CRC – MG
Fórum da Área Tributária

A tributação de IR/CSLL sobre as subvenções, novo entendimento do STJ

Setembro, 2023

Azevedo Sette
ADVOGADOS

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

AGENDA

- HISTÓRICO
- LC 160/2017 E ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELOS ARTS. 9º E 10
- MANIFESTAÇÕES DA RFB APÓS LC 160/2017
- JURIMETRIA – PRECEDENTES NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO POSTERIOR A LC 160/2017
- EVOLUÇÃO DO TEMA NO STJ
- RECEITA FEDERAL – AUTOREGULARIZAÇÃO
- SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL – CPC 07 (R1)
- CONTABILIZAÇÃO – SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL
- MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.185/2023

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

HISTÓRICO

Década de 70

CONCEITOS DE SUBVENÇÃO

- Para custeio - com finalidade de auxílio nas operações e objetivos sociais.
- Para investimento - aplicação especifica na implantação ou expansão de empreendimentos.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

- Para custeio – tributável (art. 44, IV, da Lei 4.506/1964)
- Para investimento – não tributável – reserva de capital (art. 38, § 2º, do Decreto Lei 1598/1977)

Até Julho/2017

PN 112/78 + Soluções de Consulta + Jurisprudência

- intenção de subvencionar investimento
- Efetiva e específica aplicação no investimento
- Beneficiário titular do investimento
  - Sincronia e vinculação do montante - Dinheiro carimbado
  - Contrapartidas e fiscalização
  - Projeto pré-aprovado

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

HISTÓRICO

Até Jul/2017

PN 112/78 + Soluções de Consulta + Jurisprudência

- intenção de subvencionar investimento
- Efetiva e específica aplicação no investimento
- Beneficiário titular do investimento
  - Sincronia e vinculação do montante - Dinheiro carimbado
  - Contrapartidas e fiscalização
  - Projeto pré-aprovado

Em Ago/2017

Edição da LC 160/2017

MOTIVAÇÕES

encerrar litígios sobre tema altamente controverso que se acumulam no CARF

desonerar os incentivos e benefícios do ICMS recebidos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS

impedir que a RFB continue autuando pelo não cumprimento dos outros requisitos não previstos no art. 30

preservar a segurança jurídica

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

LC 160/2017 E ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELOS ARTS. 9º E 10

MOTIVAÇÕES

encerrar litígios sobre tema altamente controverso que se acumulam no CARF

desonerar os incentivos e benefícios do ICMS recebidos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS

impedir que a RFB continue autuando pelo não cumprimento dos outros requisitos não previstos no art. 30

preservar a segurança jurídica

Art. 9º da LC 160/17 acrescentou §§ 4º e 5º

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

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

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

Art. 10º da Lei LC 160/17

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

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

MANIFESTAÇÕES DA RFB APÓS LC 160/2017

SC Cosit 11 e 15/2020– CARF - Doutrina

Requisitos para NÃO tributação

- Registro em reserva de lucros art. 195 da Lei das S.A.
- Protocolo e registro no âmbito da convalidação, quando aplicável

SC Cosit 145/2020 e 12/2022

Requisitos para NÃO tributação

- Registro em reserva de lucros art. 195 da Lei S.A.
- Protocolo e registro no âmbito da convalidação, quando aplicável
- **Concessão como estímulo à implantação ou ampliação de empreendimentos econômicos.**
- **Não se tratar de concessão incondicionada, gratuita, sem ônus ao subvencionado.**
- **Condição relacionada à implantação ou expansão de empreendimento econômicos.**

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

MANIFESTAÇÕES DA RFB APÓS LC 160/2017

SC Cosit 15/2020, 55/2021 e 12/2022

Exclusão

- **SC 15/2020 (Crédito outorgado presumido)**

  (-) Crédito outorgado (+) Crédito estornado

- **SC 55/2021 (Isenção e Redução de Base de Cálculo)**

  (-) Montante que deixar de ser devido em razão da subvenção

- **SC 12/2022 (Crédito outorgado presumido)**

  (-) Crédito outorgado (+) Crédito estornado

SC Cosit 12/2022

Contabilização

- Reiterou as conclusões da SC Cosit 55/2021
- Dois possíveis cenários:

