, 2002).

Lei 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...)

IX - de 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; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (BRASIL, 2003).

Na esfera judicial, de acordo com a atual tendência jurisprudencial capitaneada pelo e. Superior Tribunal de Justiça, o crédito presumido de ICMS não se confunde com receita e, portanto, não deve ser incluído na base de cálculo da contribuição para o PIS e a Cofins, como se observa das ementas abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO 535/CPC. NÃO OCORRÊNCIA. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO VIOLAÇÃO.

1. Não houve ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos presentes autos.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1319102/RS, Rel. Ministro CASTRO

MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 12/03/2013, AgRg no REsp 1274900/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 11/03/2013, AgRg no REsp 1329781/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 03/12/2012.

3. Não há falar em ofensa à cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CF) e ao enunciado 10 da Súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal quando não haja declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais tidos por violados, tampouco afastamento desses, mas tão somente a interpretação do direito infraconstitucional aplicável ao caso, com base na jurisprudência desta Corte.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, AgRg no AREsp 6343/RS; Relator: Min. Sérgio Kukina; Primeira Turma; Publicação: DJe 06/09/2013)

TRIBUTÁRIO - CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS.

1. Créditos presumidos de ICMS, por se tratarem de mero ressarcimento, não representam ingresso de valores nos caixas da empresa e, portanto, não são tributáveis. Precedentes do STJ.

2. Recurso especial não provido.

(STJ, Resp 1218248/SC; Relator: Min. Eliana Calmon; Segunda Turma; Publicação: DJe 01/07/2013)

2.5 Metodologia

Este tópico apresenta a classificação da pesquisa e as limitações inerentes ao estudo realizado.

2.5.1 Tipo de Pesquisa

De acordo com Vergara (2003, p. 46), “o leitor deve ser informado sobre o tipo de pesquisa que será realizada, sua conceituação e justificativa à luz da investigação específica”.

Para a classificação da pesquisa, toma-se como base a taxionomia apresentada por Vergara (2003), que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Considerando os critérios de classificação da pesquisa proposto por Vergara (2003), quanto aos fins, essa pesquisa é descritiva e aplicada. Descritiva porque, segundo a autora, caracteriza-se por expor “características de determinada população ou de determinado fenômeno e não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”. Aplicada, pela

necessidade de solucionar problemas existentes na prática, que decorrente da restritiva interpretação fazendária sobre o tema.

O presente estudo visa descrever as espécies de subvenção governamental e os procedimentos contábeis adequados para o seu registro, com especial atenção às características próprias e distintas para o seu correto enquadramento como subvenção para investimento, de modo preservar a intributabilidade pelo IRPJ, CSLL, contribuição para o PIS e Cofins.

Quanto aos meios trata-se de pesquisa bibliográfica, realizada com base em material publicado ou divulgado em livros, revistas, redes eletrônicas (sites confiáveis na internet), disponíveis e acessíveis ao público em geral.

A Investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros (VERGARA, 2003, p. 49).

2.5.2 Instrumentos de coleta de dados

No entendimento de Vergara (2003, p. 54) “é necessário que a pesquisa informe qual a forma de obtenção dos dados que serão utilizados para responder ao problema do estudo”.

O estudo recorre à análise da legislação pertinente ao tema, societária, tributária e fiscal, destacando evolução e recentes alterações, bem como à averiguação de Pareceres e Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil, decisões administrativas do Conselho de Recursos Fiscais, e decisões judiciais dos órgãos do Poder Judiciário, dentre outros, além de apresentar a interpretação de abalizada doutrina.

2.5.3 Tratamento e análise dos dados

Segundo Vergara (2003, p. 59) nessa seção “se explicita para o leitor como se pretende tratar os dados a coletar, justificando por que tal tratamento é adequado aos propósitos do projeto”.

A autora também entende que os “objetivos são alcançados com a coleta, o tratamento e, posteriormente, com a interpretação dos dados; portanto, não se deve esquecer de fazer a correlação entre objetivos e formas de atingi-los”.

De acordo com os objetivos estabelecidos para este estudo, os dados coletados serão tratados de forma qualitativa, pois não são utilizadas técnicas estatísticas, sendo enfocados a partir de uma visão mais abrangente para uma mais específica, com foco na interpretação subjetiva.

