

# **ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO SOBRE AS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO NA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

## **ECONOMIC ANALYSIS OF THE LAW ON INVESTMENT SUBSIDIES IN THE TAXATION OF CORPORATE INCOME TAX**

**Alex Padoanni da Silva**

Consultor de Controles Internos e Compliance e Professor dos Cursos de Graduação em Administração e Ciências Contábeis, Mestrando em Direito pelo PPGD UNIIMAR, com especialização em Controladoria e Contabilidade Empresarial pela UEL, graduado em Administração e Ciências Contábeis pela UNIMAR.

**Marisa Rossignoli**

Professora do PPGD- UNIMAR. Doutora em Educação pela UNIMEP; Mestre em Economia pela PUV-SP e Graduada em Economia pela UNESP-Araraquara; Delegada Municipal do Conselho Regional de Economia para o Município de Marília - SP

### **RESUMO**

A utilização de incentivos fiscais ou subvenções é uma das muitas formas de indução econômica utilizada pelos estados e governos como incentivo à desenvolvimento regional, tecnológico e humano para determinadas regiões, geralmente que possuem pouco poder aquisitivo ou insuficiências de investimentos por parte do Estado. Recentemente foi promulgada a Lei Complementar nº 160/2017 com intuito de normatizar a concessão de tais incentivos emitidos pelos estados e tornar de certa forma possível o seu controle e aplicabilidade de forma geral e sistematizada. Com a emissão de tal legislação, tornou-se clara a definição de subvenção para investimento, fato este que afeta diretamente a forma e tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ sobre a concessão de tais incentivos/subvenções de investimento e proporciona segurança jurídica as empresas. Esta pesquisa objetiva analisar as bases legais para utilização e classificação dos incentivos fiscais como subvenções de investimento e por consequência a utilização de tais valores como redução da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas. Utiliza-se o método dedutivo e a pesquisa bibliográfica, como resultado foram identificados grandes reflexos quanto a incidência e tributação do IRPJ sobre os valores cedidos pelos estados e governos a título de subvenção ou incentivo de investimento.

**Palavras-chave:** Análise Econômica do Direito. Subvenção de Investimento. Tributação da Renda.

### **ABSTRACT**

The use of tax incentives or subsidies is one of the many forms of economic inducement used by states and governments as an incentive for regional, technological, and human development for certain regions, generally that have little purchasing power or insufficient investments by the State. Brazilian Complementary Law 160/2017 was recently enacted with the aim of regulating the granting of such incentives issued by the states and making their control and applicability in the most generalized and systematized way possible. With the enactment of such legislation, the definition of investment subsidy became clear,

directly affecting the form and taxation of Corporate Income Tax (IRPJ) on the granting of such investment incentives or subsidies and provides legal certainty to companies. This research aims to analyze the legal bases for the use and classification of tax incentives as investment subsidies and, consequently, the use of such values as a reduction in taxation on the income of legal entities. The deductive method and bibliographic research were used, as a result, great reflexes were identified regarding the incidence and taxation of IRPJ on the values given by the states and governments as a subsidy or investment incentive.

**Keywords:** Economic Analysis of Law. Investment grants. Income taxation.

## INTRODUÇÃO

Em 08 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160, tal legislação dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

De forma resumida e simplificada, pode-se afirmar que a LC nº 160/17, trouxe as regras para a convalidação dos benefícios fiscais irregulares, concedidos pelas unidades federadas em desacordo com as regras exigidas pela Carta Magna.

O impacto desta mudança na legislação infraconstitucional para fins de base de cálculo de IRPJ reside no fato de a Receita Federal do Brasil (RFB) possuir entendimento restritivo quanto à caracterização da subvenção para investimento, já que, até então, com base na Lei nº 12.973/2014, a RFB entendia que o crédito presumido de ICMS deveria compor o lucro operacional, quando caracterizado como subvenção para custeio, entendimento este que foi alterado com a promulgação da Lei Complementar 160/2017.

