# Opinião: Subvenção para investimentos, Fisco e pacto federativo

**1) Breve contexto histórico**

Ultimamente muitos artigos de especialistas da área tributária têm sido publicados criticando efusivamente a resposta dada pelo fisco federal na Solução de Consulta Cosit 108/2021, cujo entendimento teria sido sobremaneira modificado quando comparada com a Solução de Consulta Cosit

Ao longo dos anos foi travada uma batalha jurídica no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e no Poder Judiciário acerca do conceito de "subvenção para investimentos" consubstanciado no Parecer Normativo CST 112/78, em que se discutia o entendimento da fiscalização da administração tributária federal.

Numa apertada síntese, a legislação do Imposto de Renda sempre permitiu que as receitas com subvenção para investimentos fossem excluídas na apuração do lucro real, para os fins do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, assim entendida aquelas que decorrerem de benesses concedidas pelo poder público através de incentivos fiscais na apuração de tributos, como é o caso do ICMS, entre outras hipóteses. Contudo, para a não tributação de tais receitas sempre foi exigida a constituição de uma reserva de capital (atualmente reserva de incentivos fiscais), no patrimônio líquido.

O cerne da discussão residia no fato de que a fiscalização exigia a comprovação de que os recursos que deixaram de ingressar nos cofres públicos em razão de tais incentivos foram efetivamente utilizados na contrapartida exigida pelo ente tributante, que, via de regra, se dava na realização de novos investimentos (aquisição de máquinas, por exemplo). Essa exigência ficou conhecida no meio jurídico como "dinheiro carimbado", ou seja, como se a empresa devesse reservar uma quantia numa conta corrente específica para a realização de tais investimentos.

Quando a empresa deixava de cumprir as mencionadas exigências, o Fisco federal considerava que tais receitas se enquadravam no conceito de subvenção para custeio — e não como subvenção para investimentos, o que implicava na cobrança não somente do IRPJ e da CSLL, mas também do PIS e da Cofins (quando a empresa fosse tributada no regime não cumulativo).


2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Finalmente, no ano de 2017 foi publicada a Lei Complementar 160, que alterou o artigo 30 da Lei 12.973/2014 para dispor que *"consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e pelo Distrito Federal"*.

A partir de então muitos especialistas passaram a defender que qualquer espécie de benefício fiscal (a exemplo da isenção e da redução de base de cálculo do ICMS) poderia ser enquadrado no conceito de subvenção para investimentos, e, portanto, excluído da apuração do IRPJ (lucro real) e da base de cálculo da CSLL (no e-LALUR e e-LACS).

Pretendemos com o presente articulado apresentar a nossa visão sobre a questão posta, principalmente em relação às citadas soluções de consulta, bem como ainda uma proposta alternativa para um melhor proveito econômico por parte dos contribuintes.

**2) A contextualização do artigo 30 da Lei 12.973/2014**

Prescreve o *caput* do artigo 30 da Lei 12.2973/2014 que *"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 sejam registradas em conta de reservas de incentivos fiscais, no grupo de reserva de lucros, no patrimônio líquido.

A LC 160/2017 veio a acrescer o §4º ao referido artigo 30, da seguinte forma:

*"§4º. Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do* caput *do artigo 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições* ***não previstos neste artigo****"*.

Grifamos a parte final do texto acrescido para afirmar que tais requisitos ou condições encontram-se textualmente no mesmo artigo 30, e mais precisamente em seu *caput*. Revisitemos:

*"Artigo 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 artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro 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"*.

Observamos, pois, que um dos requisitos previstos no *caput* do artigo 30 é que a subvenção seja *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* para que possua os devidos efeitos pretendidos do seu §4º.


2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Aliás, essa é uma técnica de interpretação prevista na LC 95/98 quando preconiza no seu artigo 11 que para a obtenção de ordem lógica as disposições normativas deverão *expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo.*

Em outras palavras, não poderemos fazer uma leitura isolada do §4º sem estar devidamente concatenado com o que diz o *caput* do mesmo artigo 30, a ponto de afirmar que as regras previstas naquele parágrafo seria de maneira geral e irrestrita de modo a entender que não poderia a administração tributária federal exigir que a subvenção para investimentos que fosse *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* para que se pudesse ter os efeitos tributários desejados.

