



Subvenção para custeio e investimento

*Gustavo da Silva Amaral
Mestre PUC/SP*



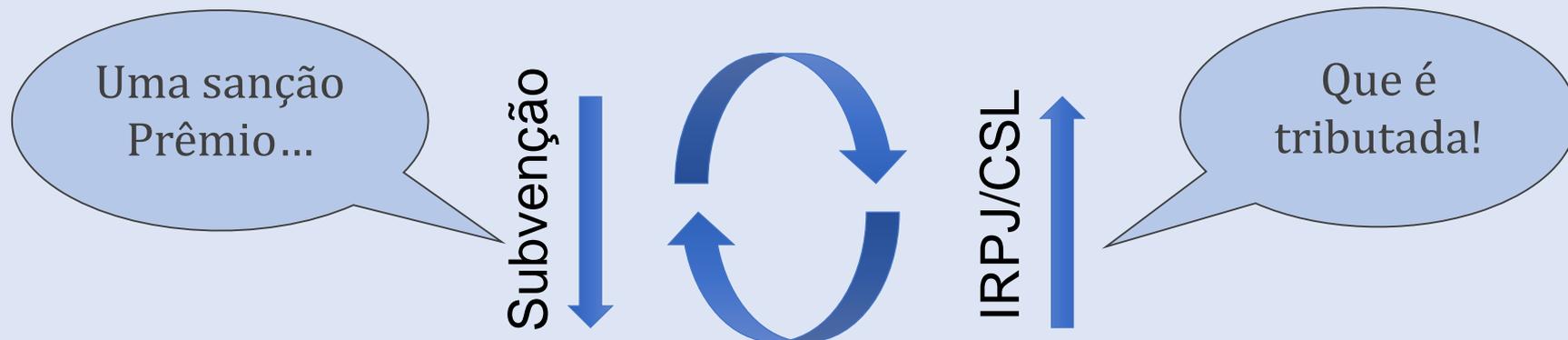
SUBVENÇÃO:

“O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (*subventio*) [...] no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante.[...]. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.” (Souto Maior Borges – RDP 41 e 42, p. 43)

“Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a **auxílio em favor de uma pessoa, ou de uma instituição,** para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto.” (De Plácido e Silva)

DIFÍCIL IMAGINAR, MAS...

O problema se põe na medida em que parte dessa ajuda
vinda do Estado



“Deve” voltar para o próprio Estado, sob a “rubrica” tributo

O problema ganha outro patamar de complexidade quando consideramos que o ente que concede a subvenção pode não ser o mesmo que pretende tributá-la...

Ex vi: Renúncia de receita de ICMS, passando a compor base de cálculo do IRPJ/CSL.

SUBVENÇÃO É INSTITUTO DO DIREITO FINANCEIRO

Implica em
“receita”?

Dec. 4.320/64 (Normas Gerais de Dir. Financeiro)

“Art. 12: [...];

§ 3º - Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as **transferências** destinadas a cobrir **despesas de custeio** das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

[...]

II - **subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.**”

Uma perspectiva padrão:

“[...] as **subvenções para investimentos** distinguem-se das **subvenções para custeio**, na medida em que as primeiras, não tributáveis, prestam-se à expansão de atividades econômicas relevantes para o Estado, enquanto as subvenções correntes (para custeio e operações) fazem face às despesas correntes da empresa beneficiária, sendo alcançadas pela tributação.” (...)

A base legal para essa distinção está na legislação societária e tributária!

RECEITA CONTÁBIL ≠ RECEITA BRUTA:

Decreto Lei 1.598/77

Art. 12. **A receita bruta compreende:**

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - **as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.**

Receita Bruta tributável ≠ de Receita Contábil, tanto que o CPC 30 - 8A determina uso de outras contas de controle interno para fins fiscais.

CPC 30 (Receitas)

“7. [...] Receita é o **ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período** observado **no curso das atividades ordinárias da entidade** que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.”