  (-) Crédito outorgado (+) Crédito estornado

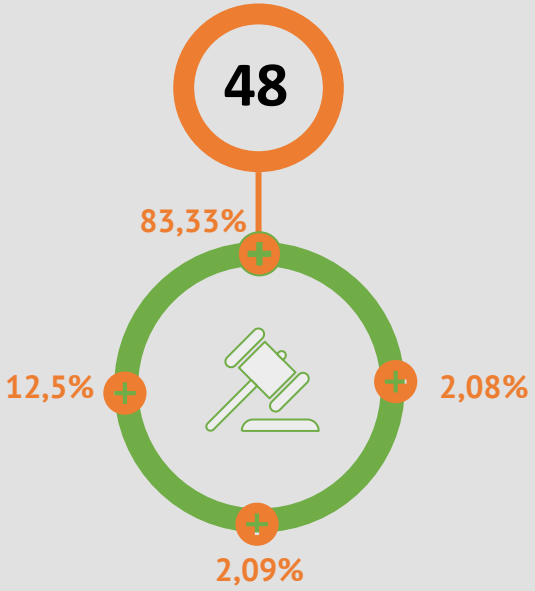
  Ou

  (-) Montante que deixar de ser devido em razão da subvenção

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

JURIMETRIA – PRECEDENTES NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO POSTERIOR A LC 160/2017

RFB: SOLUÇÕES DE CONSULTA



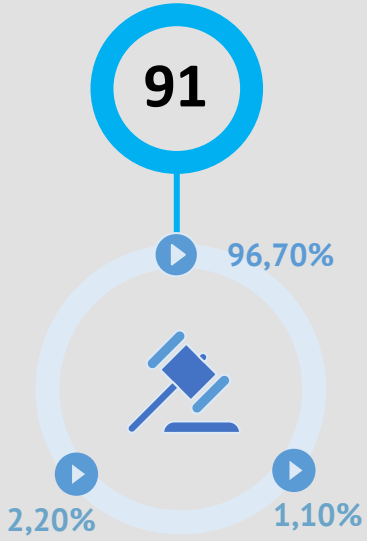
83,33% A RFB concluiu que não há comprovação do investimento realizado a título de implementação ou expansão da atividade econômica.

12,5% A RFB concluiu pela falta de cumprimento ao art.30 da Lei 12.973/14, em razão da necessidade de reserva de lucros.

2,08% A RFB alegou que não reconhece benefício fiscal que não aqueles vinculados ao ICMS.

2,09% Refere-se a SC Cosit 11/20, favorável ao contribuinte, mas posteriormente reformada pela SC Cosit 145/20.

CARF: ACÓRDÃO



96,70% Procedente – Concluiu pela não tributação da subvenção para investimento desde que cumprido o requisitos do art. 30 da Lei 12.973/14.

2,20% manteve a glosa por falta de cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei 12.973/14, ou seja, subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido, comprovadamente, destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais.

1.10% manteve a glosa, por não cumprir os §§ 4º e 5º do art. 30 da lei 12.973/14, especificamente nesses casos se discute a subvenção de investimento decorrente de crédito presumido e a falta da reserva de lucros em razão do reconhecimento do pacto federativo.

● ● ● ***Enquanto isso no STJ***

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

EVOLUÇÃO DO TEMA NO STJ

Crédito Presumido=Pacto Federativo

MAR/2018
EREsp 1.517.492/ PR

Exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em atenção ao Pacto Federativo e à imunidade tributária recíproca, além da compreensão de que tal parcela não se caracteriza como lucro. Desnecessária constituição de reserva de incentivos fiscais.

Redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros

ABR/2023
Julgamento do Tema 1.182

1. ‡ Pacto Federativo
2. = Subvenção para investimento
3. Não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico
4. Não obsta a RFB de realizar fiscalização e lançamento, se verificar que os valores do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

RECEITA FEDERAL - AUTOREGULARIZAÇÃO

Maio/2023

RFB envia Pedido de Providências para contribuintes que reduziram indevidamente valores IRPJ e CSLL em desconformidade com art. 30 da Lei 12.973/2014 (conforme entendimento do STJ no julgamento de 26/04/2023), com prazo até 31/07/2023, para autorregularização.