Nas respostas das Soluções de Consultas 145/2020 e 108/2021 se exige que as subvenções para investimentos *tenham sido concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos* para que possam ser afastadas da tributação do IRPJ e da CSLL.

A novidade em relação à SC 108/2021 é que caso o incentivo fiscal concedido pelo ente tributado não contenha nenhuma contrapartida a ponto de *não* ser exigido nenhum investimento mínimo para a implantação ou expansão do empreendimento, ou seja, sem qualquer ônus (apenas bônus) não se enquadraria na hipótese aqui avençada.

Ademais, na SC 108/2021 se trata de questão relacionada com o benefício fiscal de redução da base de cálculo do ICMS previsto no Convênio ICMS 52/91 relacionado com as operações com máquinas e equipamentos industriais e agrícolas.

Na formulação de sua consulta a consulente afirma categoricamente que *"não direciona e nunca direcionou os montantes equivalentes ao benefício fiscal da redução da base de cálculo do ICMS como contrapartida em aquisição de ativos de expansão ou ampliação econômica".*

E nem poderia porque o mencionado Convênio ICMS 52/91 não faz qualquer exigência nesse sentido e nem tampouco faz menção à implantação ou expansão das atividades da empresa beneficiada.

Resta, pois, evidenciada a diferença entre os dois casos apresentados na SC 145/2020 e na SC 108/2021, não podendo se exigir qualquer equivalência no tratamento tributário na resposta dada pela administração tributária federal.

Ainda que se pudesse admitir a pertinência do enquadramento do incentivo fiscal da redução da base de cálculo do ICMS em questão como subvenção para investimentos não nos parece razoável se permitir a exclusão do lucro real pela simples razão de que os valores que deixaram de ser repassados aos cofres do Estado por conta do benefício não transitam pelo resultado, não havendo justa razão para tal exclusão.

Isso porque o valor do imposto a ser lançado na contabilidade da empresa é exatamente o ICMS destacado no respectivo documento fiscal, que já está reduzido por conta do benefício fiscal de redução de base de cálculo.


2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Com efeito, não existe contrapartida de uma *receita* a ser contabilizada já que a conta de *ICMS a recolher*, no passivo, reflete o montante a recolher do imposto após a aplicação do benefício fiscal da redução de base de cálculo, não havendo contrapartida a ser lançada como *receita*. Ora, não se pode excluir uma *receita* que não transitou pelo resultado, e que não impactou, por via de consequência, o lucro tributável.

Ainda nesse contexto, importa trazer à discussão as regras de contabilização das subvenções do poder público previstas no CPC 07. Segundo o pronunciamento contábil, subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, *concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições* relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Observa-se, portanto, que certamente o benefício fiscal da redução de base de cálculo de que trata o Convênio ICMS 52/91 não se enquadra no referido contexto por não haver contrapartida.

Entendemos que o mesmo procedimento será aplicado quando se tratar de uma *isenção* quando o documento fiscal não contempla o destaque do imposto, não gerando, do mesmo modo, reconhecimento contábil da *despesa* com o imposto que deixou de ser recolhido.

Nesse particular, há quem sustente que a *despesa* com o ICMS que deixou de ser recolhido em razão da isenção deveria ser reconhecida no resultado por conta do referido CPC 07. Diz o pronunciamento que *"o registro do reconhecimento contábil dessa redução como subvenção para investimento deve ser efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente".*

Ocorre que tal previsão somente — e tão somente — consta no item 38E do capítulo denominado "Redução ou isenção de tributo em área incentivada" dispondo claramente acerca do imposto sobre a renda, a exemplo das empresas localizadas na região da Sudam ou da Sudene, ficando evidente que não se aplicaria para os incentivos fiscais concedidos no âmbito da legislação estadual do ICMS.