Diante de tais modificações trazidas pela legislação, este estudo busca apresentar qual a tratativa tributária a ser aplicada as pessoas jurídicas quanto a tributação do Imposto de Renda após a regulamentação das subvenções de incentivos fiscais realizada pela Lei Complementar nº 160/20217, minimizando assim a alíquota de incidência efetiva sobre a renda.

A sua relevância pode ser observada quanto a utilização da dedutibilidade de tais investimentos uma vez regulamentados pela LC 160 e como a utilização pode resultar em uma queda da alíquota tributária de IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, pois até o momento da

edição e promulgação de tal legislação, era possível aplicar tal dedutibilidade a tributação apenas nos casos em que estes incentivos fossem considerados como subvenções de investimento e não de custeio.

O problema da pesquisa, baseia-se em como as Empresas estão acompanhando e aplicando as novas regras legais dispostas pela LC 160? Para responder à questão de pesquisa, este estudo tem por objetivo analisar as alterações proporcionadas pela LC 160 e analisar o tratamento tributário na apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ. O método de pesquisa utilizado é o dedutivo e a pesquisa bibliográfica.

### **SUBVENÇÃO E A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017**

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento, poderão deixar de ser computados na determinação do Lucro Real desde que observados alguns requisitos e condições, dentre os quais, destaca-se, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Para possibilitar uma aplicação mais concreta das alterações proporcionadas pela Lei Complementar nº 160/2017, primeiro é preciso conceituar o que é subvenção, entender o que é considerado subvenção para custeio e para investimento e analisar como aplicar as alterações descritas na lei. Etapas estas que serão abordadas nos próximos tópicos.

### **CONCEITOS DE SUBVENÇÃO**

Subvenções são subsídios, pecuniários ou não, concedidos pelo Estado condicionados ao cumprimento de determinados requisitos, previamente acordados entre as partes, relacionados às atividades funcionais da entidade beneficiada.

Excluem-se desse conceito as formas de assistência governamental não quantificáveis monetariamente e transações que não possam ser distinguidas das transações normais da entidade beneficiada.

O conceito é reafirmado no Pronunciamento Técnico CPC 07-R1 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, consoante se observa a seguir:

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Como se vê, as subvenções constituem instrumento à disposição do Poder Público para o estímulo de determinadas atividades, operações ou empreendimentos, como meio de satisfação de interesses públicos específicos.

Regulamentadas inicialmente pelo ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei no 4.320/64, sendo posteriormente recepcionada como Lei Complementar pelo parágrafo 9º do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, as subvenções foram classificadas de modo genérico como:

1. “Despesas correntes”: atreladas à manutenção e funcionamento de serviços públicos em geral; e
2. “Despesas de capital”: subvenções vinculadas primordialmente à geração e incentivo a investimentos.

Cumprir mencionar que as subvenções oferecidas pelo Poder Público ainda foram classificadas em subvenções para custeio e subvenções para investimento, tomando-se como padrão de análise, neste caso, o emprego (do incentivo) adotado pelo beneficiário. Em estudo sob a ótica tributária, assim comentou Pizolio:

As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas (PIZOLIO, 2002, p. 149).

Conforme exposto, por Pizolio, as subvenções diferenciam-se pela natureza de sua aplicação e utilização, sendo uma destinada a suprir deficiências de caixa ou operacional e a outra com a finalidade de crescimento, expansão e ampliação do seu campo de atuação, seja ela social ou comercial.

## DAS SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO

Também conhecida como “Subvenção para Operação”, a subvenção para custeio trata da transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a arcar com suas despesas operacionais, ou seja, na realização de seu objeto social. As subvenções para custeio são benefícios ou auxílios financeiros concedidos às pessoas jurídicas para fazer face aos seus custos e despesas, muitas vezes superiores às receitas das operações.

Também neste sentido, e a título de referência, a Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86 explicita que:

As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas).

É importante observar que assistências governamentais, cujo emprego não está relacionado ao desenvolvimento econômico ou expansão de empreendimentos, são caracterizadas como Subvenção para Custeio e, portanto, até a publicação da Lei Complementar 160/2017, deveriam integrar a apuração do Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL, como será analisado no próximo tópico deste documento.

