

Subvenções para Investimento no IR, CSL, PIS e COFINS



Conceito

Base legal

**Requisitos impostos pelas autoridades
administrativas**

Cenário no CARF

Subvenções para Investimento no IR, CSL, PIS e COFINS

Outrossim, fazemos um apelo aos integrantes do CARF, que institucionalmente não estão vinculados às orientações contidas em normas infralegais expedidas pela Secretaria da Receita Federal, para que, em suas decisões, esclareçam aos AFRFB quais são as diferenças existentes entre “subvenções correntes para custeio ou operação” e “subvenções para investimento ou doações”, já que, ao analisar algumas de suas decisões, verificamos que o silêncio em relação às “subvenções para custeio imperou”.

Conceito de Subvenção - Custeio x Investimento

PN CST 112/78

Subvenção para Custeio

- transferências de recursos com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas, nas suas operações

TRIBUTADA

Subvenção para Investimento

- Aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos

NÃO TRIBUTADA



IRPJ e CSLL

Base legal – Subvenção para Custeio

Lei nº 4.506/64

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - **As subvenções correntes, para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Base legal – Subvenção para Investimento

Decreto-lei nº 1.598/77

Art. 38 - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos **concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, e as **doações**, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

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

Base legal – Subvenção para Investimento

Art. 30 da Lei nº 12.973/14 (critério objetivo)

Registrar a subvenção em reserva de lucros, utilizando-a apenas para:

- a) Absorver prejuízos; ou
- b) Aumentar o capital

Parecer Normativo CST nº 112/78

- Intenção do subvencionador em destinar as subvenções a investimentos, e
- Efetiva e específica aplicação da subvenção em investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Parecer Normativo CST nº 112/78 x CARF

- **Intenção do subvencionador em destinar as subvenções a investimentos**
- (...) **não basta a mera intenção do subvencionador.** (...) Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização. (CSRF, Acórdão nº 9101-002.348, 14/06/2016)
- Criação de outro requisito além inclusive do Parecer Normativo

Parecer Normativo CST nº 112/78 x CARF

- Efetiva e específica aplicação da subvenção em investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico
- *“... Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.” (CSRF, Acórdão nº 9101-002.348, 14/06/2016)*
- O cenário ainda é de insegurança jurídica. A quem caberá a análise acerca da aplicação ou não do recurso? Qual é o embasamento legal?

Aferição quantitativa

- **Aplicação de montante equivalente ao da subvenção**
- *“O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.” (CSRF, Acórdão nº 9101-002.348, 14/06/2016)*
- Ainda que o recurso subvencionado tenha sido integralmente contabilizado como reserva, o rastreio contábil da sua aplicação deve evidenciar que o montante aplicado foi equivalente ao valor subvencionado.