2.5.4 Limitação do estudo

O universo dessa pesquisa está restrito ao benefício fiscal do crédito presumido do ICMS concedido pelo Estado de Minas Gerais especificamente quando precedido de Protocolo de Intenções, no bojo do qual o contribuinte beneficiado assume diversos compromissos, dentre os quais a implantação ou expansão de empreendimento econômico, com suas projeções de investimento, além da geração de postos de trabalhos e incremento de faturamento.

Partindo de tal pressuposto, se inteiramente atendidos os requisitos legais, com base em precedentes da RFB, do CARF e do Poder Judiciário, é possível o enquadramento na espécie de subvenção para investimento e, por conseguinte, sua exclusão da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e das contribuições para o PIS e Cofins.

Contudo, no tocante às subvenções governamentais mediante desonerações tributárias, para devida classificação como subvenção para investimento ou subvenção para custeio, é imprescindível o exame de cada caso, suas específicas nuances e condições, e se estão presentes os requisitos exigidos para a intributabilidade.

No âmbito da RFB, percebe-se que a tendência é considerar, de forma generalizada e sem o devido aprofundamento, os benefícios concedidos pelos Estados e/ou Distrito Federal como subvenção para custeio e, portanto, sujeitos à tributação pelo IRPJ e CSLL, o que reforça a necessidade de comprovação da obrigação de investimentos perante o Estado, e a efetiva aplicação da subvenção na aquisição dos bens e direitos necessários à implantação ou expansão do empreendimento econômico, bem como a exata correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos subvencionados, indicando como limite quantitativo da intributabilidade o montante dos investimentos previstos e realizados.

3 DA APRESENTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Como evidenciado nas seções anteriores, para que não sofra tributação do IRPJ e da CSLL, o valor da subvenção para investimento deve ser reconhecido em conta de resultado e excluído do Livro de Apuração do Lucro Real. A parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções para investimento deve ser destinada à constituição da “Reserva de Incentivos Fiscais”, de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), que somente poderá ser destinada ao aumento de capital e à absorção de prejuízos, desde que após a absorção das demais reservas de lucros, exceto a reserva legal.

As subvenções para investimento serão, porém, tributadas se tiverem destinação diversa, inclusive nas hipóteses (i) capitalização do valor e posterior restituição aos sócios mediante redução do capital social, (ii) restituição de capital aos sócios, mediante redução do capital, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da subvenção, com posterior capitalização do valor da subvenção, e (iii) integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

A propósito, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1305, de 2010 (BRASIL, 2010c), na versão alterada e consolidada em 2013, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade TG 07(R1) – Subvenção e Assistência Governamentais (BRASIL, 2013d), que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS 20 do IASB), e dispõe sobre a contabilização e divulgação de subvenção governamental.

Tal norma determina o tratamento contábil da subvenção governamental como receita na demonstração do resultado e, ainda, destacando uma peculiaridade da legislação brasileira, indica a existência de situações que impedem a distribuição ou o repasse aos sócios ou acionistas, sendo necessária a sua retenção, após o trânsito pelo resultado, em conta específica do patrimônio líquido, denominada “reserva de incentivos financeiros”. Também aponta a necessidade de divulgação das seguintes informações:

- (a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;
- (b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e

uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;
 (c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida (BRASIL, 2013d).

A título ilustrativo, apresenta-se como exemplo de contabilização das subvenções para investimento, as demonstrações financeiras referentes ao exercício findo em 31/12/2015 e relatório de auditores independentes da Cia Hering, publicizados e disponíveis no sítio eletrônico da companhia, em relação com investidores (CIA.HERING, 2016). Nesse caso, atuou como auditoria independente a Deloitte Touche Tohmatsu.

As contas do Balanço Patrimonial relacionadas com as subvenções governamentais são as seguintes: “obrigações por incentivo fiscais” no passivo não circulante, e “reservas de lucros” no patrimônio líquido, objeto de comentários nos itens 19 e 24 das notas explicativas.

