

RAYES & FAGUNDES 20
ANOS

&





Bruno Aguiar

Tax Partner do RFAA

Formado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), com Especialização em Direito de Empresa (Administração Empresarial e Tributária) pela Universidade de São Paulo (USP) e em Finanças e Investment Banking pela Fundação Instituto de Administração (FIA, atualmente Mestrando em Direito Tributário pela FGV.



Juliana Lourenço Zobarán

Head of Tax LATAM do Grupo Technicolor

Formada pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, com LL.M em Direito Empresarial e Especialização em Agências Reguladoras, ambos pelo IBMEC e MBA em Gestão Tributária pelo FIPECAFI..Professora de Direito Empresarial e Direito Tributário na UGB/ERP e de Tributos Indiretos e Obrigações acessórias no Confed/Live University e na FTB. É palestrante em diversas entidades e congressos tendo realizado inúmeras palestras, como foco em planejamento tributário.



Rogério Leite Araújo

Sr Tax Executive na Tetra Pak.

Formado em Contabilidade, com Especialização em Contabilidade Internacional pela FGV e MBA em Finanças pelo INPG. Fundador do Grupo TEWA Tax Experts. Vice Presidente do Comitê de tributação da AMCHAM/SP. Professor de MBA no Senac e Unicamp. Experiências anteriores: Head de Taxes na Arysta, IBM, CAPGEMINI, GE e Elektro.

Agenda Webinar

17h – 18h20min



Subvenções para investimento: controvérsias e incentivos de ICMS

PONTO 01: A classificação dos incentivos de ICMS como subvenções para investimento a partir da Lei Complementar n. 160, de 2017, e seus efeitos retroativos

PONTO 02: O pagamento dos lucros e juros sobre o capital próprio e as subvenções para investimento

PONTO 03: A manutenção do crédito escritural de ICMS da entrada referente a saídas subsequentes imunes, isentas ou sujeitas a redução de base de cálculo e sua classificação como subvenção para investimento, inclusive a parcela da redução da base de cálculo



Lei Complementar n. 160/17

Artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017

Redação com destaques:

“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:

‘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 [ICMS], 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.**’ (NR)

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.”**

**Congresso Nacional rejeitou o veto presidencial em
08.11.2017**

Norma republicada em 23.11.2017

1º Impacto | Desnecessidade de contrapartida

Derrubada do veto corrobora o entendimento dos contribuintes de que considera-se subvenção para investimento os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, vedada a exigência de outros requisitos ou condições além do registro como reserva e da impossibilidade de distribuição aos sócios (como era exigido pela fisco federal).

2º Impacto | Aplicação retroativa

Norma de caráter interpretativo, eis que, expressamente, determina sua aplicação aos fatos anteriores a sua publicação (Art. 30 do §5º da Lei 12.673 e art. 10 da Lei Complementar 160). Além disso, isonomia garantiria aplicação para demais contribuintes.

3º Impacto | Aplicação para PIS e COFINS

Apesar da norma disciplinar questão de IRPJ e CSLL, o mesmo entendimento se aplica ao PIS e COFINS, haja vista que ficou determinado que esses benefícios são considerados como subvenção para investimento.

Lei Complementar n. 160/17



Decreto Lei nº 1.598/1977	Inexistia diferenciação legal entre subvenções para investimento e subvenção para custeio ou operação
Parecer Norm. CST nº 12/1978	Por meio de interpretação, Receita Federal do Brasil estabelece diferença entre subvenção e passa a conferir tratamento distinto à cada espécie
Decreto nº 3.000/1999	Regulamento do Imposto de Renda, em 1999, trouxe distinção entre as subvenções com base no Parecer Normativo CST 112/1978
Lei nº 12.973 de 2014	A partir de 2014, a legislação trouxe expressamente a distinção entre subvenção para custeio e subvenção para investimento
Lei Complementar nº 160/2017	Em 2017 ficou expressamente determinado que incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos pelos Estados são considerados como subvenção para investimento
Decreto nº 9.580/2018	Em 2018 foi editado novo Regulamento do Imposto de Renda, mantendo as disposições vigentes antes da alteração da Lei Complementar nº 160/2017
Instrução Norm. nº 1.881/2019	Em 2019 foi alterada a Instrução Normativa nº 1.700/2017 para a se ajustar à redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017.

