

1 INTRODUÇÃO

Há muito os profissionais da área contábil já indicavam a necessidade de se estabelecer, formalmente, uma convergência entre as normas contábeis brasileiras e as normas internacionais. Isto porque, na prática, o abismo existente entre as regulações nacional e internacional dificultava o grau de entendimento das demonstrações financeiras das sociedades empresariais brasileiras, o que, por consequência, gerava insegurança nos investidores estrangeiros, afastando, assim, a conquista do mercado externo.

Ocorre que, em que pese se mostrasse urgente tal compatibilização normativa, esta encontrava uma série de obstáculos por parte dos empresários brasileiros, que temiam os possíveis efeitos tributários que a nova forma de contabilização poderia ocasionar. Um dos principais receios do empresariado, vale saber, era que as subvenções para investimentos recebidas do Poder Público – até então não tributadas – se tornassem objeto de tributação pelo Fisco Federal.

A Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro justamente para servir como o marco legal do início do processo de convergência das normas contábeis aos padrões utilizados internacionalmente.

Uma das alterações promovidas pela mencionada Lei, que provocou grande discussão entre os estudiosos da área fiscal, foi a revogação da alínea “d” do §1º do artigo 182 da Lei n. 6.404, de 1976, que determinava o registro das doações e subvenções para investimentos na conta de “reserva de capital”, no Patrimônio Líquido das Sociedades.

Com isto, surgiu a preocupação acerca da possibilidade de tributação das subvenções para investimentos, vez que, com a alteração promovida pela Lei n. 11.638, de 2007, tais recursos poderiam ser enquadrados como “renda”, “lucro” ou, eventualmente, “receita”, ensejando, assim, a incidência de uma série de tributos federais.

A presente pesquisa tem, portanto, como escopo analisar a possibilidade – ou impossibilidade – de tributação das subvenções para investimentos pelo Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e pelas Contribuições para o Programa de Integração Social e o Financiamento da Seguridade Social, à luz das alterações contábeis promovidas pela Lei n. 11.638, de 2007.

Para atingir tal objetivo, primeiramente será preciso estudar as subvenções governamentais, estabelecendo diretrizes para a distinção existente entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimentos.

Em um segundo momento, a pesquisa será direcionada ao estudo dos contornos gerais dos tributos incidentes sobre a “renda”, o “lucro” e a “receita”, estabelecendo como premissa conceitual as normas inseridas na Constituição Federal de 1988.

Por fim, será realizado um especial exame a respeito do tratamento contábil conferido às subvenções para investimentos, tanto sob a égide da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, quanto sob a ótica da Lei n. 11.638, de 2007. Neste passo, será demonstrada a importância do Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, assim como o atual posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a questão proposta.

Registre-se, entretanto, como nota de extrema importância, que a presente pesquisa não se propõe a esgotar as discussões referentes ao tema, mas, isto sim, a abordar o assunto não apenas sob o ponto de vista da tributação pelo Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – como de costume – mas, também, sob o enfoque das Contribuições incidentes sobre a “receita”, estimulando, assim, novas pesquisas no apaixonante ramo do Direito Tributário.

2 SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

A análise do tema proposto – tributação das subvenções para investimentos pelo Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e pelas Contribuições para o Programa de Integração Social e o Financiamento da Seguridade Social, à luz das alterações contábeis promovidas pela Lei n. 11.638, de 2007 – perpassa, necessariamente, pelo estudo das subvenções governamentais, ainda que superficial por conta da limitação material da pesquisa.

Em regra, os autores que abordam o tema costumam fazer referência às lições trazidas por Plácido e Silva, para quem subvenção é “auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger ou para que realizem ou cumpram seus objetivos”¹.

As subvenções podem ser definidas, ainda, nas palavras de Modesto Carvalhosa, como “ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público”².

Em verdade, as subvenções governamentais nada mais são do que um auxílio pecuniário, concedido pelo Poder Público a uma determinada instituição – pública ou privada –, para fazer frente às suas despesas e/ou custos ordinários ou para estimular determinadas atividades, operações ou empreendimentos que satisfaçam dado interesse público.

Como representam destinação de verba pública, as subvenções governamentais constituem, por essência, objeto de estudo do Direito Financeiro – ramo jurídico responsável pela regulamentação da forma de investimento do dinheiro arrecadado pelo Poder Público. Nesse sentido, são os dizeres de José Souto Maior Borges:

[...] Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, 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. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.³

A Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 – que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados – ao tratar das despesas

¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 85.

² CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 603.

³ BORGES, José Souto Maior. *Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias*. In: Revista de Direito Público, vols. 41 e 42, p. 43.

correntes, classifica as subvenções em *sociais* e *econômicas*, sendo, as primeiras, aquelas destinadas às instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa e, as segundas, aquelas destinadas a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.⁴

Apesar de não constituírem, por essência, objeto de estudo do Direito Tributário, as subvenções – sobretudo as econômicas – assumem papel de destaque no estudo deste ramo jurídico, em razão do diferente tratamento fiscal concedido às suas espécies: as subvenções para custeio e as subvenções para investimentos.

Para total compreensão do tema abordado, convém estabelecer, com clareza, a distinção entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimentos.

2.1 SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO

O conceito de subvenções para custeio é introduzido, no sistema normativo, pelo Parecer Normativo CST n. 112/78, cujo item, pela relevância, segue abaixo transcrito *in litteris*:

2.5 – [...]

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo de operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões sinônimas.⁵

Vê-se que, ao definir as subvenções para custeio, a Coordenação do Sistema de Tributação pretende enquadrar nesta espécie de subvenções as transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la diante dos seus custos e despesas comuns. Esta é a nota de maior relevância quando da identificação desta espécie de subvenção econômica: a utilização da subvenção para custeio de despesas ordinárias.

⁴ BRASIL, Art. 12. §3º, incisos I e II, Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, Senado, 1964. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 03 mar. 2013.

⁵ BRASIL, PN CST 112/78. PN – Parecer Normativo Coordenação do Sistema de Tributação – CST n. 112, de 29/12/1978. Publicado no DOU 11/01/1979.

Reinaldo Pizolio⁶, atentando para esta questão, esclarece que tais subvenções são concedidas para fazer frente às despesas ordinárias das pessoas jurídicas, como em uma pontual necessidade de caixa ou, até mesmo, em razão de determinados déficits operacionais.

2.2 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Já as subvenções para investimentos “[...] 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, por exemplo, para que desenvolva novas atividades económicas”.⁷

Percebe-se, portanto, que, ao contrário das subvenções para custeio, as subvenções para investimentos não são direcionadas às despesas ordinárias, rotineiras das pessoas jurídicas beneficiárias, mas, isto sim, são concedidas como forma de estímulo a determinadas atividades, operações ou empreendimentos que, ainda que indiretamente, satisfazem dado interesse público.