CONCEITO JURÍDICO DE RECEITA TRIBUTÁVEL:

“[...] receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária **ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado**, conforme o tipo de atividade por ela exercida”. (Tércio Sampaio Ferraz Júnior)

- ✓ Receita é um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que nem todo ingresso ou entrada é receita;
- ✓ Receita é o tipo de entrada ou ingresso que se **integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo**, acrescentando-o como elemento novo e positivo;
- ✓ A receita passa a pertencer à entidade com sentido de permanência;
- ✓ **A receita remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas**;
- ✓ A receita provém de outro patrimônio, e se constitui em propriedade da empresa **pelo exercício das atividades que constituem as fontes do seu resultado**;
- ✓ a receita exprime a capacidade contributiva da entidade, e
- ✓ a receita modifica o patrimônio, incrementando-o.

(Ricardo Mariz de Oliveira)

SUBVENÇÃO CONSTITUI RECEITA TRIBUTÁVEL?

Como efetuar a subsunção de uma “transferência” que não possui caráter “remuneratório” nem “compensatório”, como “receita-bruta”, enquanto trabalharmos com o conceito de “receita bruta” vinculado ao de “atividade da pessoa jurídica”?

Dec. Lei 1.598/77

“Art. 12: A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

“Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. [...]” (De Plácido e Silva)

Receitas da atividade
são “pagas”!
Justamente a antítese
de subvenção!

SUBVENÇÃO COMO “RECEITA”: POR FICÇÃO LEGAL

Lei 4.506/64

“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.”

Por que apenas as de custeio?

Subvenção
para custeio

Ativo
Circulante

Impactam diretamente no lucro líquido. (redução dos custos de produção)

Subvenção
para
Investimento

Ativo Não
Circulante

“Eram” neutras em relação ao lucro líquido. (destinada ao incremento do ativo “permanente”)

Atualmente: Embora “impactem” o Lucro Líquido, não estão à disposição do empresário, na medida em que **devem necessariamente permanecer em conta de “reserva de incentivos fiscais” junto ao PL da entidade.**

PODEMOS CONCLUIR QUE:

“Em suma, **as subvenções para investimento e as subvenções para custeio de operações possuem a mesma natureza jurídica, que não se confunde com as receitas**. Ambas são nulas na determinação do lucro do período, pois as destinadas a investimentos eram creditadas diretamente em reserva de capital (agora, face à exigência da lei fiscal, ainda devem ser creditadas a uma reserva especial com destinações específicas, como se fosse uma reserva de capital), e as destinadas a custeio de operações anulam o efeito dos custos e despesas subvencionados na apuração do lucro”. (Ricardo Mariz de Oliveira)

“resultado” que não está,
nem poderá estar,
disponível ao acionista em
momento algum...

COMO FICAM PERANTE A LEI 4.506?

Portanto, sob esse enfoque:

- a) as subvenções para investimento e as subvenções para custeio de operações possuem a mesma natureza jurídica;
- b) ambas não se confundem com “receitas”;
- c) Devem ser nulas na determinação do lucro Real do período;

Investimento → eram creditadas diretamente em “reserva de capital” (agora, “res. de lucros – incentivos fiscais”) – nulas em relação ao resultado tributável – sob pena de ofensa ao conceito de “renda”;

Custeio → são adicionadas ao lucro operacional para anular o efeito redutor dos custos e despesas subvencionados na apuração do lucro líquido.

Neutralização via adição do custo operacional “incentivado”

Isso transforma em “receita” a subvenção?

EFEITOS DESSE ENFOQUE:

Portanto:

- a) A **não tributação** das transferências por subvenção econômica **é a regra** (transferência patrimonial);
- b) Sua **não tributação (IR etc.) não constitui “benefício fiscal”** e, por isso, é inconstitucional por desafiar os conceitos de “receita” e de “renda” a inclusão de transferências patrimoniais por subvenção para investimento na base de cálculo do IPJR/CSL e PIS/Cofins.
- c) Desde que não haja malversação dos recursos transferidos (v.g., *desvio aos sócios* – “disponibilidade econômica”), sua contabilização em desacordo com as regras contábeis/fiscais não podem acarretar imediata tributação (não são fato gerador de tributo);

LEI 12.973 X IN 1.700

Lei 12.973/2014

“Art. 30: As subvenções para investimento, destinadas ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, [...], a qual somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos [...]; ou II - aumento do capital social.”