Lei Complementar n. 160/17



Benefícios Fiscais Estaduais | Convênio ICMS 190/2017

1. Isenção
2. Redução da base de cálculo
3. Manutenção de crédito
4. Devolução do imposto
5. Crédito outorgado ou crédito presumido
6. Dedução de imposto apurado
7. Dispensa do pagamento
8. Dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88:
 - **Indústria:** até o décimo dia do segundo mês subsequente ao do fato gerador
 - **Comércio:** até o vigésimo dia do mês subsequente ao do fato gerador
9. Antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço
10. Financiamento do imposto
11. Crédito para investimento
12. Remissão
13. Anistia
14. Moratória
15. Transação
16. Parcelamento em prazo superior à 60 meses, como estabelecido no Convênio ICM 24/75
17. Outra medida da qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro

Incentivos de ICMS como Subvenção para Investimento

Subvenções:

Custeio	Investimento
para fazer face ao conjunto de despesas (não existe contraprestação)	específicas para a implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos
sujeitas a tributação federal (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS)	não sujeitas a tributação federal (condicionado ao cumprimento de vários requisitos)

Lei Complementar 160/17:

- Incentivos de ICMS serão **SEMPRE** subvenções para investimento
- Requisitos:** desde que contabilizadas em reserva de lucros e desde que não sejam distribuídas aos sócios

Incentivos de ICMS como Subvenção para Investimento

- ⬡ Caráter interpretativo e, portanto, **retroativo** da norma
 - ⬡ Parecer da CFT e da Câmara dos Deputados e da CAE do Senado Federal
 - ⬡ Não havia previsão do conceito de subvenção, motivo pelo qual não se pode falar em alteração legal
 - ⬡ Princípio da Isonomia
 - ⬡ Previsão na própria norma de aplicação “inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”
- ⬡ Precedentes do STJ (crédito presumido) – cumprimento dos requisitos
 - ⬡ Renúncia dos Estados e violação ao pacto federativo
 - ⬡ Não enquadra no conceito de receita bruta
 - ⬡ Não distingue custeio de investimento
 - ⬡ Posterior à Lei Complementar 160/17



Efeitos Retroativos

Lançamentos Contábeis

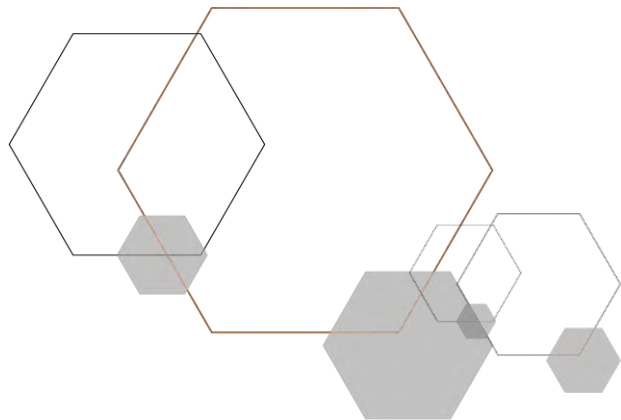
Pronunciamento Técnico CPC 07

Subvenções e Assistência Governamentais (R1)

Lei 11.638/07 adicionou o art. 195-A na Lei das Sociedades Anônimas, criando a conta de Reservas de Incentivos Fiscais para contabilização das subvenções para investimento (subvenção não é recebimento vindo dos sócios).

CPC 07: A partir do exercício social de 2008 as subvenções deveriam transitar pelo resultado e os registros contábeis determinados em função das **condições estabelecidas para o recebimento dessas subvenções** ou doações.

