
O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS SUBVENÇÕES E O POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA STJ

CONCEITOS CONTÁBEIS

CONCEITOS TRAZIDOS PELO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1)

- ▶ **Assistência governamental** é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos.

Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

CONCEITOS TRAZIDOS PELO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1)

- ▶ 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.

Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

CONCEITOS TRAZIDOS PELO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1)

- ▶ Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja **condição principal** para que a entidade se qualifique é a de que ela **compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo**. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

CONCEITOS TRAZIDOS PELO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1)

- ▶ Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos.

CONCEITOS TRAZIDOS PELO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1)

- ▶ Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.).

Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar.

A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.

TRATAMENTO CONTÁBIL

TRATAMENTO CONTÁBIL

- ▶ A divisão formal entre subvenção para custeio e para investimento não está proposta no CPC 07, já que o tratamento contábil é o de ambas transitarem pelo resultado.

TRATAMENTO CONTÁBIL

- ▶ No Brasil, apenas as subvenções para investimento vinham tendo tratamento contábil e de divulgação especiais, com reconhecimento direto em reserva de capital no patrimônio líquido, por força do que dispunha a Lei nº. 6.404/76.
- ▶ Com as modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e com a convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB, todas as subvenções passam a ter que transitar pelo resultado.

TRATAMENTO CONTÁBIL

- ▶ São incluídos como parte das subvenções governamentais os ganhos com empréstimos subsidiados.

CONDIÇÃO PARA RECONHECIMENTO CONTÁBIL

- ▶ As subvenções, mesmo as não monetárias, não devem ser reconhecidas até que exista segurança de que a entidade cumprirá todas as condições relacionadas à obtenção da subvenção e de que será efetivamente recebida.

CONDIÇÃO PARA RECONHECIMENTO CONTÁBIL

- ▶ O simples recebimento de uma subvenção não é prova conclusiva de que as condições associadas à subvenção tenham sido ou serão cumpridas. E a forma como uma subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado.

CONDIÇÃO PARA RECONHECIMENTO CONTÁBIL

- ▶ Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, as contrapartidas das subvenções governamentais registradas no ativo serão em conta específica do passivo.
- ▶ No caso de subvenção na forma de ativo não monetário, a contrapartida poderá ser uma conta retificadora desse ativo.

REGIME DE COMPETÊNCIA

- ▶ Quando a subvenção governamental estiver sendo recebida para compensar despesas da entidade, deve ser reconhecida como receita ou como redução da despesa ao longo do período necessário para confrontar com as despesas que pretende compensar.

MENSURAÇÃO DA SUBVENÇÃO

- ▶ No caso de subvenções recebidas na forma de ativos não monetários, o valor justo deverá ser a base de registro contábil, a não ser que seja impossível a obtenção desse valor, quando um valor nominal será utilizado.

RECONHECIMENTO CONTÁBIL

- ▶ No caso de ativos depreciables, amortizáveis ou exauríveis, a apropriação ao resultado dessa subvenção se dará conforme as respectivas depreciações, amortizações ou exaustões.

SITUAÇÕES TÍPICAS BRASILEIRAS

- ▶ Isenções ou reduções de tributos que tenham a característica ou a tipificação legal de incentivos fiscais, como nas aplicações em áreas incentivadas, serão reconhecidas como subvenções governamentais no resultado, atendidos os requisitos estabelecidos, e não no patrimônio líquido.

SITUAÇÕES TÍPICAS BRASILEIRAS

- ▶ No caso de, para gozo dos benefícios fiscais, haver dependência de não-distribuição aos sócios dessas ou de outras formas de subvenção governamental, poderão os respectivos valores ser transferidos, a partir da conta de Lucros Acumulados, para a Reserva de Incentivos Fiscais.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

SUBVENÇÃO - CUSTEIO - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

▶ “Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

SUBVENÇÃO - INVESTIMENTO - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

- ▶ “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:

(...)

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

PARECER
NORMATIVO (PN)
CST 112/78

EFEITO TRIBUTÁRIO - PN 112/78

SUBVENÇÃO
PARA CUSTEIO

São transferências de recurso para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas, nas suas operações (PN CST 112/78).

TRIBUTADA

SUBVENÇÃO
PARA
INVESTIMENTO

São transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

NÃO
TRIBUTADA

CONCEITOS TRAZIDOS PELO PARECER NORMATIVO (PN) CST 112/78

- ▶ De acordo com o Parecer Normativo (PN) CST nº112 de 1978, uma subvenção é observada quando:

“(…)

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do **CHAMADO CAPITAL PRÓPRIO**, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

(…)

Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para seu recebedor.”.