A tributação da subvenção para custeio pelo IRPJ está regulamentada pelo artigo 44 da Lei nº 4.506/64, reproduzido no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 9.580/2018) em seu artigo 441, inciso I:

Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei nº 8.036, de 1990, art. 29):

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais; [...] (BRASIL, 1964).

Sabendo-se que as subvenções para custeio são aquelas concedidas para suportar as operações da empresa beneficiada e não têm, obrigatoriamente, vinculação com a expansão da atividade ou investimentos, os valores referentes aos tais incrementos, até a publicação da Lei Complementar 160/17, deveriam ser oferecidos à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

## DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

As subvenções para investimento caracterizam-se pela aplicação dos recursos recebidos para implantação da empresa beneficiada, bem como na alocação dos valores recebidos para a ampliação ou modernização de seu parque industrial.

Para Oliveira (2021), as subvenções são auxílios financeiros concedidos pelo estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.

Segundo Calmon, Coelho e Lobato (2009), a subvenção para investimento é considerada como um incremento de patrimônio advindo de recursos de terceiros, sem que isto resulte em assunção de dívida pela sociedade brasileira:

Esta operação assemelha-se aos recursos trazidos pelos sócios da pessoa jurídica com a condição de não serem exigidos ou cobrados porque injetados no capital da sociedade. A ciência contábil denomina-os “capital próprio”. Diferentes, portanto, do “capital alheio” ou “de terceiros”, cujos recursos (financiamentos, empréstimos v.g.) são sempre exigíveis e cobráveis (CALMON, COELHO E LOBATO, 2009, p. 12).

Nesse sentido, essas subvenções distinguem-se das subvenções para custeio por terem como finalidade a expansão de atividades econômicas relevantes para o Estado.

Utilizando novamente como referência à Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86, que prevê que a subvenção para investimento pode ser reconhecida pelas seguintes características:

Benefício ou auxílio financeiro; Normalmente concedidos por meio de devolução, isenção ou redução de impostos devidos; e Valores destinados à expansão das atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro.

Saliente-se que, para fins de classificação do incentivo, todas as exigências impostas por Lei e Ato Concessório que concedem a subvenção devem ser cumpridas, de forma a permitir que empresa incentivada trate os ingressos correspondentes como não tributáveis.

A devida contabilização do benefício e a apresentação de documentação comprobatória de que os recursos foram destinados a projeto de interesse público, por exemplo, sustentam a classificação, conforme prevê decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) referente ao Processo nº 13502.001153/2007-40:

ACÓRDÃO Nº. 1302-000-404 de 11 de novembro de 2010  
3ª Câmara do CARF

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE. Se o contribuinte alega que os incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público são, caracterizadamente, subvenções para investimentos, a ele incumbe aportar aos autos comprovação de que, uma vez contabilizados em conta representativa de reserva de capital, os recursos auferidos foram integralmente destinados à execução do projeto habilitado.

Logo, pode-se concluir que as transferências de recursos governamentais constituem subvenção para investimento quando visam essencialmente a implantação, incremento e a consolidação da atividade econômica de uma região, através de investimentos na implantação, ampliação ou modernização de unidades produtivas, de projeto ou empreendimento aprovado pelo Poder Público.

Sabendo-se que a comprovação dos investimentos realizados é essencial à caracterização da subvenção para investimento, faz-se extremamente necessário que os controles auxiliares demonstrem informações detalhadas e confiáveis, devendo ser mantidos à disposição dos Fiscos Estaduais e Federais.

#### ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 160 DE 2017

Para fins tributários resta claro, a importância da correta caracterização, e do cumprimento dos requisitos para caracterização, da subvenção como de investimento ou custeio, haja vista que os benefícios concedidos mediante isenção ou redução do imposto, caracterizados como subvenção para investimento, não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em se tratando das subvenções amparadas pelos Estados, no tocante à concessão de incentivos que reduzem a carga tributária das empresas beneficiárias, dada a falta de clara definição e uniformização da política fiscal que amparasse tais incentivos, fora observada uma “guerra fiscal” entre os Estados. O fato se deu pelos Estados passarem a adotar políticas de concessão e revogação unilateral de benefícios fiscais sem o amparo de convênios firmados entre os Estados no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Por sua vez a Lei Complementar nº 160, publicada em 07 de agosto de 2017, dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Portanto, a Lei Complementar nº 160/2017 teve como principal objetivo acabar com a “guerra fiscal” dos Estados, de forma a disciplinar como seriam convalidados os benefícios fiscais concedidos sem a autorização do CONFAZ. Frente a isso, observa-se a inclusão dos parágrafos 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, como segue:

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 previstas neste artigo.

§ 5º O disposto no §4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados (BRASIL, 2014).

A inclusão dos parágrafos 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014 eliminou a possibilidade da caracterização de determinada subvenção como subvenção de custeio (transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a arcar com suas despesas operacionais, ou seja, na realização de seu objeto social, essa sendo tributada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL), de forma a tratar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, como subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos naquele artigo.

No entanto, a Lei Complementar nº 160/2017 determina que a caracterização dos incentivos como subvenções para investimento é possível desde que atendidas no mínimo as condicionantes constantes no art. 3 daquela norma, a saber:

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico. (...) (BRASIL, 2017).

Portanto, através do dispositivo supracitado, a Lei Complementar 160/2017 traçou regras para que os Estados possam validar seus incentivos fiscais e, com isso, possam eliminar os débitos decorrentes da guerra fiscal de períodos anteriores.

Diante disso o CONFAZ, encarregado de tal validação, publicou o Convênio 190/2017 determinando os procedimentos que devem ser seguidos por cada Estado, quais sejam: a



publicação dos incentivos no Diário Oficial e o registro e depósito dos incentivos perante o CONFAZ. Essas medidas permitirão que os incentivos fiscais sejam validados para os efeitos da Lei Complementar.

A Lei Complementar 160/2017 determina, em seu art. 10, que os aspectos tratados nos tópicos anteriores terão efeito 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, como segue:

Art. 10º. 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. (BRASIL, 2017).

Conforme exposto anteriormente, a análise da incidência da tributação sobre os ganhos auferidos através da concessão de benefícios fiscais era pautado na definição da natureza jurídica do favor fiscal, ou seja, sua classificação como subvenção para investimento ou subvenção para custeio. Sendo assim, tinha-se como critério para a concessão do benefício a presença de “fundamental interesse” ao desenvolvimento do Estado.

No entanto, com o advento da Lei Complementar 160 de 2017, toda e qualquer subvenção relativa ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados como subvenção de investimento e, por tanto, devem ser tratadas tributariamente como tal, desde que respeitados os requisitos trazidos por aquela norma.

Além disso, o Confaz publicou o Convênio 190 de 2017 determinando os procedimentos que devem ser seguidos por cada Estado com relação ao assunto. Tal pronunciamento apenas ratifica os requisitos já estabelecidos pelo artigo 3º da Lei Complementar aqui analisada.

## **TRATAMENTO TRIBUTÁRIO A SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTOS**

Conforme apresentado, antes da promulgação da Lei Complementar nº 160/2017, havia dubiedade e dificuldade na correta classificação das subvenções recebidas pelas empresas em decorrência de acordos ou decretos que as beneficiavam para implantação de plantas ou abertura de empresas em determinadas regiões e até mesmo em operações com produtos específicos.

Após dita Lei Complementar, ficou definido como sendo subvenções de investimento os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, não sendo possível a sua tributação por não se caracterizarem como receita ou faturamento.

Diante do exposto anteriormente, vamos analisar a partir de agora, como ficou a tributação perante o IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre estas subvenções.

O tratamento tributário a ser dado às subvenções para investimento, para fins de cálculo de IRPJ, possui previsão expressa na legislação. O Decreto Lei nº 1.598/77, em seu artigo 38, § 2º disciplina o reflexo, no Lucro Real, do reconhecimento de subvenções para investimento:

As subvenções para investimentos, 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. (BRASIL, 1977).