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

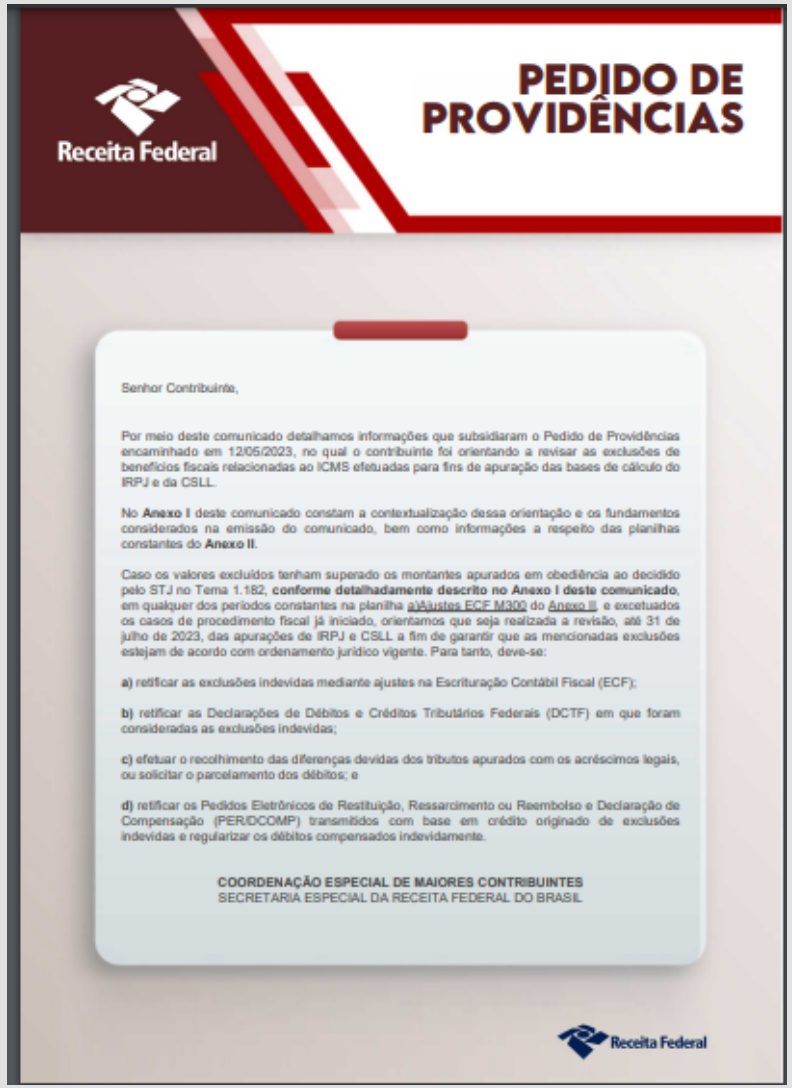
RECEITA FEDERAL - AUTOREGULARIZAÇÃO

Julho/2023

- RFB envia novo alerta aos contribuintes
- Informação dos montantes excluídos a título de subvenções para investimentos e os valores relacionados a créditos presumidos de ICMS
- Indicação de diferença pendente como indício para esclarecimentos.
- Destaque para situação de contribuições a fundos estaduais e estorno de créditos básicos de ICMS efetuados como condição para aproveitamento do crédito presumido, os quais devem ser deduzidos dos benefícios para fins de exclusão.

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

RECEITA FEDERAL - AUTOREGULARIZAÇÃO



Receita Federal

PEDIDO DE PROVIDÊNCIAS

Senhor Contribuinte,

Por meio deste comunicado detalhamos informações que subsidiaram o Pedido de Providências encaminhado em 12/05/2023, no qual o contribuinte foi orientando a revisar as exclusões de benefícios fiscais relacionadas ao ICMS efetuadas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No **Anexo I** deste comunicado constam a contextualização dessa orientação e os fundamentos considerados na emissão do comunicado, bem como informações a respeito das planilhas constantes do **Anexo II**.