LEI 12.973/14

SUBVENÇÃO - CUSTEIO - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

- ▶ 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 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.

LEI
COMPLEMENTAR Nº
160, DE 7 DE
AGOSTO DE 2017

LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

- ▶ Art. 9º. O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

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

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

LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

- ▶ Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se **inclusive** aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

CONVÊNIO ICMS 190/17, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2017

CONVÊNIO ICMS 190/17

- ▶ Cláusula primeira (...)

§ 1º Para os efeitos deste convênio, as referências a **“benefícios fiscais”** consideram-se relativas a **“isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais,** relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”.

CONVÊNIO ICMS 190/17

▶ Cláusula primeira (...)

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

- I - isenção;
- II - redução da base de cálculo;
- III - manutenção de crédito;
- IV - devolução do imposto;
- V - crédito outorgado ou crédito presumido;
- VI - dedução de imposto apurado;
- VII - dispensa do pagamento; (...)

CONVÊNIO ICMS 190/17

- ▶ VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no [Convênio ICM 38/88](#), de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;
- ▶ IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;
- ▶ X - financiamento do imposto;
- ▶ XI - crédito para investimento;
- ▶ XII - remissão;
- ▶ XIII - anistia;
- ▶ XIV - moratória;
- ▶ XV - transação;
- ▶ XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no [Convênio ICM 24/75](#), de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;
- ▶ XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

DECRETO 47.394/2018

- ▶ Publica a relação dos atos normativos relativos a benefícios fiscais referentes ao ICMS, estabelecidos em desacordo com a Constituição Federal, para fins de remissão de créditos tributários e de reinstituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros ficais, nos termos da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017.

125	Lei	6.763/1975	Crédito presumido do ICMS ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o processamento de pescado ou o abate ou o processamento de aves, de gado bovino, equídeo, bufalino, caprino, ovino, suíno, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 0,1% (zero vírgula um por cento) nas operações de saída de peixe, de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais ou de seu processamento, inclusive defumados ou temperados, e de saída de produto industrializado comestível cuja matéria-prima seja resultante do abate dos animais	art. 32-C	15/12/2012	15/12/2012	Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 31, ambos da Lei nº 20.540, de 14/12/2012
-----	-----	------------	--	-----------	------------	------------	---

LEI 12.973/14

► Art. 30 (...)

§ 2º As doações e subvenções de que trata 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.

LEI 12.973/14

▶ Art. 30 (...)

§ 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.

APLICABILIDADE

SEM A EXCLUSÃO DA SUBVENÇÃO

RECEITA 10.000	ICMS 1.800	LAIR = 1.000	
	SUBVENÇÃO 1.700		
	DESPESAS 8.900		Adições = 0
	IR/CS 340		Exclusões = 0
	Resultado 660		Lucro Real = 1.000
		IR/CS = 340	

COM A EXCLUSÃO DA SUBVENÇÃO

RECEITA 10.000	ICMS 1.800	LAIR = 1.000
	SUBVENÇÃO 1.700	Adições = 0
	DESPESAS 8.900	Exclusões = 1.700
	IR Diferido 238	Lucro Real = (700)
	Resultado 1.238	IR/CS Diferido = 238

SOLUÇÃO CONSULTA

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 15, DE 18 DE MARÇO DE 2020

▶ SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

O valor correspondente ao crédito outorgado de ICMS pelo Estado de São Paulo, com base no art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 c/c a Portaria CAT nº 35, de 26 de maio de 2017, **é uma receita que pode ser excluída da base de cálculo do IRPJ**, por ser legalmente considerado uma subvenção para investimento, desde que observados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

O valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real do período correspondente.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; LC nº 160, de 2017, art. 10; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 301 e 302; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 62, 68, 131 e 198; Parecer CST nº 112, de 1978 e Pronunciamentos Técnicos CPC nº 00 (R1) e 07 (R1)..

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRRF04 Nº 4004, DE 19 DE JANEIRO DE 2021

- ▶ INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. **REQUISITOS E CONDIÇÕES.**

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, **poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde** que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais a **necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 22, DE 18 DE MARÇO DE 2021

- ▶ INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 2017. **RETROATIVIDADE**. POSSIBILIDADE..

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, **poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real** desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido **concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**.







MUITO OBRIGADO
PAULO MACHADO