A Nota 19, como se transcreve abaixo, inicialmente, ao tratar das obrigações por incentivos fiscais, arrola o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC), o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC III), o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte (PROADI) e o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (PRODUZIR).

Tabela 1: “19 – OBRIGAÇÕES POR INCENTIVOS FISCAIS”

	Controladora e Consolidado			
	Circulante		Não circulante	
	2015	2014	2015	2014
PRODEC - SC (a)	7.121	13.015	-	6.504
PRODEC III - SC (b)	4.174	2.608	2.728	6.221
PROADI - RN (c)	37	20	-	-
Produzir (d)	-	395	-	-
Outros	-	-	490	490
	11.332	16.038	3.218	13.215

Fonte: CIA.HERING (2016, p. 51).

Constata-se que a Cia Hering faz constar nas suas demonstrações financeiras os saldos de obrigações diretamente relacionadas aos incentivos fiscais PRODEC –SC, PRODEC III – SC, PROADI – RN e PRODUZIR e outros.

Na sequência, após descrever as condições e características de cada programa, esclarece o relatório que alguns dos incentivos acomodam-se como subvenção para custeio e outros como subvenção para investimento.

No caso do estado de Goiás, a Companhia firmou um Termo de Acordo de Regime Especial com a Secretaria de Estado da Fazenda, para assegurar a utilização do benefício denominado Crédito Outorgado, ofertado como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos naquele estado, mediante o estabelecimento de contrapartidas de investimento e geração de postos de trabalho, bastante semelhante à política tributária do Estado de Minas Gerais objeto de análise.

Por tais peculiaridades, os incentivos fiscais de Goiás foram assinalados como subvenção para investimento e, assim, excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O mesmo ocorreu com o incentivo estadual do PROADI, do Estado do Rio Grande do Norte, o TTD e o Fomentar. Os valores recebidos como subvenção para investimento decorrente de tais incentivos fiscais, no montante de R\$106.421 em 2015 (R\$99.901 em 2014) foram contabilizados na conta “reservas de incentivos fiscais”, em conformidade com o artigo 195-A da Lei nº 6.404/76 (BRASIL, 1976), que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízo ou aumento do capital social.

Da Nota Explicativa 24, conforme destaca-se na tabela 2 apresentada a seguir, consta:

Tabela 2: “24 – CAPITAL SOCIAL E RESERVAS: outras reservas de lucros”

Outras reservas de lucros

Incentivos fiscais

Referem-se aos montantes apurados de subvenções recebidas para investimentos (nota explicativa 19) e incentivos de redução do IRPJ conforme segue:

	2015	2014
Lei do Vestuário - GO	186.918	90.190
Pró-Emprego - SC	87.084	87.084
Proadi - RN	80.930	71.236
Fomentar - GO	31.750	31.750
Produzir - GO	6.562	6.562
Lucro Exploração IRPJ	29.449	29.461
Redução Reinvestimento IRPJ	1.605	1.605
	424.298	317.888

Em 2015, constitui-se Reserva de Incentivos Fiscais no montante de R\$ 106.422, referente Subvenção para Investimentos. Adicionalmente, houve o ajuste de R\$ (12) na Reserva de Lucro Exploração IRPJ.

A Cia Hering registra no Patrimônio Líquido, especificamente na conta de Reserva de Incentivos Fiscais, as subvenções para investimentos geradas pelos programas governamentais e pela redução de tributos.

Ainda tratando do Capital Social e Reservas, a alínea “(e) Remuneração aos acionistas” traz a demonstração do valor do dividendo mínimo obrigatório, fixado pelo Estatuto Social em 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido do exercício, após a exclusão da reserva de lucro – incentivos fiscais e da reserva legal, demonstrado na tabela 3 a seguir.

Tabela 3: “24 – CAPITAL SOCIAL E RESERVAS: remuneração aos acionistas”

(e) Remuneração aos acionistas

O estatuto social determina a distribuição de um dividendo mínimo de 25% do lucro líquido do exercício, ajustado na forma do art. 202 da Lei 6.404/76.

Lucro líquido do exercício	<u>281.170</u>
(-) Reserva de lucro - incentivos fiscais	(106.410)
(-) Reserva legal	<u>(14.059)</u>
Base de cálculo	<u><u>160.701</u></u>

Fonte: CIA.HERING (2016, p. 78).

