

Seminário CEAD

A Lei 12.973 e o RIR/18

Evany Oliveira

Abril 2019



The CEAD logo, featuring the word 'CEAD' in white, uppercase letters centered within a dark red square.

Agenda

1

Subvenções para investimento

2

Prêmio na emissão de debêntures



1



Subvenções para investimento

Subvenções - Tratamento fiscal

- Transferências de renda/capital do setor público para o privado, em decorrência de algum interesse público definido em lei
- Subvenção para custeio: busca auxiliar a PJ num conjunto de despesas correntes (PN 112/79)
 - ✓ Receita tributável pelo IRPJ/CSLL - PIS/COFINS (discutível inserção no conceito de receita – sustentação de redutora de custo)
- Subvenção para investimento: implantação e expansão de empreendimentos econômicos
 - ✓ Não tributável pelo IRPJ/CSLL/PIS/COFINS (registro em reserva de capital)
- Alinhamento ao que a contabilidade então determinava

Subvenções - regulamentação anterior

- **Subvenções para investimento**

Art. 443 do RIR/99:

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:

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social

- **Subvenções para custeio**

Art. 392 do RIR/99:

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

Subvenções - Tratamento contábil - CPC 07

- **Mudança da Lei 11.638/07**: subvenções registradas como receita no Resultado ao longo do período e não no PL
 - ✓ Razões: subvenção não é recebimento vindo dos sócios
- Revogada a previsão de registro em Reserva de Capital (alínea (d), art. 182, §1º, Lei 6.404/76)
- Receita reconhecida ao longo do período em base sistemática
- No final do exercício: AG pode deliberar a destinação para reserva de incentivo fiscal (art. 195A)



Subvenções - Art. 523 do RIR/18 (30 da Lei 12.973/14)

As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão computadas na determinação do lucro real.

Condições:

- ✓ Mantidas em reserva de lucros;
 - ✓ Permitida absorção de prejuízo e aumento de capital
 - ✓ Utilização diversa provoca a tributação
-
- No caso de absorção de prejuízo, a PJ deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes



Subvenções - Art. 523 do RIR/18 (30 da Lei 12.973/14)

- Tributação na destinação diversa (hipóteses):

**Reserva de
incentivo fiscal**

- ✓ Capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios, por meio da redução do capital social
- ✓ Restituição de capital aos sócios, por meio da redução do capital social, nos 5 anos anteriores à data da subvenção, com capitalização posterior do valor da subvenção
- ✓ Integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios

Subvenções - Art. 523 do RIR/18 (30 da Lei 12.973/14)

- Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes
- Não exige subcontas. Controle na parte B (IN 1700/17)



LC 160/2017 – sem previsão no RIR/18, só na IN 1700

“Art. 30. **As subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas **como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos** não serão computadas na determinação do lucro real, **se mantidas em reserva de lucros, vedada a destinação diversa da lei. (...)**

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II, caput, art. 155 da CF/88, concedidos pelos Estados/DF, **são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.**

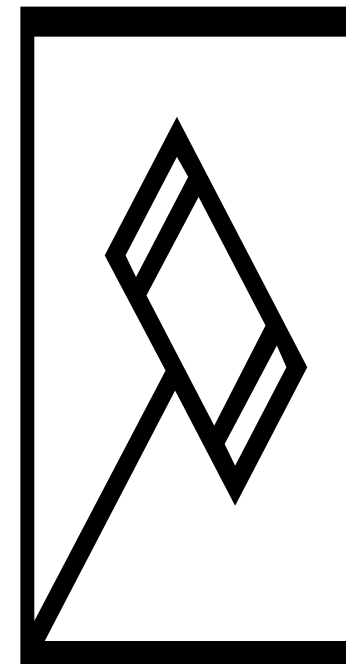
§ 5º O disposto no § 4º **aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”**



Subvenções e LC 160/17 - Aplicação em relação a incentivos de ICMS concedidos sem convênio

Art. 10. O disposto nos §§ 4o e 5o do art. 30 da Lei no 12.973/14, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com a CF/88, por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos dessa Lei Complementar.

- Requisitos para a qualificação de subvenção de custeio para investimento:
 - ✓ **atendimento das contrapartidas exigidas dos Estados, nas condições e prazos do Convênio ICMS 190/17.**



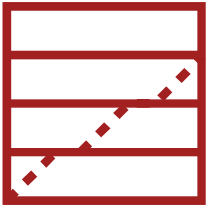
Subvenções e LC 160/17 - Convênio ICMS 190/17



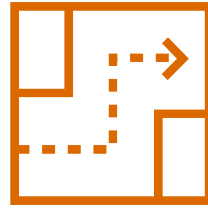
- ❑ Deverão, nos prazos definidos pelo Convênio 190/17, publicar relação de todos os atos relativos às:
 - ✓ Isenções, reduções de base de cálculo;
 - ✓ Crédito presumido e outorgado ;
 - ✓ Financiamento (...)

