

Carf debate tributação de subvenções para investimento



Fernando Brasil
conselheiro do Carf

Com vistas a atrair e incentivar investimentos, nas últimas décadas muitos

Estados concederam incentivos fiscais, geralmente sob a forma de benesses referentes ao ICMS.

Para que possamos melhor analisar a jurisprudência do Carf sobre o tema, faz-se necessário um breve retrospecto sobre o tratamento contábil e tributário dado às subvenções.

Esses benefícios são considerados subvenções que, segundo o CPC 07, seriam espécies de assistência governamental, em geral de natureza pecuniária, concedidas a determinadas entidades, em regra, com o compromisso passado ou futuro do cumprimento de determinadas condições sempre relacionadas às suas atividades operacionais.

Ao longo do tempo, as normas contábeis e tributárias se alteraram no que diz respeito ao registro e efeitos dessas subvenções.

No âmbito tributário, desde a edição do Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, distinguiu-se o conceito de subvenções para custeio e para operações, das subvenções para investimentos: enquanto as para custeio ou operações referem-se a recursos destinados a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações, as subvenções para investimento, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos-, destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico.

No que diz respeito às subvenções para custeio, tanto a legislação tributária quanto a ciência contábil jamais divergiram: ambas devem ser registradas e computadas como receitas, compondo o resultado do respectivo período de apuração. Destaca-se o disposto no art. 392, I, do RIR/99 que determina que as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser computadas na determinação do lucro operacional (entendimento mantido no art. 442 do RIR/2018).



Já as subvenções para investimento, até o advento da Lei nº 11.638/2007, não compunham o resultado do exercício, devendo ser registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do art. 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76). Após a edição da Lei nº 11.638/2007, conforme já abordado, o CPC 07, em seu item 12, determinou que as subvenções, incluindo as para investimento, devem transitar pelo resultado do exercício, ou seja, devem ser contabilizadas como receitas.

De igual forma, na seara tributária, dispunha o art. 443 do RIR/99 que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não seriam computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital que somente poderiam ser utilizadas para absorver prejuízos ou ser incorporadas ao capital social.

Adaptando-se ao novo regramento contábil, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (art. 523 do RIR/2018) consignou que as subvenções para investimento – concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público – não serão computadas para fins de determinação do lucro real desde que sejam registradas na conta Reserva de Incentivos Fiscais – conforme possibilita o art. 195-A da Lei nº 6.404/76 -, somente podendo ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento de capital. Relativamente ao PIS e à Cofins, os arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, alterando as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, preveem expressamente que não integram suas bases de cálculo as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, *concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* [1]–[2].

Desse modo, as subvenções para investimento atualmente são registradas como receitas, embora não sujeitas à incidência de tributos federais desde que cumpridas as exigências fiscais.

Ainda no que diz respeito ao PN CST nº 112/78, e já iniciando a exposição sobre o entendimento do Carf sobre o tema, talvez o ponto de maior controvérsia seja a exigência de sincronismo entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento.



Nos Acórdãos 9101-002.329 e 9101-002.335, julgados na sessão de 04/05/2016, por unanimidade de votos, negou-se provimento aos recursos especiais da Fazenda Nacional, confirmando-se o cancelamento integral das exigências. Nesses precedentes entendeu-se que não seria suficiente para caracterizar como subvenção para investimento a norma estadual que concedeu o incentivo fiscal estabelecer critérios de implantação e expansão como condição para sua concessão, havendo necessidade de comprovação *do efetivo investimento* nas operações da pessoa jurídica beneficiária desse benefício, o que teria restado caracterizado naquela operação. No que diz respeito ao sincronismo entre recebimento/gozo da subvenção e a aplicação dos recursos, decidiu-se ainda que, em caso de implantação de investimento, não haveria como se exigir o perfeito sincronismo entre o gozo do benefício e sua efetiva aplicação, relativizando tal exigência do PN CST nº 112/78. Tal conclusão funda-se no raciocínio de que, tratando-se, muitas vezes, de incentivo fiscal em forma de créditos presumidos de ICMS, haveria necessidade prévia do investimento para somente após o início das operações da empresa falar-se em gozo de benefício fiscal em forma de redução do ICMS a recolher.

Na sessão de 13/03/2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em ativo fixo para que essa fosse classificada como sendo *para investimento*, podendo o investimento ser realizado também em estoques, mantendo o mesmo entendimento dos precedentes citados no que diz respeito à relativização do sincronismo entre benefício e aplicação dos recursos, exigindo como requisito para não tributação para fins de IRPJ e de CSLL o cumprimento do compromisso de investimento previsto na lei estadual instituidora do benefício fiscal (Acórdão 9101-002.566). A exigência tratava de três incentivos fiscais distintos, sendo restabelecida a exigência apenas em relação àquele em que “a norma estadual, em tese, **não** apresenta exigência mensurável para a aplicação dos recursos. Não há condição objetiva a ser cumprida, não se fala sobre valores e muito menos sobre o tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Tampouco há menção a controle na aplicação de recursos, o que não causa estranheza, considerando os requisitos vagos apresentados pela legislação estadual”, concluindo a turma julgadora tratar-se de subvenção para custeio.

Ainda no ano de 2017, nos Acórdãos 9101-003.084, 9101-003.167 e 9101-003.171 firmou-se o entendimento que para a possibilidade de exclusão das subvenções tidas como para investimento haveria se cumprir três requisitos, a saber: (a) a intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos^{1/4} (b) registro da subvenção para investimentos como Reserva de Capital^{1/4} e (c) efetiva implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em relação ao PIS e a Cofins no regime cumulativo, nos Acórdãos 9303-005.270 e 9303-005.503, julgados em 2017, decidiu a 3ª Turma da CSRF que, conforme entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 358.273, as subvenções, tanto para custeio quanto para investimento), não se amoldariam ao conceito de faturamento, portanto, estariam fora do campo de incidência dessas contribuições naquele regime.