Na Demonstração de Resultados, destaca-se a nota 34, denominada Despesa com imposto de renda e contribuição social, em (b) Reconciliação da alíquota efetiva do imposto, onde evidencia o efeito da exclusão das parcelas de subvenção para investimento na apuração do lucro líquido tributável.

Está demonstrado na tabela 4, a seguir reproduzida, quadro inserido na Nota Explicativa 34, da Cia Hering, o montante de despesas com imposto de renda e contribuição social, cuja demonstração trata da reconciliação da alíquota efetiva dos tributos:

Tabela 4: “34 – DESPESA COM IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: Reconciliação da alíquota efetiva do imposto”

	2015	2014	2015	2014
Lucro líquido antes de impostos	254.765	393.117	255.175	391.613
Alíquota vigente:	34%	34%	34%	34%
Expectativa de despesa de acordo com a alíquota vigente	(86.620)	(133.660)	(86.760)	(133.148)
<u>Efeito fiscal sobre as adições e exclusões:</u>				
Resultado de participação em controladas	2.324	1.955	-	-
Subvenção para investimento (i)	36.183	33.966	36.183	33.966
Juros sobre capital próprio	21.099	15.589	21.099	15.589
Varição cambial liquidação Euronotes (ii)	53.533	-	53.533	-
Incentivos PAT, Lei Rouanet e FIA	-	4.109	-	4.109
Redução IRPJ Lucro da Exploração	-	5.527	-	5.527
Outras adições (exclusões) permanentes	(114)	(1.745)	1.940	1.211
Imposto de renda e contribuição social	26.405	(74.259)	25.995	(72.746)
Imposto de renda e contribuição social corrente	2.041	(73.634)	1.631	(74.042)
Imposto de renda e contribuição social diferido	24.364	(625)	24.364	1.296
Alíquota efetiva	-10%	19%	-10%	19%

(i) Refere-se aos benefícios fiscais PRODUIR, PROADI, TTD e Crédito Outorgado (Lei do vestuário), mencionados na nota explicativa 19.

Fonte: CIA.HERING (2016, p. 87).

Na reconciliação, a companhia destaca os benefícios fiscais dos incentivos, e aponta os efeitos sobre os cálculos dos tributos, gerando, no exercício de 2015, alíquota efetiva de cobrança dos tributos (IRPJ e CSLL) inferior a 10% (dez por cento) do lucro líquido do exercício antes de impostos, quando inicialmente em 34% (trinta e quatro por cento) pela alíquota vigente.

No exercício anterior, 2014, não houve redução dos tributos, em razão da variação cambial passiva decorrente de um empréstimo em moeda estrangeira Eurobonus, que a companhia mantinha com sua controladora, Henring Overseas Ltda, e foi liquidado, gerando uma redução de R\$53.533 na rubrica de provisão com o imposto de renda e contribuição social.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Minas Gerais por intermédio do Regime Especial de Tributação, desde que observadas as condições legais, podem enquadrar-se na categoria “subvenção para investimento”. Isso porque, como visto, através da prévia assinatura de “Protocolo de Intenções” entre o contribuinte interessado e o Estado de Minas Gerais, que fundamenta o tratamento tributário diferenciado (TTD), a concessão e a manutenção de tal incentivo estão condicionadas à realização de investimentos, seja na implantação ou na expansão de empreendimentos econômicos.

Para fins de tratamento do mencionado benefício fiscal estadual como subvenção para investimento e sua contabilização, de maneira a não submeter tais valores à tributação do IRPJ e da CSLL, é imprescindível a análise e controle das parcelas recebidas pelo departamento contábil fiscal da pessoa jurídica beneficiada, conjuntamente com seus auditores internos e externos, de modo a confirmar se estão presentes todos os requisitos legais exigidos e cuidar para que haja a correta contabilização.