Ainda que se pudesse admitir a possibilidade de se registrar a redução do ICMS concedida pelo dito convênio como se devida fosse a *despesa* certamente que seria uma exigência exclusivamente em decorrência das novas normas contábeis, o que não poderia ocasionar reflexos fiscais por conta da neutralidade tributária. Ademais, na SC 15/2020 o Fisco federal entendeu pela indedutibilidade da *despesa* com o fulcro no artigo 131 da IN RFB 1.700/2017 quando afirma que para ser dedutível deverá representar o *pagamento* do tributo, o que certamente não seria o caso em exame.

Pois bem!!! Essas são as nossas considerações acerca da discussão das respostas das Soluções de Consultas nº 145/2020 e 108/2021 e passaremos a analisar uma outra questão atinente às subvenções para investimentos.


2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

**3) A reserva de incentivos fiscais e o princípio do pacto federativo**

Comentamos que a Lei 12.973/2014 prescreve que a reserva de incentivos fiscais somente poderá ser utilizada para: 1) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou 2) aumento do capital social.

Em outras palavras, os valores que transitarem pela referida conta de reservas de incentivos fiscais não poderão ter outra destinação, a exemplo da distribuição aos acionistas ou sócios, sob pena de serem tributados para o IRPJ e CSLL.

Ocorre que muitas das empresas, notadamente as empresas multinacionais que possuem o controle societário de pessoas com sede no exterior, necessitam de receber os lucros auferidos pelas investidas para os fins de retorno do investimento. Então, surge a pergunta: como deixar de constituir a reserva de incentivos fiscais de maneira que a totalidade dos lucros possam ser distribuídos aos acionistas e sócios sem que sejam tributados para o IRPJ e CSLL?

*Ab initio*, defendemos que os incentivos fiscais concedidos pelos estados, sejam eles classificados como subvenção para investimentos ou para custeio, na visão fiscal, não poderão ser imputados como receita para os fins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em razão da cláusula pétrea atinente ao princípio federativo (Constituição Federal/88, artigo 150, VI, e artigos 145 ao 162).

Isso porque a benesse fiscal concedida por um ente federativo viola sobremaneira o princípio da separação dos poderes, também denominado de pacto federativo, na medida em que um ente da federação (em nosso caso, a União) estaria invadindo a competência estadual insculpida na Carta Magna, por conta da concessão do incentivo fiscal do ICMS.

Ademais, a tributação da subvenção concedida pelos estados-membros finda por esvaziar o favor fiscal ao retirar a verdadeira intenção de fomentar os empreendimentos como forma de atração de investimentos aumentando a mão de obra empregada e a circulação dos recursos na economia.

Aliás, o STJ firmou orientação acerca da inviabilidade da inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL, na medida em que o entendimento contrário sufragaria a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou (AgInt no REsp 1.671.906/RS, r. ministra Regina Helena Costa, 1ª Turma em 12/12/2017; EREsp 1.517.492-PR, 1ª Seção do STJ em 8/11/2017).

Curioso notar que no julgamento do Tema 957 (RE 1.052.277) o STF entendeu que a questão afeta ao IRPJ e a CSLL é de cunho infraconstitucional e que não caberia à Corte Suprema a sua apreciação mas ao STJ. E, logo após esse julgamento o STJ referendou a tese dos contribuintes no citado EREsp 1.517.492-PR, 1ª Seção do STJ em 08.11.2017.


2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Em sentido oposto e de maneira injustificada, o mesmo STF reconheceu a repercussão geral no RE 835.818/PR (Tema 843), mas em relação à possibilidade da imputação dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, cujo julgamento iniciado em março de 2021 foi suspenso em razão do pedido de vistas do ministro Dias Toffoli mas que já se formou maioria (6 a 4) a favor da tese acima avençada.

**4) Conclusões**
Diante de tais premissas, entendemos que:

a) Não existe qualquer ilegalidade na interpretação à luz da legislação infraconstitucional do entendimento manifestados nas Soluções de Consulta 145/2020 e 108/21; e,

b) É manifestamente inconstitucional a cobrança do IRPJ e da CSLL *em virtude da não constituição da reserva de incentivos fiscais sobre as receitas de subvenção econômica* concedidas pelos estados-membros na modalidade de incentivos fiscais.

**Date Created**
04/01/2022


2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.