A conclusão acima exposta revela-se em absoluta consonância com o que prescreve o Parecer Normativo CST n. 112/78 acerca das subvenções para investimentos:

2.11 [...] SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas 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 1.598/77.⁸

É preciso que se registre, ainda, que este auxílio pecuniário deverá ser efetiva e especificamente aplicado nos investimentos previstos para implantação ou expansão do empreendimento subvencionado.

Além disso, nos termos do Parecer Normativo CST n. 112/78, apenas aquele que estiver suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e, por consequência lógica, dos favores legais.

⁶ PIZOLIO, Reinaldo. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002.

⁷ *Ibidem*, p. 150.

⁸ BRASIL, PN CST 112/78. PN – Parecer Normativo Coordenação do Sistema de Tributação – CST n. 112, de 29/12/1978. Publicado no DOU 11/01/1979.

3 OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE “RENDA”, “LUCRO” E “RECEITA”

Após esclarecer os conceitos das subvenções para custeio e para investimento, convém, antes de adentrar no mérito da presente pesquisa, tecer algumas considerações acerca dos tributos incidentes sobre a “renda”, o “lucro” e a “receita”, com vistas a verificar, posteriormente, se as subvenções para investimentos atraem – ou não – a incidência das referidas exações.

Nesta senda, importa destacar que o estudo aprofundado dos tributos incidentes sobre as expressões de riqueza acima mencionadas certamente ultrapassaria a limitação material da pesquisa. Por conta disso, o exame estará adstrito à composição da Regra-Matriz de Incidência Tributária e à delimitação conceitual das bases econômicas do Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e das Contribuições para o Programa de Integração Social e o Financiamento da Seguridade Social.

3.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica – organizada, portanto, em uma estrutura hipotético-condicional – que define a incidência tributária ao conotar, organizadamente, eventos de possível ocorrência e prescrever a consequência jurídica para a sua realização no mundo fenomênico.

Paulo de Barros Carvalho, com o brilhantismo que lhe é peculiar, esclarece a estrutura da regra-matriz:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. [...] ⁹

Pelas lições do renomado Autor, constata-se que a regra-matriz de incidência, como norma jurídica padrão, é composta por dois elementos distintos: o antecedente (hipótese de incidência ou hipótese normativa) e o consequente normativo.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604.

No primeiro elemento, descritor da norma, o intérprete identificará o comportamento, a conduta ensejadora da incidência da norma jurídica tributária – representada por um verbo e um complemento (*critério material*) –, delimitada no tempo (*critério temporal*) e no espaço (*critério espacial*).

Já no conseqüente, o estudioso da norma jurídica encontrará a identificação dos sujeitos – ativo e passivo – que comporão a relação jurídica tributária (*critério pessoal*), assim como a base de cálculo e alíquota aplicáveis (*critério quantitativo*).

Estes dados permitem a construção da seguinte fórmula, posteriormente explicada por Paulo de Barros Carvalho:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. “[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa, em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fática; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; “.” é o conectivo conjuntor “→” é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e “[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]” é o conseqüente normativo, em que “Cp” é o critério pessoal; “Sa” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é a alíquota.¹⁰

Os tributos incidentes sobre a “renda”, “lucro” e “receita” – abordados neste Capítulo – serão estudados, portanto, sob a perspectiva da regra-matriz de incidência tributária, estruturada da forma acima exposta.

3.2 IMPOSTO DE RENDA

A Constituição Federal de 1988 outorgou à União, em seu art. 153, inciso III, a competência para instituir impostos sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”¹¹.

A referida competência, vale dizer, “engloba um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos”¹², tais como os princípios constitucionais da capacidade contributiva, generalidade, universalidade e progressividade, a idoneidade do

¹⁰ *Ibidem*, p. 605.

¹¹ BRASIL, Art. 153, inciso III, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 03 mar. 2013.

¹² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, 93.

veículo introdutor da norma, as imunidades tributárias e a proibição de alteração da definição, conteúdo e alcance dos conceitos de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias.

Por se tratar de imposto cuja função é essencialmente fiscal – objetiva a arrecadação de recursos financeiros para o Estado –, representa uma das maiores fontes de recursos do Brasil, atingindo 34% em relação a todos os demais tributos federais e 18,68% do PIB brasileiro, perdendo apenas para o ICMS, cuja arrecadação alcança 22,02% do PIB¹³.

Para melhor entendimento do imposto em questão, válida a composição da sua regra-matriz de incidência tributária.

3.1.1 Regra-Matriz de Incidência

Como dito, a Carta Magna de 1988 outorgou à União a competência para a instituição do Imposto de Renda. Entretanto, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “a”, também da Constituição Federal, coube à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”¹⁴.

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – conhecida como Código Tributário Nacional – é a lei materialmente complementar que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária em âmbito nacional.

É, portanto, a partir desta base normativa – amparada em normas constitucionais – que se constrói a regra-matriz de incidência do Imposto de Renda.

O art. 43 do *Codex* Tributário esclarece a conduta que, verificada no mundo dos fatos, ensejará a incidência da regra-matriz e, dessa forma, ocasionará o surgimento da obrigação tributária:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

¹³ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004, p. 64-65.

¹⁴ BRASIL, Art. 146, inciso III, alínea “a”, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 03 mar. 2013.

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O núcleo do fato jurídico do Imposto de Renda está, assim, calcado na conduta de adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Este será, assim, o critério material da sua regra-matriz.

Para identificar a sua ocorrência, contudo, é imprescindível a fixação de um determinado lapso temporal, dado o caráter dinâmico intrínseco à ideia de renda.

Dessa forma, em que pese não haja “[...] sentido em imaginar a matéria tributável do imposto sobre a renda sem cogitar das receitas e das despesas que se dão, sucessivamente durante o período considerado”¹⁵, pacificou-se o entendimento de que, no caso do Imposto de Renda, tem-se como ocorrido o fato imponible no último dia relativo ao período de competência. 31 de dezembro de cada ano-calendário será, portanto, o critério temporal da regra-matriz.

Finalizando o antecedente da norma jurídica, há ainda o critério espacial.

Até 1995, as pessoas físicas se submetiam ao princípio da universalidade, que determinava “a tributação de todos os rendimentos e ganhos de capital, independentemente de onde foram gerados (em qualquer parte do mundo)”¹⁶, enquanto que as pessoas jurídicas se submetiam a princípio da territorialidade, segundo o qual estariam sujeitos à incidência do Imposto de Renda apenas os rendimentos auferidos no território nacional.

Com o advento da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o princípio da universalidade passou a ser adotado também para as pessoas jurídicas, de modo que o critério espacial da regra-matriz do Imposto de Renda pode ser identificado como a renda ou provento de qualquer natureza auferido em território nacional, por residentes ou não residentes, ou no exterior. Trata-se da chamada “tributação da renda mundial” ou *worldwide income taxation*.