A partir da Lei nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007b), e em consonância com a Lei 11.941/2009, a subvenção governamental deve ser contabilizada, observado o regime de competência, como receita, uma vez que é recebida de terceiros, e não dos sócios ou acionistas, revertendo em benefício da pessoa jurídica subvencionada. A parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento deve ser excluída do LALUR, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, e mantida em reserva de lucros – reserva de incentivos fiscais, não sendo permitida a distribuição de tais valores, que só poderão ser destinados à capitalização ou absorção de prejuízos.

Trata-se, como se viu, de questão controversa no âmbito da RFB, onde a tendência é considerar, de forma generalizada e sem o devido aprofundamento das circunstâncias específicas, os benefícios concedidos pelos Estados e/ou Distrito Federal como subvenção para custeio e, portanto, sujeitos à tributação pelo IRPJ e CSLL. A ausência de previsão legal para outorga do benefício em contrapartida a investimentos, idealizado apenas no bojo de um Protocolo de Intenções e no conturbado ambiente da guerra fiscal, pode, sob a ótica fiscal, prejudicar a identificação do benefício como subvenção para investimento. Além disso, para fins

de enquadramento do benefício fiscal como subvenção para investimento, a RFB exige a sua efetiva e específica aplicação na aquisição dos bens e direitos necessários à implantação ou expansão do empreendimento econômico, bem como a exata correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos subvencionados, de modo a indicar como limite quantitativo da intributabilidade o montante dos investimentos previstos. A Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015 (BRASIL, 2015b), incorporou tal exigência.

Já as mais recentes decisões do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais firmam-se pela não tributação do IRPJ e da CSLL em casos de subvenção para investimento, nos quais insere a concessão de benefícios de redução do ICMS com o objetivo de promover a implantação ou expansão de empreendimento econômico, inclusive com o abrandamento das condições previstas no Parecer Normativo CST nº 112/78 (BRASIL, 1979), tendo, em alguns julgados, como irrelevante à caracterização da subvenção para investimento a aplicação direta e exclusiva dos valores subvencionados ao projeto de investimento predeterminado, assim como desnecessária a análise

Para fins de intributabilidade pelo IRPJ e pela CSLL da subvenção governamental, embora não seja necessário o perfeito sincronismo entre o momento da aplicação e o gozo do benefício, é importante que o beneficiário mantenha um controle sobre a destinação de recursos na expansão ou implantação do empreendimento e o montante “recebido” (desoneração do ICMS), de forma a evidenciar a destinação dos valores subvencionados à consecução do objetivo final do projeto, tal qual previsto no Protocolo de Intenções.

Em relação à contribuição para o PIS e a Cofins, embora a RFB tenha se inclinado pela inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, quando apuradas pelo regime não cumulativo, o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem afastado tal incidência, seja sob o fundamento de que os benefícios que resultam na redução do ICMS não integram o faturamento e tampouco a receita, ou, se preenchidos os requisitos para fins de enquadramento do benefício como subvenção para investimento e não tributável pelo IRPJ e pela CSLL, impõe-se afastar também do escopo da tributação do PIS e da Cofins.

Reforçando a intributabilidade, a Medida Provisória nº 627/2014 (BRASIL, 2013a), convertida na Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014a) (vide art. 54 e

55), incluiu o inciso X ao §3º do art. 1º, da Lei nº 10.637/2002 (BRASIL, 2002) e o inciso IX ao §3º, do art. 1º, da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003), de modo a expressamente excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins 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.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. *Ação Cautelar nº 2.611 MC / MG - Minas Gerais*. Medida cautelar em ação cautelar. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 07 de maio de 2010a. Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_3_9_10_1.pdf>. Acesso em: 31 maio 2016.

Brasil. CFC - Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução 2013/NBCT07(R1)*. Altera a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG 07 que dispõe sobre subvenção e assistência governamentais. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 20 dez. 2013d. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/NBCTG07\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/NBCTG07(R1))>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. 1988a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967*. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 28 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0288.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968*. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 31 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979*. Altera a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 17 dez. 1982. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1730.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988*. Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social -PIS e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 30 jun. 1988b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2445.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988*. Altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 22 jul. 1988c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2449.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998*. 1998e. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015*. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 nº Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 17 abr. 2015a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