Jurisprudência CARF

Estado	Bahia	Ceará	Goiás	Paraná	Pernambuco	Rio Grande do Sul	Rondônia	Santa Catarina
Base Normativa	Decreto Estadual nº 4.316/95. Produtos de informática, eletrônica e telecomunicações. Estabelece % crescente de faturamento dos produtos beneficiados.	FDI/PROVIN. Crédito presumido de até 75%	Programa FOMENTAR. Financiamento do tributo para aplicar os recursos na implantação ou expansão. No momento do pagamento, é concedido desconto, cujo montante também deve ser aplicado	Decreto nº 5.375/02. Crédito presumido de ICMS, vinculado ao processo produtivo básico - PPB	Lei nº 11.675/99 (PRODEPE). Crédito presumido de ICMS	Lei nº 6,427/72 (FUNDOPEIN). Estimular indústrias para a promoção de empregos	Lei nº 1.473/05. Crédito presumido de ICMS na importação	Art. 148-A, Anexo II, do RICMS/SC. Art. 43 da Lei nº 10.297/96. Crédito presumido de ICMS na importação
Entendimento CARF	CARF: A necessidade de obter habilitação anual demonstra forma de controle dos investimentos por parte do Estado. O benefício tem o intuito de expandir os empreendimentos, havendo reflexos positivos no ativo da empresa.	CARF: (i) Houve intenção do Poder Público em transferir capital; (ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos econômicos; (iii) a subvenção foi registrada em conta de reserva de capital; (iv) houve aumento de capital com as reservas.	CARF: Entendeu que os benefícios auxiliavam apenas no capital de giro da empresa, sendo aplicados apenas futuramente na formação do ativo imobilizado (ausência de sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado).	CARF: A CSRF, embora tenha reconhecido a intenção do legislador paranaense em fomentar e expandir o empreendimento econômico, determinou o retorno dos autos à câmara baixa para análise do montante aplicado em Pesquisa e Desenvolvimento.	CARF: Não foi assegurada a destinação dos recursos na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Não há critério quantitativo ou qualitativo. A legislação permitia ao contribuinte escolher se os recursos vão ser destinados a investimento fixo ou ao capital de giro.	CARF: Entendeu que o benefício tem nítido intuito de promover o desenvolvimento da região, sendo necessário apresentar projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento, não sendo necessário vincular a aplicação dos recursos.	CARF: Entendeu que o benefício não prevê a vinculação e a estrita correspondência entre os benefícios financeiros concedidos e o seu destino. Entendeu que a expansão das atividades, aumento de empregos e faturamento, não são suficientes para caracterizar a subvenção como para "investimento"	CARF: A CSRF, em junho de 2016, negou provimento ao RESP da Fazenda (AC 9101-002.348), pois verificou-se a intenção do legislador em expandir a atividade econômica dentro do Estado, bem como que os recursos subvencionados foram devidamente aplicados nos ativos da empresa, havendo vinculação direta. Em caso muito similar, contudo, a Câmara baixa, em setembro de 2016 (AC 1301-002.132), entendeu que o benefício de Santa Catarina não possui elementos suficientes para ser considerado como subvenção de investimento.
Precedentes	CSRF, 9101-002.335, 04/05/2016	CSRF, AC 9101-002.329, 04/05/2016	CARF, AC 1401-001.562, 01/03/2016	CSRF, AC 9101-002.393, 13/07/16	CSRF, AC 9101-01.239, 21/11/11	CARF, AC 1401-000.455, 23/02/2011	CARF, AC 1401-001.621, 04/05/16	CSRF, AC 9101-002.348, 14/06/16. CARF, AC 1301-002.132, 14/09/16
Resultado								
Obs.			Voto de qualidade	Parcialmente desfavorável, pois está buscando a análise quantitativa dos recursos	Voto de qualidade	Favorável. O RESP está pautado para o dia 23/11/2016		



**PIS e
COFINS**

PIS e COFINS sobre subvenções de ICMS

Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, promovidas pela Lei nº 12.973/14

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:
X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;”

PIS e COFINS sobre subvenções de ICMS

- CARF - tendência em se vincular a incidência do PIS e da COFINS à natureza da subvenção de investimento. Enfraquecimento da tese de que o PIS e a COFINS não deve incidir sobre os créditos presumidos de ICMS, independentemente de sua natureza;
- Caso Estado da Bahia (AC 3201-002.229)
 - Utilização da Soluções de Consulta nº 11/2007 [\(Link\)](#) e 225/2007 [\(Link\)](#)
 - Utilização de parecer proferido pelo Procurador Geral da República Rodrigo Janot nos autos do AgRg no AREsp nº 596212/PR [\(Link\)](#)