Partindo para a análise do consequente normativo da regra-matriz do Imposto de Renda, observa-se também no art. 43 do Código Tributário Nacional – já transcrito – a identificação do sujeito ativo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible no mundo fenomênico.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 673.

¹⁶ HICKMANN, Clair M. *Tributação em Bases Universais*. Disponível em: http://www2.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2002/estudo_bases_universais.htm. Acesso em: 08 mar. 2012.

É, assim, a União o sujeito ativo da relação obrigacional, ou seja, o credor da obrigação tributária. Já o sujeito passivo é aquele indicado pelo art. 45 do *Codex*:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Por óbvio, o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária deve ser aquele que revela a riqueza, ou seja, aquele que adquire a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Quando muito, a lei poderá atribuir à terceira pessoa – fonte pagadora da renda ou do provento – a condição de responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido¹⁷.

Nesses termos, o critério pessoal da regra-matriz será composto pela União – figurando como sujeito ativo da relação jurídica – e pelo titular da disponibilidade sobre a renda ou o provento de qualquer natureza ou pelo responsável indicado pela lei – como sujeito passivo desta relação.

Por fim, há que se identificar, ainda, o critério quantitativo da regra-matriz, composto, a saber, pela base de cálculo do imposto e pela alíquota aplicável.

O CTN, versando sobre a matéria, determina que:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

É de se perceber, neste ponto, que a base de cálculo do Imposto de Renda será composta apenas por rendimentos auferidos que se enquadrem no conceito de “renda” – ou, eventualmente, de “proventos” – e não estejam inseridos no rol de deduções legalmente admitidas.

A alíquota, por sua vez, será aquela indicada em tabela progressiva, variando entre 7,5% e 27,5%.

3.2.2 Base Econômica: “Renda” e “Proventos”

Importa, para a presente pesquisa, estabelecer, com clareza, qual a base econômica de incidência do Imposto de Renda. Isto porque é com base nesta premissa que se poderá afirmar se as subvenções para investimentos atraem – ou não – a incidência deste tributo federal.

¹⁷ BRASIL, Art. 45, parágrafo único, Código Tributário Nacional. Brasília, DF, Senado, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 08 mar. 2013.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 43 – multicitado – esclarece que a “renda” será o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, enquanto que “proventos de qualquer natureza” devem ser entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na referida definição.

Não é forçoso observar que o conceito legal de “renda” e de “proventos” deriva, portanto, de legislação infraconstitucional. Entretanto, isto não significa afirmar que o legislador infraconstitucional está autorizado a instituir o imposto sobre a riqueza que desejar, sob o argumento de que esta representa “renda” ou “proventos”. Há, por óbvio, um patamar normativo, disposto na Constituição Federal de 1988, ao qual o legislador deverá se atrelar.

Existem basicamente três correntes doutrinárias acerca do conceito de “renda”:

- a) “teoria da fonte”, para a qual “renda” é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) “teoria legalista”, que considera “renda” um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e
- c) “teoria do acréscimo patrimonial”, onde “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.¹⁸

Prevalece no Direito Brasileiro a teoria do acréscimo patrimonial, segundo a qual interessa o acréscimo patrimonial obtido pela pessoa - física ou jurídica – em um determinado período de tempo, independentemente da origem desses recursos, como visto anteriormente.

Nestes termos, a “renda” será o acréscimo patrimonial verificado em um período de tempo que decorra do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, enquanto que os “proventos” serão os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade já paralisada.¹⁹

Sobre o conceito de “renda”, João Dácio Rolim:

1ª O conceito jurídico mais adequado de renda é o de acréscimo patrimonial, englobando os ganhos de capital, exceto as transferências de renda, tais como doações e heranças, segundo o ordenamento jurídico constitucional de 1988. 2ª O conceito legalista (fiscalista) de renda, no sentido de ser considerado renda aquilo que a lei ordinária do imposto estabelecer que é, está ultrapassado e superado pela jurisprudência do STF [...] 7ª Quaisquer limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais, por violarem o conceito jurídico de renda, por implicarem tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e por

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 671.

¹⁹ PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

afrontarem a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, além de mitigarem ou anularem a rígida discriminação da competência tributária entre União, Estados e Municípios.²⁰

Já acerca do conceito de “proventos” adotado nesta pesquisa, Misabel Derzi, citando lições de Modesto Carvalhosa:

[...] provento é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é ‘fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos’, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. [...]²¹

É de se concluir, portanto, que a União somente estará autorizada a tributar o sujeito passivo que obtiver acréscimo patrimonial, em um determinado período de tempo, não podendo jamais pretender fazer incidir o imposto sobre o próprio capital, sob pena de violação à base econômica do imposto.

3.3 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A Constituição Federal, em seu art. 149, outorga a competência exclusiva à União para instituição de contribuições sociais, senão veja-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O Capítulo n. II da Constituição Federal de 1988, que dispõe sobre a Seguridade Social, traz a norma constitucional específica acerca da instituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “c”, abaixo transcrito:

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

c) o lucro;

²⁰ ROLIM, João Dácio. *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões ao lucro real*. In: *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, 85-95.

²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os Conceitos de Renda e de Patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 23-24.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como é possível notar, é mais uma das contribuições previstas na Constituição Federal destinadas à Seguridade Social, que, nos termos do art. 194 da Carta Magna, “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

A Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, institui a CSLL e estabelece as peculiaridades da sua regra-matriz de incidência tributária.

3.3.1 Regra-Matriz de Incidência

A CSLL é tributo que está intimamente relacionado ao Imposto de Renda. Tanto é assim que a Lei n. 7.689/1988, em seu art. 6º, estabelece que será aplicado à CSLL, no que couber, “as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo”.

O critério material de sua regra-matriz, apesar de muito parecido com o critério material do Imposto de Renda, com ele não se confunde. No caso da Contribuição, o fato imponível não será apenas a aquisição da disponibilidade sobre um acréscimo patrimonial, mas, isto sim, a identificação de lucro no exercício.

O critério temporal será o mesmo daquele indicado anteriormente para o Imposto de Renda: o último dia do período-base ou ano-calendário: 31 de dezembro.

Finalizando o antecedente da regra-matriz, há o critério espacial que, neste caso, possui uma peculiaridade: não há a aplicação do princípio da universalidade.

O art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que estendeu o princípio da universalidade às pessoas jurídicas, no que diz respeito à tributação pelo Imposto de Renda, não o fez para a CSLL, o que significa afirmar que a referida Contribuição se submete ao princípio da territorialidade. Neste sentido, Tamer Mahmoud Abd Ellatif Mahmoud El Khatib:

O artigo em sobejo contempla a tributação universal, tendo em vista que toda a renda externa da pessoa jurídica domiciliada no Brasil estará submetida à tributação, seja esta renda obtida por filiais, sucursais ou controladas.

