



CSLL

## Subvenção para investimento

Entendimento da CSRF com a LC 160

ANA PAULA LUI  
LUANA MALUF

15/03/2018 15:51



Crédito: Pixabay

Desde a promulgação do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que visou conceituar subvenção para investimento (direcionadas a incentivar a implantação ou expansão de empreendimento econômicos), até muito recentemente, a controvérsia entre as autoridades fiscais e os contribuintes quanto a este tema residia na definição de quais eram os aspectos necessários para a sua caracterização, desvinculando-a de subvenções para custeio (destinadas a fazer frente às despesas operacionais), estas últimas sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, que atualmente disciplina a matéria, estabelece que as subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não são computadas na determinação do lucro real, desde que observadas determinadas regras na contabilização/utilização dos valores.

Muito embora a legislação seja clara quanto aos aspectos necessários para configurar a subvenção para investimento, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), somente estaria caracterizada como tal se restassem preenchidos outros “requisitos”, consignados por meio Parecer Normativo Cosit nº 112/1978, sendo eles (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e (iv) a sincronia entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado.

Independentemente da legalidade do Parecer Normativo Cosit nº 112/1978, fato é que até os dias de hoje, ou ao menos até o advento da Lei Complementar nº 160/2017, o entendimento da Secretaria da RFB e de uma parte da jurisprudência administrativa se pautava nas premissas do referido Parecer Normativo para analisar se os benefícios fiscais de Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Serviços (ICMS) concedidos pelos entes federativos aos contribuintes se caracterizavam ou não como subvenções para investimento.

Entretanto, em 22 de novembro de 2017, o Congresso Nacional derrubou o veto presidencial aos artigos 9º e 10º da Lei Complementar nº 160/2017, os quais introduziram alterações de extrema relevância ao assunto em questão, na medida em que acrescentaram o § 4º e o § 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, que não deixam dúvidas sobre quais aspectos devem ser observados na análise da subvenção para investimento no que se refere a todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos entes federativos. Vejamos.

No § 4º introduzido pela Lei Complementar nº 160/2017, restou reconhecido expressamente que *“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.”*

Ademais, a Lei Complementar nº 160/2017, ao introduzir o § 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, determina que o entendimento do § 4º exposto acima, *“aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”*.

Diante de tais prescrições legais, nota-se que a controvérsia quanto à caracterização dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento *versus* subvenção para custeio, com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, desde que devidamente contabilizados, perde o objeto, impossibilitando, inclusive, qualquer outra exigência que não a prevista no *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para identificação da subvenção para investimento.

Assim sendo, não restam dúvidas que o Parecer Normativo Cosit nº 112/2017 não é instrumento hábil, se é que um dia poderia ter sido, para nortear a análise e a definição das subvenções para investimento.

Por sua vez, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 impõe que os § 4º e § 5º se aplicam, inclusive, para os incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos sem a exigência de convalidação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito estabelecidas no artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Tendo em vista que a obrigatoriedade de depósito e registro dos atos concessivos dos benefícios fiscais de ICMS não é requisito imposto pela lei aos contribuintes – e sim aos entes federativos – não podendo estes últimos ser prejudicados por esta disposição normativa, o CONFAZ aprovou o Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, que regulamenta o trazido na Lei Complementar nº 160/2017.

No referido Convênio, foram abordados os procedimentos que os entes federativos devem cumprir, quais sejam de (i) publicar, em seus respectivos diários oficiais, a relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais, instituídos por meio da legislação dos entes federativos publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com a exigência de convalidação pelo CONFAZ; e (ii) efetuar o registro e depósito da documentação comprobatória relativa aos atos concessivos dos benefícios fiscais de ICMS na CONFAZ (Cláusula Segunda do Convênio).

As Cláusulas Terceira e Quarta do Convênio ICMS nº 190/2017 estabelecem os respectivos prazos que devem ser observados pelos entes federativos para o procedimento de publicação, registro e depósito. Em especial, os prazos para o registro e depósito que os entes federativos devem observar são até: (i) o dia 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e depósito; e (ii) o dia 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Ainda a este respeito, em 13 de março de 2018, foi publicado o Despacho nº 39/2018 do Secretário Executivo do CONFAZ, que define o formato para entrega das informações e da documentação comprobatória, para o cumprimento da exigência de registro e de depósito que os entes federativos devem obedecer, conforme previsto na mencionada Cláusula Segunda do Convênio nº 190/2017, em seu inciso II.