Jurisprudência CARF

Estado	Bahia	Ceará	Rio Grande do Norte	Amazonas	Goiás	Santa Catarina
Base Normativa	Lei nº 7.980/01 (DESENVOLVE) e Lei nº 7.025/97 (PROBAHIA). Crédito presumido de ICMS para indústria e agroindústria, bem como para veículos automotores, bicicletas, etc., respectivamente.	PROVIN (Ceará)	PROADI (RN)	Lei nº 2.826/03 (AM), que trata dos benefícios fiscais em geral para empresas instaladas no Estado	Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUZIR (Lei nº 13.591/00) e COMEXPRODUZIR (Lei nº 14.186/02 e Decreto nº 5.686/02). Crédito presumido de ICMS.	Decreto nº 108/2007 (Pró-Emprego). Crédito presumido de ICMS na importação
Entendimento CARF	CARF: Utilizou-se da Solução de Consulta nº 11/07, segundo a qual vantagens com regime especial de pagamento de ICMS configura mera redução de custo e despesa, bem como do Parecer do Procurador Rodrigo Janot, no sentido de que o PIS e a COFINS não devem incidir sobre o crédito presumido de ICMS.	CARF: Entendeu não ser necessária aplicação específica dos recursos, bastando a intenção do legislador.	CARF: Entendeu não ser necessária aplicação específica dos recursos, bastando a intenção do legislador.	CARF: Entendeu que o benefício fiscal representa uma receita não operacional da empresa, pois o benefício do Amazonas não traz a obrigação de reinvestimento do tributo desonerado, sob determinadas condições. Entendeu-se, contudo, pela não incidência do PIS e da COFINS em virtude do fato de que a empresa estava no lucro presumido.	CARF: Adotou o critério contábil, no sentido de reconhecer a subvenção para investimento quando a contabilização dos recursos foi correta (reserva de incentivos fiscais).	CARF: Em julgamento realizado em 17/05/16 (AC 3302.003.199), entendeu-se que o benefício de SC não vinculava a aplicação dos recursos subvencionados, tendo sido negado provimento ao recurso voluntário. De forma totalmente oposta, em 27/04/16 o CARF deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, pois entendeu não ser necessário haver vinculação específica quanto à destinação dos recursos subvencionados (AC 3402-003.042).
Precedentes	CARF, AC 3201-002.229, 21/06/2016	CARF, AC 3402-002,910, 23/02/2016	CARF, AC 3402-002,910, 23/02/2016	CSRF, AC 9303-004.119, 07/06/16	CARF, AC 3402-002.604, 07/01/2016	CARF, AC AC 3302.003.199, 17/05/16. AC 3402-003.042, 27/04/16.
Resultado						

Parecer nº 117184/16 – ASJCIV/SAJ/PGR

RE 835818/PR

DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 843. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA PROPORCIONALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS. DESPROVIMENTO.

1 – Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 843): Devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proporcionalidade.

2 – Parecer pelo não provimento do recurso extraordinário.

CONCLUSÃO

- **Indefinição, insegurança jurídica**
- **Recomendações**
 - **Ajustar na base**
 - **Importância aos aspectos fáticos**
 - **Comprovação da regularidades dos registros contábeis e fiscais**



OBRIGADO!

PIS e COFINS sobre subvenções de ICMS

“LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, mediante regime especial de pagamento de ICMS, consistente em dilação de prazo de recolhimento e concessão de desconto sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, sequer subvenções correntes para custeio, posto que, no sentido técnico-contábil, as vantagens advindas não têm natureza de receitas ou de resultados. Tais vantagens configuram meras reduções de custos ou despesas. DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 392, inciso I, e 443, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR, de 1999; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.” (Solução de Consulta nº 11, de 26 de fevereiro de 2007)

PIS e COFINS sobre subvenções de ICMS

“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. COFINS. Subvenções e Recuperações de Custos. Crédito Presumido do ICMS. Tratamento Fiscal.

As subvenções para custeio, recuperações de custos ou de investimentos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, por significar ingresso de recursos para entidade beneficiária. Em caso contrário, quando decorrer de recuperações, lastreadas em incentivos que decorram de créditos presumidos, que não significam ingressos de receitas, ou derivam de reversão de provisões, não integram a base de cálculo da citada contribuição. Dispositivo Legal: Lei n 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º , § 3o, inciso V, alínea "b".” (Solução de Consulta nº 225, de 06 de agosto de 2007)