Ocorre, no entanto, que a tributação sobre a renda das pessoas jurídicas não foi estendida para a apuração da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL),

mantendo-se sob a égide do princípio da territorialidade.²²

Desse modo, o critério espacial será composto pelo resultado positivo alcançado com rendimentos auferidos no território nacional.

Partindo para o conseqüente normativo da regra-matriz da CSLL, passa-se à análise do critério pessoal. Assim como no Imposto de Renda, o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional será a União, por força do art. 149 da Constituição Federal, já transcrito anteriormente. Entretanto, o sujeito passivo – devedor da Contribuição – será apenas aquele indicado pelo arts. 1º e 4º da Lei n. 7.689/1988, abaixo indicado:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das *peessoas jurídicas*, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

O critério quantitativo, por fim, é formado pela base de cálculo da CSLL – que será o valor do resultado do exercício, antes da provisão do Imposto de Renda, nos termos do art. 2º da Lei n. 7.689/1988²³ – e pela alíquota aplicável – que será 9% ou 15%, na forma do art. 3º²⁴ da legislação de regência.

3.3.2 Base Econômica: “Lucro”

Como exposto, a base econômica da CSLL é o resultado do exercício ou o “lucro líquido” do período, antes da provisão do Imposto de Renda, conforme art. 2º da Lei n. 7.689/1988.

A própria legislação de regência indica qual a forma de encontrar esta base econômica, através de um sistema de adições, exclusões e compensações.

Para a presente pesquisa, contudo, importa tão somente observar que o “lucro líquido” representa um resultado positivo apurado no exercício e que não se confunde com o “lucro real”. Sobre a mencionada distinção, Sérgio de Iudícibus:

²² KHATIB, Tamer Mahmoud Abd Ellatif Mahmoud El. *Aspectos gerais dos princípios da territorialidade e da universalidade no ordenamento jurídico*. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12529. Acesso em: 09 mar. 13

²³ Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. (BRASIL, Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 09 mar. 2013.)

²⁴ Art. 3º A alíquota da contribuição é de: I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Ibidem)

A base de cálculo da Contribuição Social não se confunde com o lucro real, porquanto tem regras próprias de apuração, previstas na legislação pertinente, embora deva ser apurada com a mesma periodicidade adotada na apuração do lucro real (anual ou trimestral).

Conforme disposto no art. 2^a da Lei nº 7.689/88, com as alterações do art. 2^o da Lei nº 8.034/90 e de outras disposições de legislação superveniente, a base de cálculo da Contribuição Social é o resultado apurado com observância da legislação comercial, antes do Imposto de Renda e ajustado, extracontabilmente, pelas adições e exclusões e compensação previstas na legislação da CS, que foi consolidada pela IN SRF nº 390/04.²⁵

É de se perceber, portanto, que a base econômica do Imposto de Renda revela-se mais abrangente do que aquela prevista para a CSLL.

3.4 CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Como registrado em tópico anterior, a Carta Magna de 1988 outorgou competência exclusiva à União para instituição de contribuições sociais. O PIS e a COFINS nada mais são do que contribuições sociais previstas pela União para custeio da Seguridade Social.

A contribuição ao PIS foi instituída pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Posteriormente, o constituinte de 1988 destinou, no art. 239 da Carta Magna, a arrecadação do PIS ao seguro-desemprego:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3^o deste artigo.

O PIS, vale dizer, possuía como base de cálculo o “faturamento” das pessoas jurídicas²⁶.

A COFINS, por sua vez, foi instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991 que, em seu art. 2^o, previu que a referida Contribuição incidiria sobre o “faturamento mensal” das pessoas jurídicas, “assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”²⁷.

²⁵ FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FEA-USP - *Manual das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*: diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico, Eliseu Martins; supervisor da equipe de trabalho Ernesto Gelbecke. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 278.

²⁶ BRASIL, Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Brasília, DF, Senado, 1970. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 09 mar. 2013.

²⁷ BRASIL, Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Brasília, DF, Senado, 1991. Disponível em:

Com o advento da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, as bases de cálculo do PIS e da COFINS foram unificadas, de modo que ambas as Contribuições seriam calculadas sobre o “faturamento” das empresas (art. 2º), que correspondia à “receita bruta” da pessoa jurídica (art. 3º), entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (art. 3º, §1º).

Ocorre que, a mencionada Lei extrapolou os limites constitucionais para a instituição de contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social, já que, originariamente, o art. 195 da Carta Magna de 1988, previa tão somente a possibilidade de incidência sobre o “faturamento” das pessoas jurídicas.

Por conta disso, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/1998, sob o argumento de que a mesma alterou o conceito de “faturamento”, equiparando o conteúdo dessa expressão à “receita bruta”, em flagrante violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, que prevê:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributária.

A instituição de PIS e COFINS sobre “faturamento” e também sobre “receita bruta” somente se tornou possível com a edição da Emenda Constitucional n. 20, de 16 de dezembro de 1998, que estendeu, no texto constitucional, a base de cálculo das Contribuições, de modo que o art. 195 da Carta Magna passou a traduzir o seguinte conteúdo:

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:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

Necessário frisar, contudo, que a Emenda Constitucional acima referenciada não atribuiu uma constitucionalidade superveniente à Lei n. 9.718/1998.

Nestes termos, apenas após a Emenda Constitucional n. 20/1998, com autorização expressa na Constituição Federal, é que a União restou permitida a instituir a cobrança de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas dos contribuintes.

3.4.1 Regra-Matriz de Incidência

Quanto às regras-matrizes de incidência do PIS e da COFINS é fundamental observar que, atualmente, existem dois regramentos distintos para as referidas Contribuições: o da cumulatividade (Lei n. 9.718/98) e o da não-cumulatividade (Leis n. 10.637/02 e 10.833/03).

No que pertine ao regime da cumulatividade, após a declaração da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, o critério material passou a ser auferir rendimentos em razão da venda de mercadorias, serviços ou mercadorias e serviços.

O critério espacial também é informado pelo princípio da territorialidade – assim como a CSLL – e o critério temporal é o instante em que estes rendimentos forem auferidos (mensal).

No conseqüente normativo da regra-matriz do PIS e da COFINS cumulativos há o critério pessoal, identificando a União como sujeito ativo das Contribuições – por força do art. 149 da Carta Magna – e pelas pessoas jurídicas de direito privado, além daquelas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, listadas na Lei n. 9.718/98.

Por fim, o critério quantitativo engloba a base de cálculo das Contribuições que, como visto, será o “faturamento” e as alíquotas aplicáveis – 0,65% de PIS e 3% de COFINS.

Já no regime não-cumulativo, instituído pelas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, o critério material da regra-matriz será auferir acréscimos patrimoniais, assim como ocorre com o Imposto de Renda.

Os critérios espacial e temporal seguem a mesma regra do PIS e da COFINS cumulativos.