*“Item 12 do CPC 07 - Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como **receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar**, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. **A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido**”.*



Efeitos Retroativos

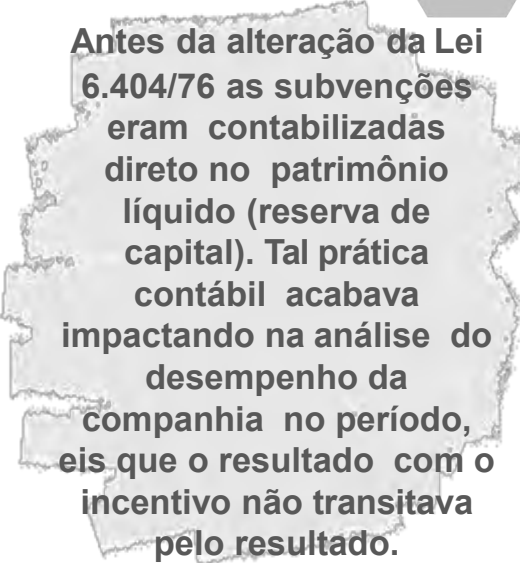
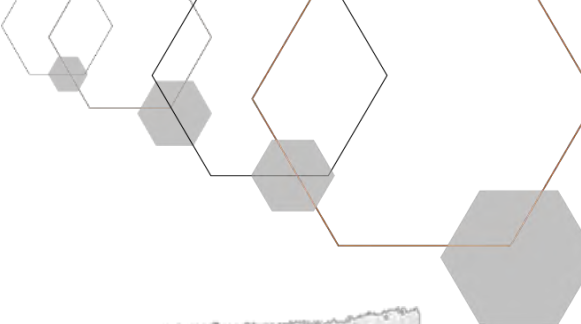
Lançamentos Contábeis

Pronunciamento Técnico CPC 07

Subvenções e Assistência Governamentais (R1)

Item 15 do CPC 07 - O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

- (a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas **e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;**
- (b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. **A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;**
- (c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, **como receita na demonstração do resultado.**



Antes da alteração da Lei 6.404/76 as subvenções eram contabilizadas direto no patrimônio líquido (reserva de capital). Tal prática contábil acabava impactando na análise do desempenho da companhia no período, eis que o resultado com o incentivo não transitava pelo resultado.

Efeitos Retroativos Lançamentos Contábeis



1 – Constituição da Reserva de Lucros - **a**

- Não houve a distribuição de lucros no passado
 - Aumento de Capital Social
 - Reclassificação contábil para a conta de Reservas de Lucros
- Houve a distribuição de lucros no passado - **b**
 - Constituição com o resultado corrente
 - Devolução dos sócios - Possibilidades (para que os sócios não desembolsem):
1 – mútuo - **c** x reserva de lucros; 2 – compensação do mútuo com distribuição antecipada de lucros ou pagamento de JCP

a - Necessidade de avaliação caso a caso

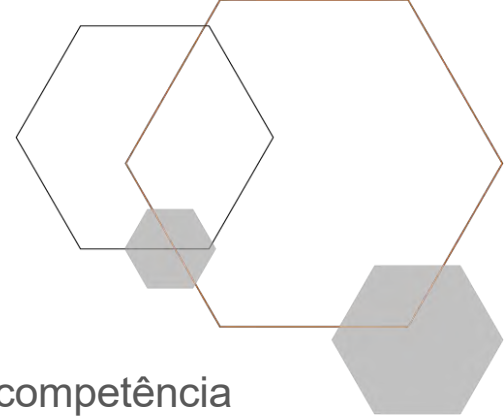
b - Maiores riscos de questionamento pela RFB

c - Incidência de IOF/Crédito (alíquota zero até 03/jul)