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. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991*. Dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 24 out. 1991a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8248.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991*. Dá nova redação ao § 1º do art. 3º aos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ao caput do art. 37 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 e ao art. 10 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 31 dez. 1991b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8387.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992*. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 24 dez. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998*. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 26 nov. 1998a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 28 nov. 1998b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001*. Altera a Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, a Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, dispondo sobre a capacitação e competitividade do setor de tecnologia da informação. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 12 jan. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10176.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 30 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007*. Dispõe sobre os incentivos às indústrias de equipamentos para TV Digital e de componentes eletrônicos semicondutores e sobre a proteção à propriedade intelectual das topografias de circuitos integrados, instituindo o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital – PATVD; altera a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga o art. 26 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 31 maio. 2007a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11484.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

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. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 28 dez. 2007b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009a*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nº 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 28 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

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; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 14 maio 2014a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970*. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 10 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 9 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991*. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 21 dez. 1991c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008*. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 4 dez. 2008a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013*. 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; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 12 nov. 2013a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995*. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 29 nov. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1212.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Medida Provisória nº 1.676-38, de 26 de outubro de 1998*. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 27 out. 1998c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/1676-38.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998*. 1998d. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1724.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo nº 10120.725306/2012-10*. Acórdão nº 1102-001.203. Assunto: Imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ. Relator: Ricardo Marozzi Gregorio. 24 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Ac.%201102001.203.PDF>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil - RFB. *Solução de Consulta nº 22, de 16 de março de 2011*. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 26 abr. 2011a. Disponível em: <<http://www.contabil-experts.com.br/topico/368-solucoes-de-consulta-rfb-publicadas-em-26042011>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil - RFB. *Solução de Consulta nº 46, de 1 de agosto de 2011b*. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20110725+%3C+=+20110805&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=29&f=G&l=20&s1=&s6=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20110725+%3C+=+20110805&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=29&f=G&l=20&s1=&s6=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil - RFB. *Solução de Consulta nº 130, de 17 de agosto de 2009b*. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/885330/pg-642-secao-1-diario-oficial-da-uniao-dou-de-23-09-2009>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil - RFB. *Solução de Consulta nº 135, de 16 de agosto de 2012*. Assunto: Imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 26 out. 2012a. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_23903556_SOLUCAO_DE_CONSULTA_N_135_DE_16_DE_AGOSTO_DE_2012.aspx>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil - RFB. *Solução de Consulta nº 243, de 12 de dezembro de 2012*. Assunto: Imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 8 jan. 2013b. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_24092244_SOLUCAO_DE_CONSULTA_N_243_DE_12_DE_DEZEMBRO_DE_2012.aspx>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil - RFB. *Solução de Consulta nº 324, de 8 de maio de 2012b*. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20120507+%3C+=+20120514&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=22&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20120507+%3C+=+20120514&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=22&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 2, de 2 de janeiro de 1978*. As subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária (Regulamento do Imposto de Renda art. 155. d) são as destinadas ao custeio ou operação, não alcançando as que se destinem, especialmente à ,realização de investimentos. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 16 jan. 1978. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/4eu/parecer-normativo-coordenador-do-sistema-de-tributacao-cst-n-2-de-02011978>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978*. Imposto sobre a renda e proventos. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 11 jan. 1979. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/52x9/parecer-normativo-coordenador-do-sistema-de-tributacao-cst-n-112-de-29121978>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Processo nº: 19515.000775/2007-98*. Relatora: Valdete Aparecida Marinheiro. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 14 jan. 2016. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/107084228/dou-secao-1-14-01-2016-pg-25>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013*. Dispõe sobre o Regime Tributário de Transição (RTT) instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 17 set. 2013c. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=46031&visao=anotado>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Receita federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.555, de 24 de novembro de 2014*. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, 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, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 26 nov. 2014b. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Receita federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.556, de 31 de março de 2015*. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, 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, e dá outras providências. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 1 abr. 2015b. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=62635>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.026 de 15 de abril de 2005*. Aprova a NBC T 19.4 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 9 maio 2005a. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct19_4.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.143 de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 28 nov. 2008b. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1143_2008.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. *Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.305 de 25 de novembro de 2010*. Aprova a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]. Brasília, 2 dez. 2010c. Disponível em: <http://www.valorjuridico.com.br/legislacao/resolucaocfc1305_2010.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Senado Federal. Secretaria de Informação Legislativa. *Resolução nº 22, de 1989*. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Senado Federal, 19 de maio de 1989. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Senado Federal. Secretaria de Informação Legislativa. *Resolução nº 13, de 2012c*. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Senado Federal, 25 de abril de 2012. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial: AgRg no REsp nº 1.329.781 RS 2012/0127046-6*. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. 2012d. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22861906/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1329781-rs-2012-0127046-6-stj/inteiro-teor-22861907>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4635 MC-AgR-Ref/SP*. Relator: Celso de Mello. Brasília, 11 de dezembro de 2014c.