No conseqüente normativo da regra-matriz do PIS e da COFINS não-cumulativos há o critério pessoal, composto pela União como sujeito ativo da relação jurídica obrigacional – novamente em razão do art. 149 da Constituição Federal de 1988 – e as pessoas jurídicas de direito privado e aquelas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, à exceção daquelas mencionadas nos arts. 8º e 10º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente, como sujeito passivo da relação.

Por fim, formando o critério quantitativo da regra-matriz, há o “faturamento” como base de cálculo das Contribuições, entendido como “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, nos termos dos arts. 1º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, e as alíquotas aplicáveis: 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS.

3.4.2 Base Econômica: “Receita” ou “Faturamento”

Atualmente, a Constituição Federal permite a instituição de PIS e COFINS sobre a “receita” ou o “faturamento” das pessoas jurídicas. Seguindo esta autorização constitucional, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 prescrevem a incidência das referidas Contribuições, no regime não-cumulativos, sobre o “faturamento”.

Em que pese, em termos práticos, “receita” e “faturamento” tenham sido empregados, pelo legislador infraconstitucional, como sinônimos, traduzindo a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades, em verdade as expressões não se confundem.

“Receita” pressupõe acréscimo patrimonial integrado definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, e não um simples ingresso de caixa, como se poderia supor. Soloh Sehn esclarece que “a receita corresponde ao elemento positivo que compõe a renda da pessoa jurídica, considerado de forma isolada, independente da dedução de custos, despesas, participações ou provisões”²⁸.

“Faturamento”, por sua vez, “pode ser vinculado estritamente à sua atividade fim, seu objeto social, se caracterizando como a receita decorrente da venda de mercadorias e serviços”²⁹. Assim, se a sociedade em questão foi uma empresa mercantil, seu faturamento estará atrelado aos rendimentos obtidos com a venda de suas mercadorias, enquanto que, se a empresa for prestadora de serviços, seu faturamento decorrerá do desenvolvimento de sua atividade-fim.

²⁸ SEHN, Solon. *Cofins Incidente sobre a Receita Bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 121.

²⁹ JUNIOR, Victor José Tuma. *Regimes de tributação de PIS e COFINS – aspectos dos conceitos de receita tributável e faturamento*. Monografia apresentada para a obtenção do título de bacharel em Direito no Centro Universitário de Brasília – Uniceub. Brasília, DF, 2009, p.39.

4 O TRATAMENTO CONTÁBIL CONFERIDO ÀS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS E SEUS REFLEXOS FISCAIS

Até o presente momento, esta pesquisa científica se dedicou a examinar os conceitos das subvenções para custeio e para investimento, assim como as regras-matrizes do Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e das Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social.

Diante deste cenário – e das premissas adotadas – cumpre, adentrando no mérito do estudo, verificar o tratamento contábil conferido às subvenções para investimentos, tanto pela Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, quanto pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e os seus reflexos fiscais.

Objetiva-se, em síntese, verificar a possibilidade – ou impossibilidade – de tributação das subvenções para investimentos pelos tributos federais anteriormente estudados, após as alterações contábeis introduzidas pela Lei n. 11.638, de 2007.

4.1 UMA ANÁLISE SOB A ÉGIDE DA LEI n. 6.404, de 1976

A Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – que dispõe sobre as Sociedades por Ações –, trazia, em seu art. 182, §1º, a forma de registro contábil das subvenções para investimentos:

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.

Segundo este dispositivo, os recursos recebidos a título de subvenções para investimentos pelas pessoas jurídicas deveriam ser registrados em uma conta de “Reserva da Capital”, no Patrimônio Líquido das sociedades, ao contrário dos recursos decorrentes de subvenções para custeio, que deveriam ser “[...] contabilizados como receita do exercício e registrados de forma separada e destacada do resultado das operações normais”³⁰.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. COELHO, Eduardo Junqueira. LOBATO, Valter de Souza. *Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>. Acesso em: 10 mar. 13, p. 11.

Em verdade, a distinção do tratamento contábil conferido às subvenções para investimentos e para custeio decorria da própria finalidade do aporte dos recursos, como observa Ricardo Mariz de Oliveira:

As subvenções para custeio afetam o resultado, pois os custos e despesas que elas reembolsam também são registrados no resultado. Já as subvenções para investimento não afetam o resultado, eis que se destinam ao fornecimento de fundos para a aquisição de acréscimos ao ativo permanente. Eis a razão de uma ser levada a resultado e outra não, em que pese ambas tenham a mesma natureza jurídica de transferência patrimonial.³¹

Apesar de constituírem aumento patrimonial – vez que representavam transferência de capital – as subvenções para investimentos, por expressa determinação da Lei n. 6.404, de 1976, deveriam ser registradas diretamente em uma conta denominada “Reserva de Capital”, no Patrimônio Líquido das pessoas jurídicas, não transitando, portanto, pelo resultado do exercício.

Neste ponto, vale esclarecer o que representam o Patrimônio Líquido e a conta de “Reserva de Capital” anteriormente mencionados. Para tanto, vale-se das lições de Sérgio Iudícibus:

No balanço patrimonial, a diferença entre o valor dos ativos e o dos passivos e o resultado de exercícios futuros representa o Patrimônio Líquido, que é o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios.

De acordo com a Lei nº 6.404/76, o Patrimônio Líquido é dividido em:

- a) Capital Social, que representa valores recebidos pela empresa, ou por elas gerados, e que estão formalmente incorporados ao Capital;
- b) Reservas de Capital, que representam valores recebidos que não transitaram por seu Resultado como receitas;
- c) Reservas de Reavaliação, que representam acréscimo derivado da diferença entre o valor contábil e o valor de mercado, com base em laudos técnicos;
- d) Reservas de Lucros, que representam lucros obtidos pela mesma empresa, retidos com finalidade específica;
- e) Lucros ou Prejuízos Acumulados, que são também resultados obtidos, mas retidos sem finalidade específica (quando lucros), ou à espera de absorção futura (quando prejuízos).³²

Tratando acerca da necessidade de registro das subvenções para investimentos em conta de “Reserva de Capital, Nilton Latorraca:

É importante observar que os valores recebidos a esse título aumentarão o patrimônio social, mas não serão considerados como receita do exercício, nem demonstrados como lucros; irão diretamente para a conta de reserva da capital.³³

³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 160.

³² FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FEA-USP - *Manual das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*: diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico, Eliseu Martins; supervisor da equipe de trabalho Ernesto Gelbecke. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 312.

³³ LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário. Imposto de Renda das Empresas*. Atualizado até 31.12.99 por RUTNEA NAVARRO GUERREIRO e SERGIO MURILO ZALONA LATORRACA. São Paulo: Atlas, 2000, p. 643.

O Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que veio adaptar as normas contidas na Lei n. 6.404/76 à legislação fiscal, clarificou a nítida separação existente, já naquele momento, entre as normas contábeis e fiscais. Em seu art. 38, §2º, estabeleceu critérios para exclusão das subvenções para investimentos da determinação do lucro real:

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 concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações *não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:*

a) *registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou*

b) *feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*

Não é forçoso observar que o Decreto-Lei n. 1.598/77, ao excluir as subvenções da determinação do lucro real, objetivou afastá-las da tributação do Imposto de Renda e da CSLL. Entretanto, condicionou a referida não tributação ao preenchimento de alguns requisitos pelas pessoas jurídicas: a) registro dos valores recebidos a título de subvenções para investimentos em conta de “Reserva da Capital”, b) utilização da reserva para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital, e c) não distribuição aos sócios.

Neste caso, os valores auferidos pela pessoa jurídica a título de subvenções para investimentos seriam semelhantes

[...] aos recursos trazidos pelos sócios da pessoa jurídica com a condição de não serem exigidos ou cobrados porque injetados no capital da sociedade. A ciência contábil denomina-os ‘capital próprio’. Diferentes, portanto, do ‘capital alheio’ ou ‘de terceiros’, cujos recursos (financiamentos, empréstimos, v.g.) são sempre exigíveis e cobráveis.³⁴

Os requisitos dispostos pelo Decreto-Lei n. 1.598/77 foram, inclusive, corroborados pelo Parecer Normativo CST n. 02/1978:

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, nesse último caso, haver restituição de capital aos sócios, sob pena de

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. COELHO, Eduardo Junqueira. LOBATO, Valter de Souza. *Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>. Acesso em: 10 mar. 13, p. 12.

a pessoa jurídica obrigar-se a recolher o imposto sobre a importância distribuída.
[...]³⁵

No mesmo sentido, o Regulamento do Imposto de Renda – Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999:

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

[...]

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 *não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social* (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

[...]

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

Em síntese, portanto, sob a égide da Lei n. 6.404/76, as subvenções para investimentos desde que registradas em conta de “Reserva de Capital”, utilizadas para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital e não distribuídas aos sócios, eram excluídas da determinação do lucro real e, portanto, não sofriam a incidência do Imposto de Renda e da CSLL. Tampouco eram oneradas pela incidência do PIS e da COFINS, já que, sem dúvidas, não constituíam “receita”.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não diverge do posicionamento aqui demonstrado, vez que firmou entendimento acerca da não tributação das subvenções para investimentos, quando preenchidos os requisitos indicados, como é possível observar na seguinte Ementa:

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

³⁵ BRASIL, PN CST 02/78. PN – Parecer Normativo Coordenação do Sistema de Tributação – CST n. 02, de 02/01/1978. Publicado no DOU 16/01/1978.

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.³⁶

Deve-se registrar, entretanto, que a não observância dos requisitos expostos – seja pela destinação diversa daquela acordada, seja pela distribuição dos valores aos sócios – excluía o caráter não tributável das subvenções para investimentos, o que representava a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial, atraindo, assim, a incidência dos tributos federais estudados.

4.2 AS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI n. 11.638, DE 2007, E SUA NEUTRALIDADE FISCAL

Toda esta sistemática adotada pela Lei n. 6.404/76, no que pertine às subvenções para investimentos, foi alterada com o advento da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

A Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro como marco legal do início do processo de convergência e harmonização das normas contábeis aos padrões de contabilidade utilizados internacionalmente. Trata-se, em verdade,

[...] de norma jurídica que contempla normas societárias sem reflexos na área tributária, porque para se alterarem normas tributárias é necessário lei específica, devendo prevalecer, à falta de nova regulamentação fiscal, as regras até então em vigor no momento da edição da lei contábil.³⁷

Esta é a premissa adotada para a análise das alterações promovidas pela Lei n. 11.638/07 no que diz respeito à forma de contabilização das subvenções para investimentos: a referida Lei é norma jurídica societária, e não tributária. Por esta razão, não pode gerar efeitos para fins de incidência de tributos.

³⁶ CARF, Processo n. 10380.012049/2009-88, N. Acórdão 1202-000.921, Conselheiro Relator Carlos Alberto Donassolo. Data de Publicação: 07/01/2013.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. COELHO, Eduardo Junqueira. LOBATO, Valter de Souza. *Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>. Acesso em: 10 mar. 13, p. 21.

Apesar disso, as alterações promovidas pela Lei n. 11.638/2007 desencadearam uma série de ajustes fiscais para as pessoas jurídicas. Ocorre que, até mesmo estes ajustes fiscais estão absolutamente fora do alcance da legislação tributária, conforme precisas palavras de Sérgio Iudícibus:

Os ajustes a serem efetuados nessa nova forma são aqueles que forem sendo criados por normatizações contábeis que levem ao processo de convergência às Normas Contábeis Internacionais, basicamente as derivadas do *International Accounting Standards Board* (IADB). E estão, todos eles, absolutamente fora do alcance tributário.³⁸

Pois bem. A principal alteração promovida pela Lei n. 11.639/07 se refere à revogação do art. 182, §1º, alínea “d” da Lei n. 6.404/76, que, como visto em tópico anterior, determinava o registro das subvenções para investimentos em conta de “Reserva de Capital”, no Patrimônio Líquido das sociedades.

Com a revogação deste dispositivo, as subvenções para investimentos passaram a transitar pelo resultado do exercício das pessoas jurídicas, sendo contabilizadas como “receitas”, assim como as subvenções para custeio.

Esta alteração fez com que a comunidade jurídica se questionasse se as subvenções para investimentos passariam a ser tributadas pelo Imposto de Renda, CSLL, PIS e COFINS. Por óbvio, a resposta só poderia ser negativa.

A Lei n. 11.638/07, apesar de ter revogado o art. 182, §1º, alínea “d” da Lei n. 6.404/76, introduziu, àquela Lei, o art. 177, §7º, com o seguinte teor:

§ 7º 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.

O legislador deixou claro, com o transcrito dispositivo legal, que as alterações oriundas da harmonização de normas contábeis e as demonstrações delas decorrentes não podem gerar qualquer efeito tributário. Outro não poderia ser o entendimento adotado, uma vez que, como registrado, a Lei n. 11.638/07 trata de normas contábeis, não tributárias.

Como se isto não bastasse, o legislador criou, ainda, uma conta específica chamada “Reserva de Incentivos Fiscais”, demonstrando, claramente, que as subvenções para investimentos, em

³⁸ FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FEA-USP - *Manual das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*: diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico, Eliseu Martins; supervisor da equipe de trabalho Ernesto Gelbecke. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 7-8.

que pese passem a transitar no resultado do exercício, não devem ser distribuídas aos sócios. Nesse sentido, o art. 195-A da Lei n. 6.404/76, introduzido pela Lei n. 11.639/07:

Art. 195-A. A assembléia 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).