Efeitos Retroativos Lançamentos Contábeis

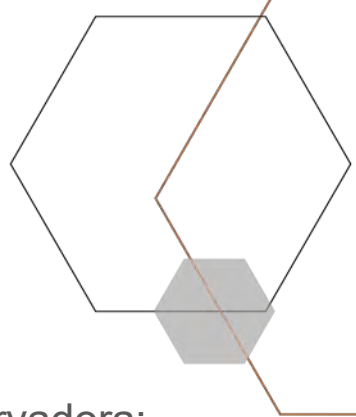
2 – Obrigações acessórias

- Idealmente, os registros deveriam ser feitos conforme o regime de competência
- ECD (IN 1.774/17)
 - Somente pode ser substituída caso contenha erros que não possam ser corrigidos por meio de **lançamento contábil extemporâneo**
 - A substituição só pode ser feita até o fim do prazo de entrega relativo ao ano-calendário subsequente
 - Medida judicial?
 - Retificação: esforço operacional e necessidade de aprovação de contas
 - **Na prática: lançamento no exercício corrente direto no PL (Reserva de Lucros e Ajustes de Exercícios Anteriores)**



Efeitos Retroativos

Obrigações Acessórias



ECF (IRPJ/CSLL) e EFD-Contribuições (PIS/COFINS)

- **Cenário 1 (retificação de todo o período):** alternativa mais conservadora; atualização pela SELIC; possibilidade de compensação com outros tributos administrados pela RFB; maior esforço operacional; reabertura de prazo prescricional; necessidade de retificação de outras obrigações como DCTF (e PER/DCOMP, se aplicável).
- **Cenário 2 (registro direto na competência corrente):** alternativa mais arrojada, mas que possui bons argumentos*; necessário verificar os impactos no decorrer dos anos (tal como Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL).

*Parecer Normativo CST 79/76 (momento do cálculo das despesas de depreciação); Reiterados posicionamentos sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo de PIS/COFINS diretamente na competência corrente; entre outros

Pagamento dos Lucros e JCP e as Subvenções para Investimento

Hipóteses de tributação do IRPJ/CSLL

1

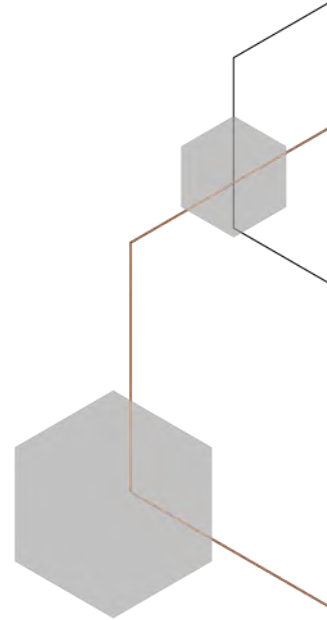
Capitalização do valor e posterior restituição aos sócios via redução de capital

2

Restituição indireta aos sócios por meio de redução de capital nos 5 anos anteriores à data da subvenção, com capitalização posterior do valor da subvenção

3

Integração à base de cálculo dos dividendos ou distribuição das subvenções por qualquer forma



Pagamento dos Lucros e JCP e as Subvenções para Investimento



Equivalência Patrimonial e Subvenções para Investimento

- Vedação da distribuição aos sócios apenas no 1º nível

- Em outros casos, a legislação expressamente previu a impossibilidade de distribuição por equivalência – distribuição reflexa (tal como as reservas de reavaliação)