Foi exatamente diante deste contexto legislativo que, recentemente, na sessão do dia 18 de janeiro de 2018, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) proferiu a resolução nº 9101-000.039, em que foi decidido pelo sobrestamento do processo administrativo em que se discutia a caracterização de determinado incentivo estatal como subvenção para investimento, justamente com base no entendimento de que há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 aos processos em curso, bem como que há prazo para que os entes federativos cumpram as exigências previstas na Lei Complementar nº 160/2017, regulamentadas pelas Cláusulas Segunda, Terceira e Quarta do Convênio ICMS nº 190/2017.

Importante pontuar que, na referida resolução, os julgadores reconheceram que, após as alterações da Lei Complementar nº 160/2017, as únicas exigências que prevaleceram no *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 para caracterizar os benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento foram (i) a intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; e (ii) o registro em reserva de lucros.

Ademais, a despeito da falta de previsão expressa de suspensão de processo administrativo no Decreto nº 70.235/1972 e no Regimento Interno do CARF – RICARF (Portaria MF nº 343/2015), ressaltou-se na resolução da CSRF que o sobrestamento é autorizado pelo artigo 313 do Código de Processo Civil (CPC), aplicado subsidiariamente ao processo administrativo. Destacou-se, inclusive, que tal medida revela-se cautelosa e razoável para assegurar a aplicação regular das disposições da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS nº 190/2017.

Em consonância com o entendimento da CSRF, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, na sessão de 19 de fevereiro de 2018, também sobrestou processos administrativos que tratavam de benefícios fiscais de ICMS, até que seja cumprido o registro e o depósito da documentação comprobatória pelos entes federativos no prazo determinado pelo Convênio do ICMS.

Nesse mesmo sentido, foram as outras resoluções proferidas pela CSRF, na sessão de julgamento do dia 07 de fevereiro de 2018: resolução nº 9101-000.042 e resolução nº 9101-000.043.

No Judiciário, alguns dias antes da publicação da Lei Complementar nº 160/2017, que ocorreu em 22 de novembro de 2017, na sessão de julgamento do dia 8 de novembro de 2017, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), julgou Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492/PR (EResp nº 1.517.492), afastando a exigência do IRPJ e da CSLL sobre valores de créditos presumidos de ICMS outorgados aos contribuintes.

Nesse julgamento, foi aplicado o entendimento pacificado no âmbito da Primeira Turma do STJ, em que restou afastada a tributação de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, por se entender que estes não podem ser caracterizados como lucro da pessoa jurídica, mas sim um incentivo estatal para a sua atividade. Além disso, em razão de tais créditos serem renunciados pelo Estado em favor do contribuinte, a tributação pela União Federal de tais valores violaria a imunidade recíproca, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea 'a', da Constituição Federal (CF).

A discussão acerca da natureza da subvenção (se para investimento ou para custeio) não foi relevante para o julgamento em questão pelo STJ, haja vista que a Fazenda Nacional em sua fundamentação já partiu da premissa que os referidos benefícios se caracterizavam como subvenção para custeio, razão pela qual comporiam o resultado operacional da pessoa jurídica.

Nota-se que o entendimento exarado pelo STJ no julgamento do EResp nº 1.517.492 e aquele posteriormente confirmado com o advento da Lei Complementar nº 160/2017 são

complementares e caminham no mesmo sentido, qual seja a não tributação pela União Federal dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos entes federativos aos contribuintes.

Diante deste cenário, conclui-se de imediato que haverá uma diminuição considerável de autuações fiscais em face dos contribuintes, por parte da Secretaria da RFB, no que se refere à exigência de IRPJ e CSLL sobre os valores correspondentes aos benefícios fiscais de ICMS concedidos aos contribuintes pelos entes federativos.

Já com relação aos processos em curso pendentes de uma decisão em definitivo, seja no trâmite da esfera administrativa ou da esfera judicial, há também um conforto aos contribuintes, uma vez que a Lei Complementar nº 160/2017 apresenta efeitos retroativos, razão pela qual provavelmente os processos em curso serão sobrestados, como caminha o entendimento da atual jurisprudência administrativa, até que os entes federativos cumpram as exigências previstas na Lei Complementar nº 160/2017.

Após o cumprimento de tais exigências pelos entes federativos, os tribunais administrativos e judiciais passarão analisar o cumprimento dos requisitos previstos no *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, e, tendo sido referidos requisitos cumpridos, a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017, de que os benefícios fiscais de ICMS são subvenção para investimento e, portanto, não serão computados na determinação do lucro real, tende a ser inquestionável.

---

**ANA PAULA LUI** – sócia do escritório Mattos Filho

**LUANA MALUF** – advogada do escritório Mattos Filho

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.