Caso os valores excluídos tenham superado os montantes apurados em obediência ao decidido pelo STJ no Tema 1.182, **conforme detalhadamente descrito no Anexo I deste comunicado**, em qualquer dos períodos constantes na planilha a)Ajustes ECF M300 do Anexo II, e excetuados os casos de procedimento fiscal já iniciado, orientamos que seja realizada a revisão, até 31 de julho de 2023, das apurações de IRPJ e CSLL a fim de garantir que as mencionadas exclusões estejam de acordo com ordenamento jurídico vigente. Para tanto, deve-se:

a) retificar as exclusões indevidas mediante ajustes na Escrituração Contábil Fiscal (ECF);

b) retificar as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) em que foram consideradas as exclusões indevidas;

c) efetuar o recolhimento das diferenças devidas dos tributos apurados com os acréscimos legais, ou solicitar o parcelamento dos débitos; e

d) retificar os Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) transmitidos com base em crédito originado de exclusões indevidas e regularizar os débitos compensados indevidamente.

COORDENAÇÃO ESPECIAL DE MAIORES CONTRIBUINTES
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Receita Federal

NOVIDADE

Anexo I – contextualização da orientação e fundamentos considerados na emissão do comunicado

- Referência ao julgamento do Tema 1.182 enfatizando que não é possível estender aos benefícios fiscais de isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo, diferimento, dentre outros, o entendimento firmado no EResp1.517.492 que autoriza a exclusão do crédito presumido de ICMS.
- Indica que no julgamento do Tema 1182 ficou definido que os demais benefícios **deveriam** atender requisitos dos arts. 9 e 10 da LC 160/17, art. 30 da Lei 12.973/14.
- Alega que referidos dispositivos legais tem como requisito a ocorrência do **efetivo** benefício tributário.
- Sustenta que: (i) não há benefício tributário para o vendedor de mercadoria e sim mero diferimento para a etapa posterior da cadeia (efeito da não cumulatividade); (ii) não há renúncia fiscal; (iii) nem mesmo nas vendas do final da cadeia há ganho tributário para o vendedor.

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL – CPC 07 (R1)

1

Reserva de incentivos fiscais - Item 15B

Demonstra a necessidade da reserva de incentivos fiscais para as empresas que adotem a subvenção para investimento;

2

Reconhecimento - Item 16:

O reconhecimento se dá conforme o regime de competência, observando a identificação dos benefícios econômicos gerados, independentemente do período em que se perceba os recebimentos

3

Reconhecimento – Valor Líquido - Item 29 e 30

Pode ser apresentada como crédito na DR, separadamente, como ”outras receitas“, ou alternativamente, como dedução da despesa relacionada. Seja por acréscimo de rendimento ao empreendimento, ou por redução de tributos deve ser registrada na

4

Reconhecimento – Metodologia - 31

Ambos os métodos são aceitos para apresentação relacionadas às receitas. É necessário a divulgação das subvenções nas DF's.

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

CONTABILIZAÇÃO – SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL

Premissas

- Estoque inicial de R$ 21.400.000
- Saldo credor ICMS por entradas R$ 3.600.000

Crédito Presumido do ICMS de forma a proporcionar recolhimento de ICMS equivalente a 3% do valor das vendas incentivadas. Estornos dos créditos de ICMS por entradas

DRE	
RECEITAS - MI	50.000.000
ICMS sobre vendas	(9.000.000)
Receita líquida	41.000.000
CPV	(21.400.000)
Estorno de créditos ICMS	(3.600.000)
Lucro Bruto	16.000.000
Subvenção - Outras receitas	8.730.000
Lucro líquido antes IRPJ/CSLL	24.730.000
IRPJ/CSLL	(6.664.000)
Lucro líquido após IRPJ/CSLL	**18.066.000**

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL	
Lucro líquido antes IRPJ/CSLL	24.730.000
(-) Exclusão Subvenção	8.730.000
(+) Adição Estorno de créditos	3.600.000
Lucro Real/Base CSLL	**19.600.000**
IRPJ/CSLL	(6.664.000)

Ativo		Passivo	
Clientes a receber	50.000.000	ICMS a pagar	270.000
		IRPJ e CSLL a pagar	6.664.000
		Capital Inicial	25.000.000
		Lucro do período	12.936.000
		Reserva Incentivos Fiscais	5.130.000
		PL	43.066.000
Ativo Total	**50.000.000**	**Passivo Total**	**50.000.000**

Redução de 97% da base de cálculo do ICMS e estorno do crédito proporcional às entradas