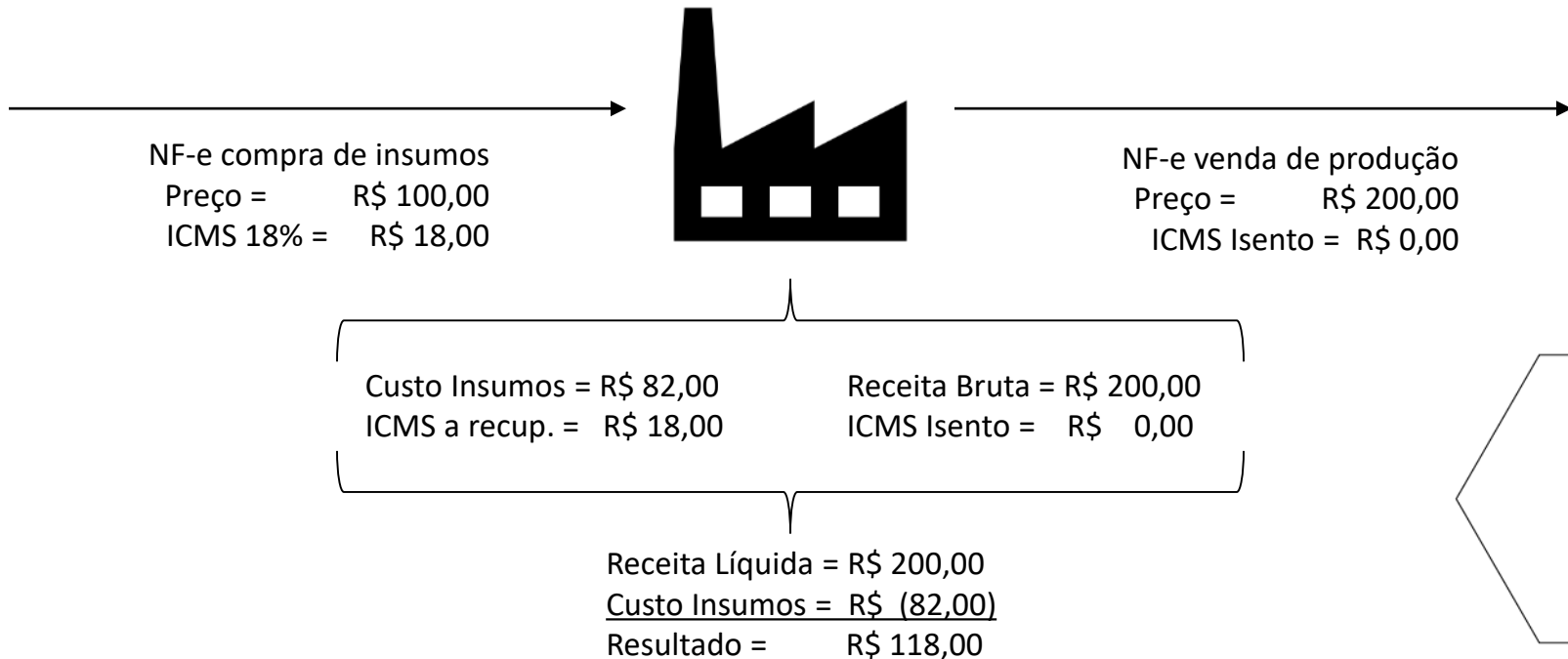
JCP e Subvenções para Investimento

- As subvenções entram na base de cálculo do JCP e limites de dedutibilidade

- JCP como despesa não imputada aos dividendos

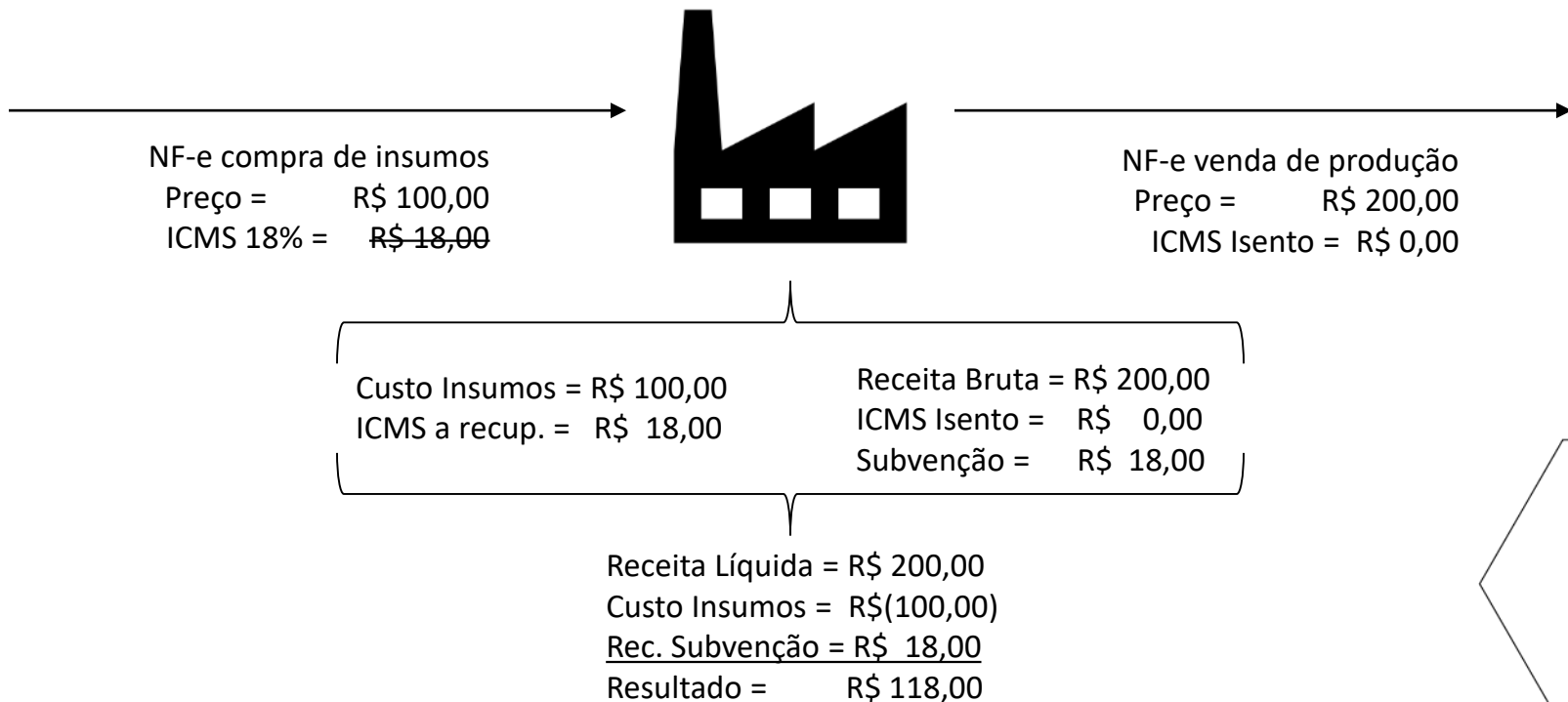
Crédito de ICMS da Entrada e Subvenção para Investimento

OPERAÇÃO SEM SUBVENÇÃO



Crédito de ICMS da Entrada e Subvenção para Investimento

OPERAÇÃO COM SUBVENÇÃO



Crédito de ICMS da Entrada e Subvenção para Investimento

- Regra constitucional determina anulação do crédito (CF, art. 155, § 2º, inc. II, “b”)
- Norma estadual que garante manutenção do crédito = incentivo fiscal (LC 160/17)
- Pronunciamento Técnico CPC (R1) determina que incentivo fiscal do ICMS transite pelo resultado antes de agregar patrimônio da entidade
- Tratamento do ICMS da entrada como “não recuperável” pela regra constitucional da não-cumulatividade do imposto = custo bruto (R\$ 100,00)
- Tratamento do incentivo fiscal de ICMS como subvenção para investimento implicará na não incidência do IRPJ e da CSLL
- Controvérsia: crédito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS sobre custo bruto

A stack of books is shown at an angle, with the top book's cover visible. The cover is dark with the text "RAYES & FAGUNDES" in white and "20" in a large, stylized orange font. A thin orange line runs diagonally across the cover.

RAYES & FAGUNDES 20

São Paulo | São Bernardo | Campinas |
Rio de Janeiro | Hong Kong

www.rfaa.com.br | baguiar@rfaa.com.br

RAYES & FAGUNDES 20
ANOS