Já no que atine ao regime não-cumulativo de PIS e de Cofins, nos Acórdãos 9303-004.560, 9303-005.503, 9303-006.541 e 9303-007.650 (julgados entre o final de 2016 e o final de 2018), o mesmo



colegiado consignou que créditos presumidos de ICMS também não poderiam ser considerados receita, mas sim redução de custos, não ensejando a incidência de PIS e Cofins ainda que se tratando do regime da não-cumulatividade.

Contudo, com o advento dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o art. 9º dessa lei complementar inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal *são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput* de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, *inclusive*, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Convém, agora, analisar os julgamentos realizados à luz do disposto nos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2007.

A 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema na sessão de 18/01/2018, por meio da Resolução 9101-000.039, decidindo que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que haja o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Confaz, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplica-se o novo tratamento trazido por essa norma, qual seja, para que o benefício fiscal estadual seja considerado subvenção para investimento exige-se tão somente o cumprimento dos requisitos do *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber: (a) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; (b) registro em Reserva de Lucros. No caso concreto, o colegiado converteu o julgamento em diligência a fim de aguardar o prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/17 para que o Estado subvencionador promovesse o registro e exigidos pela nova legislação. É importante ressaltar que o colegiado deixou claro que não haveria mais que se falar em exigência do sincronismo exigido pelo PN CST nº 112/78.

Confirmando esse entendimento, no Acórdão 9101-003.841 (sessão de 03/10/2018), por unanimidade de votos o recurso especial do contribuinte foi provido, cancelando-se integralmente a exigência em razão de o ente subvencionador já ter promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se o efeito retroativo absoluto dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003. Além disso, por se tratar de exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, rejeitou-se a possibilidade de dar tratamento distinto ao de subvenção para investimento ao montante obtido a título de incentivo fiscal pela ausência de aplicação desses valores em Ativo “Permanente”.

Ainda sobre o tema, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em julgamentos realizado nas sessões de março de 2019, converteu dois julgamentos em diligência. Na Resolução 1402-000.833, em razão de a autoridade fiscal ter classificado as subvenções como sendo para custeio, em que pese seguir o entendimento da 1ª Turma da CSRF no que diz respeito à retroatividade irrestrita da Lei Complementar nº 160/2017 e afastar a discussão sobre sincronismo entre a subvenção e o efetivo investimento por ser exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, consignou-se que esse dispositivo possui a mesma redação do DL 1598/77, exigindo-se que a lei estadual que concedeu a subvenção preveja o "estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos", sendo

necessário ainda constatar se os registros contábeis da subvenção referem-se à absorção de prejuízos ou aumento de capital. Como o ato concessório não constava dos autos e a Fiscalização não questionou a destinação das subvenções, vez que as classificou como de custeio, converteu-se o julgamento em diligência para a averiguação do cumprimento de tais requisitos.

Já na Resolução 1402-000.835, considerando-se que os atos concessórios não traziam qualquer referência que permitisse o colegiado extrair a intenção de incentivar empreendimentos econômicos, converteu-se o julgamento em diligência a fim de se verificar se o escopo do incentivo seria para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Relativamente ao PIS e a Cofins, no Acórdão 9303-006.715 (sessão de 15/05/2018), por voto de qualidade, limitou-se a retroatividade da Lei Complementar nº 160/2017 ao início de vigência da Lei nº 12.973/2014. No mesmo sentido, o Acórdão 3002-005.382, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário. Na sessão de 11/12/2018, no Acórdão 9303-007.736, por voto de qualidade, a 3ª Turma da CSRF reafirmou tal entendimento.

Conforme se observa, enquanto a 1ª Turma da CSRF vem, reiteradamente, manifestando entendimento de que a nova redação dada ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 possui retroatividade absoluta, aplicando-se a qualquer processo ainda em curso o entendimento de qualquer exigência além das contidas no *caput* de tal dispositivo, tal qual o sincronismo entre a subvenção e o investimento, não pode ser óbice para classificação dessa benesse como subvenção para investimento. Por outro, a 3ª Turma da CSRF, ainda que por voto de qualidade, vem mantendo os lançamentos nas hipóteses em que os fatos geradores sejam anteriores ao início da vigência da Lei nº 12.973/2014, e o contribuinte, por exemplo, não comprove o *efetivo* investimento na expansão do empreendimento de modo *sincronizado* ao gozo da subvenção.

Assim sendo, faz-se necessário aguardar novas decisões da 1ª e da 3ª Turmas da CSRF a fim de que se verifique se haverá uma convergência de entendimento entre esses colegiados, ou, caso prevaleça a divergência de posições entre as turmas, se existirá provocação para que seja proferida Resolução do Pleno do Carf, conforme previsto no art. 76 do Anexo II do Regimento Interno do Carf.

[1] O § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dispõe ainda que as subvenções para investimentos serão tributadas inclusive quando houver capitalização da subvenção em caso de redução de capital já realizada nos cinco anos anteriores à data da subvenção, ou ainda posterior restituição aos sócios da pessoa jurídica em caso de futuras reduções de capital, e, por fim, se o montante percebido integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

[2] Durante a vigência do denominado Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941/2009 (anos-calendário de 2008 a 2013), as subvenções para investimento também puderam ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 18), praticamente nas mesmas condições posteriormente adotadas pela Lei nº 12.973/2014. No que diz respeito ao PIS e à Cofins, em seu art. 21 determinou-se que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas de suas bases de cálculo.