DRE	
RECEITAS - MI	50.000.000
ICMS sobre vendas	(270.000)
Subvenção ICMS sobre vendas	-
Receita líquida	49.730.000
CPV	(21.400.000)
Estorno de créditos ICMS	(3.492.000)
Lucro Bruto	24.838.000
Subvenção - Outras receitas	-
Lucro líquido antes IRPJ/CSLL	24.838.000
IRPJ/CSLL	(6.664.000)
Lucro líquido antes IRPJ/CSLL	**18.174.000**

CÁLCULO DO IRPJ E CSLL	
Lucro líquido antes IRPJ/CSLL	24.838.000
(-) Exclusão Subvenção	5.238.000
	-
Lucro Real/Base CSLL	**19.600.000**
IRPJ/CSLL	(6.664.000)
ICMS devido SEM redução da base de cálculo	5.400.000
ICMS devido COM redução da base de cálculo	162.000
Subvenção (Cosit 55/2021)	**5.238.000**

Ativo		Passivo	
Clientes a receber	50.000.000	ICMS a pagar	162.000
		IRPJ e CSLL a pagar	6.664.000
		Capital Inicial	25.000.000
		Lucro do período	12.936.000
		Reserva Incentivos Fiscais	5.238.000
		PL	43.174.000
Ativo Total	**50.000.000**	**Passivo Total**	**50.000.000**

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.185/2023

MP

- Altera o tratamento tributário das subvenções: Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS x Crédito fiscal de IRPJ
- Revoga o art. 30 da Lei 12.973/2014, §2º do art. 38 do DL 1598/77 e dispositivos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003
- Concede crédito fiscal decorrente de subvenção para investimento exclusivamente de IRPJ (direito creditório) - Vigência Jan/2024 a Dez/2028

ABRANGÊNCIA

Subvenções da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

BENEFICIÁRIOS

PJ tributado pelo Lucro Real, que realizem implantação a ser explorada em localização geográfica distinta do seu domicílio, ou expansão do empreendimento econômico.

REQUISITOS

- Prévia habilitação pela RFB.
- Ato concessivo: (i) anterior à data de implantação ou de expansão; (ii) com previsão expressa das condições e contrapartidas.
- A subvenção esteja relacionada com a implantação ou a expansão do empreendimento econômico.
- As receitas sejam reconhecidas após: (i) conclusão da implantação ou da expansão; (ii) protocolo do pedido de habilitação da PJ.

LIMITAÇÕES

- Limitado ao valor investido em bens ou direitos relativos a implantação ou expansão.
- Não abrange receitas de subvenção reconhecidas após 31/12/2028.

TRATAMENTO FISCAL DAS SUBVENÇÕES

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.185/2023

MP

- Altera o tratamento tributário das subvenções: Não tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS x Crédito fiscal de IRPJ
- Revoga o art. 30 da Lei 12.973/2014, §2º do art. 38 do DL 1598/77, e dispositivos da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003
- Concede crédito fiscal decorrente de subvenção para investimento exclusivamente de IRPJ (direito creditório) - Vigência Jan/2024 a Dez/2028

UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL

- Compensação ou ressarcimento em dinheiro.
- Apenas após apurado e declarado na ECF, e a partir do ano seguinte ao do reconhecimento das receitas, no caso do ressarcimento.
- Ressarcimento será pago no 48º mês após o pedido.

NECESSIDADE DE RESERVA E RESTRIÇÕES À DISTRIBUIÇÃO

- Apenas em relação a subvenção não tributada em razão do art. 30 da Lei 12.973/14.
- Ausência de obrigatoriedade em relação ao crédito fiscal do IRPJ.

QUESTÕES POLÊMICAS

1) Empresas hoje já subvencionadas – Poderão usufruir do crédito IRPJ? Segurança jurídica dos investidores?
2) Subvenções para implantação de empreendimento econômico na própria localização geográfica do ente concedente? Nova Guerra Fiscal?
3) Empresas habilitadas e conclusão da implantação ou expansão após 2028 – impossibilidade de usufruir do crédito fiscal?
4) Postergação forçada da utilização do crédito fiscal de IRPJ - impacto no fluxo de caixa das empresas.

CONTATOS

Leandra Guimarães

Contencioso Tributário, Consultoria e Planejamento Tributário

Sócia líder da área de Direito Tributário

+55 (31) 3261 6656

lguimaraes@azevedosette.com.br

Línguas: Inglês e Português

https://www.linkedin.com/in/leandra-guimaraes/

azevedosette.com.br