Nesse cenário, depreende-se da legislação pátria e das manifestações do Fisco Federal acima transcritas a existência de requisitos objetivos para o enquadramento de benefício fiscal como subvenção para investimento, os quais constam a seguir: O ente que concede a subvenção deve ser necessariamente integrante do Poder Público; Demonstração de investimentos realizados pela empresa beneficiária dos incentivos fiscais; Que o valor seja registrado diretamente no patrimônio líquido da empresa beneficiária, em conta de reserva de capital; e O valor incentivado possui restrições de uso, podendo apenas ser utilizado para absorver prejuízos ou integralizar capital social da empresa.

A partir de 01 de janeiro de 2008, após a adoção dos novos métodos e critérios contábeis estabelecidos pela Lei nº 11.638/07, a receita correspondente à subvenção para investimento deve, necessariamente, transitar pelo resultado do exercício.

Ato contínuo, a Lei nº 11.941/09 instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), garantindo a neutralidade tributária dos ajustes contábeis trazidos pela Lei nº 11.638/07 para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

Destaca-se que a Lei nº 11.941/09, vigente nos anos de 2011 e 2012, trouxe tratamento expresso às receitas com subvenção para investimento em seu artigo 18:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício; (BRASIL, 2009).

Em 13 de maio de 2014 foi publicada a Lei nº 12.973/14 que revogou o RTT e regulamentou, em seu artigo 30, os métodos e critérios de contabilização e tributação das subvenções para investimento na determinação do lucro real, confirmando o tratamento de não tributação definido pelo artigo 18 da Lei nº 11.941/09:

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 (BRASIL, 2009).

Em suma, a Lei nº 12.973/14 determina que as subvenções para investimento, concedidas mediante isenção ou redução do imposto, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que registradas na reserva de.

Adicionalmente, o artigo 198, parágrafos 05 ao 07, da Instrução Normativa 1.700/17, que revogou a Instrução Normativa 1.515/14, trouxe orientações adicionais, especialmente no que toca ao tratamento fiscal das subvenções para investimento:

...§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos (BRASIL, 2017).

Diante do exposto e desde que obedecidos os requisitos das Leis nº 11.941/2009 e nº 12.973/14, os benefícios concedidos mediante isenção ou redução do imposto, caracterizados como subvenção para investimento, previsto pela Lei Complementar nº 160/2017, não integram a base de cálculo do IRPJ.

Por força das novas disposições legais apresentadas pela Lei Complementar nº 160/2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

...§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo (BRASIL, 2017).

Ainda cabe destacar o caráter retroativo, conforme exposto no Art. 10 da Lei Complementar 160/2017, onde é possível, constatar que a nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da Lei Complementar nº 160/2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 1975.

No entanto, para gozo efetivo de tal benefício, impõem-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Ressalva-se aqui a possibilidade de retroagir a utilização dos incentivos fiscais, porém conforme estabelecido e já descrito durante este estudo, os valores recebidos a título de subvenção de investimento, deveriam ser registrados em conta de resultado respeitando o

princípio da competência e simultaneamente ao reconhecimento das despesas a ela atreladas, conforme estabelecido pelo CPC 07 (R1) em seu item 12 e 16:

12. 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.

...

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

Outro ponto importante quanto ao reconhecimento das subvenções, se refere a forma como ela é recebida pela empresa, o CPC 07 (R1) em seu item 9 prevê tal tratativa contábil:

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

A importância da realização de tais registro para a apuração do IRPJ, incorre sobre a sustentação por parte da empresa em respectivo pedido para utilizar como dedução as subvenções de investimentos registradas e não utilizadas, mas desde que tais valores correspondam ou estejam presentes dentro do prazo prescricional para sua utilização.