Sérgio Iudícibus esclarece a criação da referida conta:

[...] 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. Assem, 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.³⁹

Desse modo, ainda que as subvenções para investimentos transitem pelo resultado, por serem registradas em conta de “Reserva de Incentivos Fiscais”, utilizadas para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital e não distribuídas aos sócios, não irão integrar a base de cálculo do Imposto de Renda, CSLL, PIS e COFINS.

Válidas são as explicações de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Eis as razões de as subvenções de investimento feitas pelo Poder Público não se sujeitarem à tributação: os recursos não se ajustam ao conceito de renda e por isso eram registrados como reserva de capital. Por se tratar de uma contribuição pecuniária, com destinação específica, não há retorno ou exigibilidade. Ou seja, o capital transferido para o patrimônio da beneficiária não importa na assunção de dívida ou obrigação. [...] ⁴⁰

Ora: o simples fato de transitarem pelo resultado do exercício não pode levar as subvenções para investimentos a serem consideradas acréscimos patrimoniais aptos a atraírem a incidência do Imposto de Renda e da CSLL. Uma norma estritamente contábil não poderá jamais fazer nascer a obrigação tributária sobre evento que não regulado em norma tributária.

Veja-se, inclusive, que, com a previsão de não distribuição dos valores contabilizados em “Reserva de Incentivos Fiscais” aos sócios, não há sequer que se falar em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre tais parcelas, o que afasta por completo a possibilidade de tributação pelo Imposto de Renda e CSLL.

³⁹ *Ibidem*, p. 28.

⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. COELHO, Eduardo Junqueira. LOBATO, Valter de Souza. *Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>. Acesso em: 10 mar. 13, p. 27.

Desse modo, “[...] para fins de exigência do IRPJ e da CSLL, o acréscimo de patrimônio proporcionado pela subvenção não deve ser atingido pela incidência daqueles tributos, pois não se encontra na livre disponibilidade do seu beneficiário [...]”⁴¹.

Tampouco é possível sustentar a possibilidade de sujeição das subvenções para investimentos à incidência do PIS e da COFINS apenas pelo fato de que, por transitarem no resultado do exercício, estas parcelas devem ser consideradas “receitas”. As subvenções para investimentos, não há dúvidas, não representam acréscimo dotado da marca da definitividade, que assegure total disponibilidade e titularidade dos recursos financeiro, apto a caracterizá-las como “receitas”. A forma de registro dos valores não altera esta realidade.

Buscando esclarecer a questão, foi editada a Medida Provisória n. 449, de 03 de dezembro de 2008, com o objetivo de efetivar a neutralidade tributária pretendida pela Lei n. 11.638/2007. Essa Medida Provisória foi, posteriormente, convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, cujo propósito é regulamentar os efeitos tributários do processo de harmonização da legislação societária⁴², além de trazer norma específica com relação às subvenções para investimentos.

Veja-se, os arts. 15 e 16 da Lei n. 11.941, de 2009:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

[...]

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.*

O Regime Tributário de Transição foi instituído com o objetivo de regulamentar os efeitos tributários das alterações contábeis introduzidas pela Lei n. 11.638, de 2007, até que seja editada lei específica que discipline a questão. Trata-se, portanto, de regime marcado pelo cunho da transitoriedade.

⁴¹ *Ibidem*, p. 29.

⁴² MATARAZZO, Giancarlo Chamma. LOPES JUNIOR, Jorge Ney F. *Lei 11.941/09 – o RTT e a harmonização do padrão contábil brasileiro*. Pinheiro Neto Advogados. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br>. Acesso em: 11 mar. 13.

Para controlar os ajustes instituídos pelo RTT, foi criado o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), através do art. 7º da Instrução Normativa RFB n. 949, de 16 de junho de 2009, *in verbis*:

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.⁴³

A despeito de ter implementado o RTT, a Lei n. 11.941, de 2009, trouxe regra específica voltada às subvenções para investimentos, a teor do seu art. 18 que, pela relevância, segue abaixo transcrito:

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.

⁴³ BRASIL, Instrução Normativa RFB n. 949, de 16 de junho de 2009..Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9492009.htm>. Acesso em: 11 mar. 13.

§ 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.

Consoante se observa do dispositivo acima transcrito, o legislador manteve, em linhas gerais, todo o tratamento fiscal que já vinha sendo adotado às subvenções para investimentos, adaptando-o, contudo, às modificações contábeis introduzidas pela Lei n. 11.638/2007.

A disciplina exposta pelo art. 18 da Lei n. 11.941/2009, entretanto, não se submete à transitoriedade característica do Regime Tributário de Transição (por força do §2º do próprio dispositivo legal), em que pese tenha sido inserido no Capítulo relativo ao RTT.

Neste diapasão, Sacha Calmon Navarro Coêlho:

No caso das subvenções para investimentos e doações, a própria MP, convertida na Lei nº 11.941/2009 tratou de regravar os efeitos fiscais decorrentes da nova forma de contabilização, pelo que afigurar-se-ia ilógico e inócua submetê-las ao regime tributário de transição.⁴⁴

Ora: não se poderia adotar outro posicionamento uma vez que o “[...] o RTT é norma tributária que regula, em caráter geral e transitório, as alterações introduzidas da lei 11.638. O artigo 18 da lei 11.941 é norma tributária, específica e definitiva, que regula o tratamento tributário conferido às subvenções para investimentos”⁴⁵.

Em conclusão, portanto, afirma-se que as subvenções para investimentos, em que pese transitem pelo resultado do exercício das pessoas jurídicas, não constituem objetos de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, vez que não representam acréscimos disponíveis aos sócios, nem se coadunam com os conceitos de “renda”, “lucro” ou “receita” anteriormente tratados. Deve-se observar, contudo, que a referida não tributação estará condicionada à observância do disposto no art. 18 da Lei n. 11.941, de 2009.

Este, inclusive, é o posicionamento que vem sendo adotado pela Receita Federal do Brasil, conforme Solução de Consulta RFB n 324, de 8 de maio de 2012:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 324, DE 8 DE MAIO DE 2012 – DISIT 07

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BASE DE CÁLCULO. Para que o crédito presumido do ICMS

⁴⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. COELHO, Eduardo Junqueira. LOBATO, Valter de Souza. *Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>. Acesso em: 10 mar. 13, p. 36.

⁴⁵ LAUFFER, Davi. *Subvenções para Investimentos – Os reflexos no lucro real e no lucro da exploração*. Monografia apresentada para a obtenção do título de bacharel em Direito na Universidade FEEVALE. Novo Hamburgo, RS, 2012, p.54.

possa ser caracterizado como subvenção para investimento, para fins de exclusão da base de cálculo da CSLL, 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.