Disponível em:

<<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2QUWmWAqyckJ:www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp%3Fid%3D298492132%26tipoApp%3D.pdf+%cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal de Justiça Estadual do Estado do Rio Grande do Sul. *Recurso Extraordinário nº 628.075 de 6 de agosto de 2010b*.

Assunto: Direito Tributário - Impostos; ICMS; Imposto sobre Circulação de Mercadorias; Crédito Tributário; Creditamento; Incentivos fiscais. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=3928967>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 148.754 RJ, de 24 de junho de 1993*. Assunto: Constitucional art. 55-II da carta anterior. Contribuição para o PIS. Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988. Inconstitucionalidade. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em:

<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14707536/recurso-extraordinario-re-148754-rj>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 346.084 PR, de 9 de novembro de 2005b*. Assunto: Constitucionalidade Superveniente - art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 - Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Tributário - Institutos - Expressões e vocábulos - Sentido.

Contribuição Social - PIS - Receita bruta - Noção - Inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em:

<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/762577/recurso-extraordinario-re-346084-pr>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 357.950-9 Rio Grande do Sul, de 18 de maio de 2005c*. Assunto: Cofins. Alíquota. Base de cálculo.

Compensação da Confins com a contribuição social sobre o lucro. Anterioridade mitigada. Lei nº 9.718. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re357950.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 358.273-9 Rio Grande do Sul, de 18 de maio de 2005d*. Assunto: Constitucional. Tributário. PIS. EC 20/98.

Lei 9718/98. Alargamento do conceito de faturamento. Constitucionalidade. Lei Complementar. Inexigência. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re358273.pdf>>. Acesso em: 31 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 390.840 MG, de 9 de novembro de 2005e*. Assunto: Constitucionalidade Superveniente - art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 - Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Tributário - Institutos - Expressões e vocábulos - Sentido. Contribuição Social - PIS - Receita Bruta - Noção - Inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/762576/recurso-extraordinario-re-390840-mg>>. Acesso em: 31 maio 2016.

CIA.HERING. Relações com Investidores. Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes. *Demonstrações Financeiras referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2015 e Relatório dos Auditores Independentes*. 25 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://hering.riweb.com.br/list.aspx?idCanal=1f9CTbqShhJ3ljTmRR8m5A==>>. Acesso em: 31 maio 2016.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *FIPECAFI - Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. Suplemento nº 1. 1. ed., 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *FIPECAFI, Manual de Contabilidade Societária (aplicável a todas as sociedades) de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MINAS GERAIS. *Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002*. Aprova o 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: <<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=DEC&num=43080&comp=&ano=2002&texto=original>>. Acesso em: 31 maio 2016.

MINAS GERAIS. *Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008*. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Diário Oficial do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 4 mar. 2008. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

MINAS GERAIS. *Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975*. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

MINAS GERAIS. *Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001 de 15 de setembro de 2014*. Aprova o Manual de Orientação para o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes das operações alcançadas por tratamento tributário diferenciado, assegurado na legislação tributária ou concedido mediante regime especial de tributação. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte, 16 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/portarias/2014/port_sutri_sufis_saif_001_2014.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. *Resolução nº 3.166, de 11 de julho de 2001*. Veda a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2001/rr3166_2001.htm>. Acesso em: 31 maio 2016.

PIZOLO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. nº 55, São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda. *Comunicado CAT nº 36, de 29 de julho de 2004*. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, 30 de julho de 2004. Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/comunicados_cat/ccat362004.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 31 maio 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.