Em decorrência de tal entendimento, onde as subvenções de investimento, publicadas ou identificadas conforme determinação da Lei Complementar atenda aos requisitos legais, ao especificado pelo Pronunciamento Contábil CPC 07 (R1) e a Lei das S.A., por consequência, a alíquota efetiva de IRPJ apresentará uma redução. A redução informada aqui, se dá ao fato de muitas das empresas até a promulgação da Lei Complementar 160/2017, não se utilizarem de tais benefícios em virtude dos riscos envolvidos e da falta de regulação sobre o tema, o que não proporcionava segurança jurídica para realizar a utilização destes benefícios.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir que as mudanças proporcionadas pela Lei Complementar nº 160/2017, representam grandes reflexos quanto a incidência e tributação do IRPJ sobre os valores cedidos pelos estados e governos a título de subvenção ou incentivo de investimento.

Com relação a redução proporcionada pela Lei Complementar nº 160/2017 na redução da base de cálculo e por consequência da alíquota efetiva de IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoa

Jurídica, é facilmente perceptível o seu impacto, uma vez que, em sua maioria as empresa não estavam aplicando tal exclusão da base de cálculo do imposto por falta de segurança jurídica e regulação/legislação pertinente ao tema, ficando por muitas vezes sujeitos ao entendimento ou aplicação de resposta emitida pela RFB – Receita Federal do Brasil quanto as soluções consultas emitidas pela SRRF – Superintendência Regionais da Receita Federal.

Diante dos dispositivos legais aqui apresentados e com base na legislação vigente atualmente em nosso país, cuidado especial deve ser dado aos pedidos ou solicitações de utilização de dedução da base de cálculo do IRPJ referente aos anos anteriores ao início da aplicação da Lei Complementar 160/2017 e também dos anos anteriores a 2022 para aqueles contribuintes que ainda não se adequaram as alterações legais proporcionados após a promulgação da Lei Complementar.

Tal cuidado mencionado anteriormente, decorre do fato de a contabilização e as obrigações acessórias já entregadas a RFB, não estarem em acordo ao especificado na pela legislação, o que pode gerar uma dor de cabeça desnecessária ao contribuinte e, portanto, deve ser estudado e analisado qual o melhor mecanismo para não perder a oportunidade de aplicar uma redução tributária em exercícios anteriores.

Como proposta para novos artigos relacionados ao tema, fica em aberto a possibilidade de pesquisa e estudo sobre como as empresas devem operacionalizar a solicitação e efetivação dos pagamentos realizados a maior em anos anteriores a aplicação dos dispositivos da LC 160/2017 e também sobre fato não abordado no presente estudo, no entanto, está diretamente relacionado a concessão de tais incentivos é a chamada guerra-fiscal, pois, não se sabe até que ponto estes mecanismos são utilizados como força matriz para atrair novos ou mais investimentos aos estados tendo como contrapartida a concessão de subvenções.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACÓRDÃO nº 1302-000-404 de 11 de novembro de 2010. Disponível em :<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 05 out 2021.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 05 out 2021.

BRASIL. Decreto Lei nº 1.598/77, de 26 de dezembro de 1977. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)>. Acesso em: 05 out 2021

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017. Brasília. Diário Oficial da União de 16 de março de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm)>. Acesso em: 05 out 2021

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm)>. Acesso em 07 out. 2021

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em 07 out. 2021

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)>. Acesso em 08 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.941/09, de 27 de maio de 2009. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm)>. Acesso em 08 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.973/14, de 13 de maio de 2014. Planalto. [Online]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm)>. Acesso em 08 out. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. Subvenções para investimento à luz da lei 11.638/2007 e 11.941/2009. 17/09/2009. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/subvencoes-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-2007-e-11941-2009/>>. Acesso em 05 out 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167\\_CPC\\_07\\_R1\\_rev%2012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf)>. Acesso em 10 out 2021.

Convênio 190/2017. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17)>. Acesso em 10 out 2021.

Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86. Dispõe sobre a obrigatoriedade de elaboração e publicação da demonstração das mutações do patrimônio líquido pelas companhias abertas. Disponível em: <<http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/notas-explicativas/anexos/nota059.pdf>>. Acesso em: 10 out 2021.

PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Artigo in Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002.