Normatizou uma antiga posição defendida pela RFB e controversa no âmbito do CARF.”

IN 1.700/2017

“Art. 198: [...] § 7º: Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado 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.”

CRITÉRIOS DE DECISÃO “CARF”:

Aspectos relevantes que norteiam as decisões:

a) Existência de previsão, na legislação de concessão do incentivo, de aplicação direta e exclusiva dos valores da renúncia fiscal em bens do ativo permanente, para a instalação ou expansão dos empreendimentos.

1. É condição necessária? (não → CARF – Ac. nº 3402002.904;)
2. Basta previsão legal? (sim → CSRF 9101-002.394; não → 9303-003.432)
3. Ou basta a efetiva aplicação dos recursos e mecanismos de controle (fiscalização)?

b) Contemporaneidade entre a realização das despesas relacionadas à instalação, expansão ou modernização do empreendimento e o recebimento dos benefícios fiscais.

1. O descasamento das competências é suficiente para desnaturar a subvenção?

CRITÉRIOS DE DECISÃO “CARF”:

c) Como se deve interpretar o “*para investimento*”?

1. Destinado a investimento? ou
2. Em razão do investimento?

d) Acepção semântica de “investimento”:

1. Restrita aos bens e direitos do “ativo imobilizado”? E os demais (“intangível” etc.)?
2. Basta que sua concessão vise estimular a implantação ou expansão do empreendimento?

(Fonte: *Incentivos fiscais e subvenções governamentais*, Daniel S. Santiago da Silva – artigo publicado no JOTA – “Observatório do CARF”)

STJ – 1ª TURMA (CONTRIBUINTE) X STJ 2ª TURMA (FISCO)

REsp nº 1.227.519/RS

“2. A Primeira Turma, recentemente, por ocasião do julgamento do REsp 1.210.941/RS, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 14/11/2014, ao decidir pela impossibilidade de inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, posicionou-se no sentido de que **esse benefício fiscal não deve ser caracterizado como lucro da pessoa jurídica, mas, sim, como incentivo estatal para que a atividade do contribuinte seja melhor desempenhada e, por isso, não pode justificar a imposição de outros tributos, sob pena de mitigar ou até mesmo esvaziar a benesse concedida.** Esse entendimento, mutatis mutandis, também deve ser aplicado ao crédito presumido de ICMS, já que constitui benefício fiscal de mesma natureza.”

REsp nº 1.227.519/RS

“1. Consoante a jurisprudência do STJ, **o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL** (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, ...).”

STJ – 1ª SEÇÃO – UNIFICOU ENTENDIMENTO:

EREsp nº 1.517.492/PR (acórdão ainda não publicado)

Decidiu-se pela impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Voto condutor da Min. Regina Helena Costa, por entender que os créditos presumidos de ICMS concedidos no contexto de incentivo fiscal não teriam o condão de integrar a base de cálculo de outros tributos, **sob pena de ferir o pacto federativo, dado que, em rigor, a União estaria “pegando para si” parte da receita de ICMS renunciada pelo estado do Paraná para fomentar seu desenvolvimento local.**

Esse posicionamento ganha especial respaldo constitucional se considerarmos que o ICMS, no âmbito do julgamento do RE 574.706/PR, não constitui “receita” do contribuinte do PIS/Cofins, mas do ente estatal tributante. Logo, sua renúncia em favor do contribuinte (subvenção) não pode acabar, mesmo que parcialmente, indo parar nos cofres da União a título de IR/CSL ou PIS/Cofins.

Repercussão geral no STF com relação ao PIS/Cofins (RE 835.818/PR - Tema 843)

UM NOVO CAPÍTULO: A INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA...

Lei 12.973/2014

“Art. 30: As subvenções para investimento, [...]

§ 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. (Incluído pela LC 160/2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.” (Incluído pela LC 160/2017)

Parece-nos que o tema prossegue aberto:

- em relação às subvenções concedidas pelos Municípios e União Federal, e
- também sob o enfoque constitucional no que tange aos conceitos de *receita, renda e pacto federativo*.

Obrigado!

gustavoamaral.adv.br