Ainda acerca da necessidade de exclusão dos valores relativos às subvenções para investimentos, na apuração do lucro, a Solução de Consulta RFB n. 26, de 16 de outubro de 2012, *in litteris*:

SOLUÇÃO DE CONSULTA RFB Nº 26, DE 16 DE OUTUBRO DE 2012

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ementa: Lucro da exploração. Subvenção para investimentos. Regime Tributário de Transição. A pessoa jurídica optante pelo Regime Tributário de Transição deve efetuar ajustes no lucro líquido contábil para fins de apuração do lucro da exploração, promovendo a exclusão dos valores relativos às doações e subvenções para investimento recebidas, de modo a afastar efeitos tributários decorrentes da aplicação do novo regime contábil que impõe a classificação de tais valores no resultado do exercício.

Não diverge deste posicionamento o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como se pode observar através da Ementa a seguir:

IRPJ. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO. - A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. As subvenções para investimentos devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados. LANÇAMENTOS REFLEXOS- *As subvenções para investimento não integram a receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a base de cálculo da CSLL.* Recurso a que se dá provimento⁴⁶

Diante do exposto, resta clarificada a absoluta impossibilidade de tributação das subvenções para investimentos pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, mesmo após as alterações contábeis promovidas pela Lei n. 11.638, de 2007.

⁴⁶ CARF, Processo n. 10380.010109/2002-51, N. Acórdão 101-94.676, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni. Data da Sessão: 15/09/2004.

5 CONCLUSÃO

Conforme exposto, as subvenções para investimentos constituem transferências de capital realizadas pelo Poder Público a determinadas pessoas jurídicas, como forma de auxiliá-las, não nas suas despesas ordinárias – finalidade das “subvenções para custeio” – mas, isto sim, na aplicação específica em bens ou direitos destinados à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Tais subvenções, por força do art. 182, §1º, alínea “d”, da Lei n. 6.404, de 1976, eram registradas em conta de “Reserva da Capital”, no Patrimônio Líquido das pessoas jurídicas, o que as afastava da incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Com o advento da Lei n. 11.638, de 2007, introduzida no ordenamento jurídico como marco legal do início do processo de convergência e harmonização das normas contábeis aos padrões de contabilidade utilizados internacionalmente, o art. 182, §1º, alínea “d”, da Lei n. 6.404, de 1976, restou revogado, o que gerou insegurança jurídica em meio aos contribuintes.

Pela sistemática introduzida pela Lei n. 11.638, de 2007, as subvenções para investimentos passaram a transitar pelo resultado do exercício, assim como as subvenções para custeio, o que levou os estudiosos da área fisco-contábil a questionar a possibilidade de tributação de tais parcelas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Como demonstrado, a Lei n. 11.638, de 2007, é norma societária e não tributária, razão pela qual não pode gerar efeitos fiscais, conforme art. 177, §7º, da referida Lei. Tanto é assim que a mesma criou conta de “Reserva de Incentivos Fiscais”, demonstrando claramente que os valores recebidos a esse título não deveriam ser distribuídos aos sócios.

Objetivando efetivar a neutralidade fiscal pretendida pela Lei n. 11.638, de 2007, foi editada a Lei n. 11.941, de 2009, que instituiu o RTT e trouxe regra específica voltada às subvenções para investimentos, que, a saber, não se submete à transitoriedade do RTT.

O art. 18 da Lei 11.941, de 2009 manteve os requisitos expostos anteriormente pelo art. 38. §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77 para a não tributação das subvenções para investimentos, adaptando-os, contudo, às alterações contábeis introduzidas pela Lei n. 11.638, de 2007.

Dessa forma, desde que preenchidos tais requisitos, as subvenções para investimentos não se subsumem aos conceitos de “renda”, “lucro” ou “receita” e, assim, não geram a incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Este, inclusive, é o atual posicionamento do CARF.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004

BORGES, José Souto Maior. *Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias*. In: Revista de Direito Público, vols. 41 e 42.

BRASIL, Código Tributário Nacional. Brasília, DF, Senado, 1966. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 08 mar. 2013.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 03 mar. 2013.

_____. Instrução Normativa RFB n. 949, de 16 de junho de 2009..Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9492009.htm>. Acesso em: 11 mar. 13.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, Senado, 1964. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 03 mar. 2013.

_____. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 09 mar. 2013.

_____. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Brasília, DF, Senado, 1970. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 09 mar. 2013.

_____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Brasília, DF, Senado, 1991. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 09 mar. 2013.

_____. PN CST 112/78. PN – Parecer Normativo Coordenação do Sistema de Tributação – CST n. 112, de 29/12/1978. Publicado no DOU 11/01/1979.

_____. PN CST 02/78. PN – Parecer Normativo Coordenação do Sistema de Tributação – CST n. 02, de 02/01/1978. Publicado no DOU 16/01/1978.

CARF, Processo n. 10380.012049/2009-88, N. Acórdão 1202-000.921, Conselheiro Relator Carlos Alberto Donassolo. Data de Publicação: 07/01/2013.

_____. Processo n. 10380.010109/2002-51, N. Acórdão 101-94.676, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni. Data da Sessão: 15/09/2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. COELHO, Eduardo Junqueira. LOBATO, Valter de Souza. *Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009*. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>. Acesso em: 10 mar. 13.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os Conceitos de Renda e de Patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FEA-USP - *Manual das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*: diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico, Eliseu Martins; supervisor da equipe de trabalho Ernesto Gelbecke. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HICKMANN, Clair M. *Tributação em Bases Universais*. Disponível em: http://www2.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2002/estudo_bases_universais.htm. Acesso em: 08 mar. 2012.

JUNIOR, Victor José Tuma. *Regimes de tributação de PIS e COFINS – aspectos dos conceitos de receita tributável e faturamento*. Monografia apresentada para a obtenção do título de bacharel em Direito no Centro Universitário de Brasília – Uniceub. Brasília, DF, 2009.

KHATIB, Tamer Mahmoud Abd Ellatif Mahmoud El. *Aspectos gerais dos princípios da territorialidade e da universalidade no ordenamento jurídico*. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12529. Acesso em: 09 mar. 13.

LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário. Imposto de Renda das Empresas*. Atualizado até 31.12.99 por RUTNEA NAVARRO GUERREIRO e SERGIO MURILO ZALONA LATORRACA. São Paulo: Atlas, 2000.

LAUFFER, Davi. *Subvenções para Investimentos – Os reflexos no lucro real e no lucro da exploração*. Monografia apresentada para a obtenção do título de bacharel em Direito na Universidade FEEVALE. Novo Hamburgo, RS, 2012.

- MATARAZZO, Giancarlo Chamma. LOPES JUNIOR, Jorge Ney F. *Lei 11.941/09 – o RTT e a harmonização do padrão contábil brasileiro*. Pinheiro Neto Advogados. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br>. Acesso em: 11 mar. 13.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- PIZOLIO, Reinaldo. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole, 2004.
- ROLIM, João Dácio. *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões ao lucro real*. In: *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995.
- SEHN, Solon. *Cofins Incidente sobre a Receita Bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.