

# Subvenções para Investimento x Subvenções para Custeio

Cenário antes e após a LC 160/2017

# CPC 07 (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

- **Subsídio governamental** é a forma de assistência do governo a uma entidade que exige o cumprimento de certas condições relacionadas às atividades operacionais da organização.
- **Assistência Governamental** é ação governamental cuja intenção é promover um benefício econômico à uma entidade que tenha atendido a um determinado critério.

# CPC 07 (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

- Exclui benefícios proporcionados pelo ajuste do resultado tributável, ou que são determinados com base no imposto de renda - como créditos fiscais de investimento, os métodos de depreciação acelerada de impostos e taxas reduzidas de imposto de renda

# CPC 07 (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

Reconhecimento e Mensuração:

**Reconhece-se** uma subvenção governamental quando existe uma garantia razoável de que:

1. o benefício será recebido; e
2. a entidade conseguirá cumprir com as condições previamente estabelecidas

# CPC 07 (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

A abordagem adotada pela norma estabelece método denominado abordagem do lucro:

\* Subvenções governamentais, não fazem parte do financiamento da companhia com base no capital provindo de seus sócios, desta forma compete-se lançar os ganhos no resultado e não diretamente no PL.

# CPC 07 (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

- Abordagem do lucro: as subvenções governamentais são reconhecidas como ganhos ou perdas no mesmo período que as despesas relacionadas ocorrem.
- Caso sejam provenientes da aquisição de ativos, estas subvenções seguirão a mesma ordem da depreciação destes.
- Caso sejam relacionadas a despesas específicas, serão contabilizadas no resultado, seguindo a mesma temporalidades destas despesas.

# CPC 07 (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

	<b>Condicionais</b>	<b>Incondicionais</b>
<b>Exemplos</b>	Geralmente ativos imobilizados.	Incentivos Fiscais / Isenções tributárias.
<b>Tratamento Contábil</b>	Contrapartida reconhecida no passivo pelo valor justo com apropriação no resultado na medida em que as condições forem atendidas. No caso de máquinas e equipamentos o reconhecimento do resultado se dará pela depreciação pelo uso destes. O registro contábil poderá ser a crédito de receitas ou redutor das despesas de depreciação.	Reconhecimento imediato como resultado.

## As subvenções governamentais são contabilizadas a *posteriori* em Reservas de Incentivos Fiscais

<b>Cálculo do IR e CSLL:</b>	
<b>LAIR</b>	<b>30.000</b>
<b>(-) Rec. Subvenções</b>	<b><u>(2.000)</u></b>
<b>Lucro Tributável</b>	<b>28.000</b>
<b>IR e CSLL (25%)</b>	<b>7.000</b>

<b>DRE:</b>	
<b>LAIR</b>	<b>30.000</b>
<b>(-) IR/CSLL</b>	<b><u>(7.000)</u></b>
<b>LLE</b>	<b>23.000</b>

### **Constituição da Reserva de Incentivos Fiscais:**

D – Lucros Acumulados	
C – Reserva de Incentivos Fiscais	2.000



# CPC 07 (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

Exemplo de subvenções relacionadas a ativos:

- Empresas possuem uma escolha – reconhecer como: (a) passivo **ou** (b) como uma redução no montante contábil do respectivo ativo.
- Companhia A recebe um valor de \$ 25 como subsídio para a compra de um novo equipamento que custa \$100.
  - Vida econômica útil do ativo – 5 anos.
  - Depreciação pelo meto linear.

# CPC 07 – (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

- Reconhecimento da subvenção:

(a)

Débito. Disponibilidades	25
Crédito. Subvenção governamental Diferida	25

ou

(b)

Débito. Disponibilidades	25
Crédito. Equipamentos	25

# CPC 07 – (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

Lançamento ao longo da utilização do ativo:

(a)

Débito. Despesa com depreciação 20

Crédito. Depreciação acumulada 20

Débito. Subvenção governamental Diferida 5

Crédito. Despesa com depreciação 5

ou

(b)

Débito. Despesa com depreciação 15

Crédito. Depreciação Acumulada 15

Memória da depreciação:  $(\$100 - \$25) \div 5 = 15$

# CPC 07 – (IAS 20) Subvenção e Assistência Governamentais

Subvenções relacionadas ao lucro:

Exemplo: Companhia B recebe uma subvenção governamental igual a 10% dos custos incorridos com salários. Tais gastos são da ordem de \$100.

Lançamento quando os gastos são incorridos:

Débito. Subvenções a receber	10
Crédito. Despesa com salários	10

# Efeitos no IRPJ e na CSLL

## RIR/99

Art. 392. **Serão computadas na determinação do lucro operacional:**

I - **as subvenções correntes para custeio** ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV](#));

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

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

# Efeitos no IRPJ e na CSLL

## Lei 12.973/14

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

- I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
- II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput **serão tributadas** caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

- I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
- II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou
- III - **integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.**

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

# Efeitos no PIS e na COFINS

## Leis 10.637/02 e 10.833/03

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, 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:

[...]

IX - 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;

# Jurisprudência do CARF

- Praticamente nenhum incentivo fiscal concedido de ICMS pode ser considerado como subvenção para investimento
- Parecer Normativo n. 112/1978:
  - a intenção do subvencionador de destinatárias para investimento;
  - **a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;**
  - o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.



# Lei Complementar n. 160

Art. 9º O art. 30 da [Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30. ....

.....

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

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

# Lei Complementar n. 160

- Equiparação de todos os incentivos de ICMS a subvenções para investimento
- Passado:
  - Aplicação retroativa da lei para fins fiscais?
  - E a distribuição de dividendos?
  - E a contabilidade (constituição de reservas)?
- Futuro:
  - Necessidade de constituição de reserva sempre?
  - Distribuição de dividendos?

# Superior Tribunal de Justiça

- EREsp n. 1.517.492, de fevereiro de 2018

[...]. ICMS. **CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.**

- Os créditos presumidos não se configuram como *renda* ou *receita*, independentemente do cumprimento de qualquer requisito.
- Não foram analisados os requisitos da Lei 12.973, até porque a classificação entre subvenções para custeio ou investimento não foi levada nos casos analisados. Entretanto, essa variável não infirmaria o raciocínio adotado pelo STJ, que esteve focado no princípio federativo e na indevida interferência da União nas políticas de incentivo estaduais