- ❑ Depósito da lista no CONFAZ para divulgação no Portal da Transparência

Subvenções e LC 160/17 - Questões



- Quais são os requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei 12.973/14?



- Aplicação sobre todos os benefícios de ICMS relacionados pelo Convênio ICMS 190/17? Exemplo: redução de base de cálculo ou isenção, sem contrapartida das empresas.



- O § 5o , inserido ao art. 30 da Lei 12.973/14 (“ O disposto no § 4o aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”):

- É norma interpretativa? Com efeito retroativo? (art. 106,I,CTN)
- Aplica-se a processos em que se discute a questão sob normas anteriores à Lei 12.973/14?

Subvenções e LC 160/17 - Posicionamento do CARF

Antes LC 160/17 – incentivos de ICMS

- ✓ Aplicação do Parecer Normativo CST 112/76;
- ✓ Aplicação na aquisição de ativos (bens e serviços) necessários à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- ✓ Pretensão do Estados em subvencionar
- ✓ Discutia-se a existência de sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos (disciplina do art. 198 da IN RFB 1700/17).

Subvenções e LC 160/17 - Posicionamento do CARF – após LC 160/17

Após LC 160/17

- ✓ Resolução 9101-000.039 – 1ª Turma - jan/18: Resolveram sobrestar o julgamento do recurso para aguardar as providências dos Estados para assegurar a aplicação da LC 160/17;
- ✓ No mesmo sentido:
 - Resolução 9101000.042 – 1ª Turma - fev/18;
 - Resolução 9101000.043 – 1ª Turma - fev/18.

Subvenções e LC 160/17 - Posicionamento do CARF após a LC 160/17

- **Ac. 1302002726 - CARF - 1ª Seção de Julgamento - 3ª Câmara - 2ª Turma – maio/2018 - Benefício do Estado do Amazonas**
- ✓ **A nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela LC 160/17 tem aplicação imediata, inclusive para processos em curso**, cujo objeto seja subvenção concedida pelo **Estado do Amazonas**, em relação a qual não se exige previsão em Convênio para validá-la, a teor dos preceitos dos arts. 40 do ADCT e 15 da LC 24/75;
- ✓ Considerado de investimento, determinada subvenção concedida por Estados e Distrito Federal, descabe a exigência do IRPJ e da CSLL

Subvenções e LC 160/17 - Posicionamento do CARF após a LC 160/17

- **Ac 9101003841 – 1ª Turma - CSRF – outubro/2018 – Benefício do Distrito Federal**
 - ✓ Auto de Infração: Subvenção concedida pelo Distrito Federal qualificada, pela RFB, como de custeio, com a aplicação do antigo PN 112/78
 - ✓ Benefício: na operação interna era destacado na nota fiscal de saída do ICMS (alíquota 17%). Ao se apurar o imposto para pagamento era considerada uma alíquota reduzida de 3,5%
 - ✓ Condicionante do benefício: o contribuinte deveria ser estabelecido no DF por pelo menos um ano da data da celebração do TARE e ter número de empregados definidos em função do faturamento. (Decreto DF 20.322/99)

Subvenções e LC 160/17 - Posicionamento do CARF após a LC 160/17

- **Ac 9101003841 – 1ª Turma - CSRF – outubro/2018 – Benefício do Distrito Federal**
- ✓ O Voto vencedor foi favorável ao contribuinte, **desonerando-o da tributação com a aplicação da LC 160/17**
- ✓ **Entendeu-se que o requisitos do caput do artigo 30 da Lei 12973/14, na redação da LC 160/17 são:**
 - Intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos;**
 - Registro em reserva de lucros.**
- ✓ Foi constatado o registro e o depósito pelo DF dos referidos benefícios no portal do CONFAZ, em cumprimento à LC 160/17 e ao Convênio ICMS 190/17
- ✓ Afastamento do PN 112: a exigência de investimento em ativo permanente não consta do art. 30

Subvenções e LC 160/17 - Posicionamento do CARF após a LC 160/17

- **Ac. 9303006.715 – 3ª Turma - CSRF – maio/2018 – PIS – Cofins não cumulativas**
 - ✓ Decidiram que a partir da vigência da Lei nº 12.973/14, na redação da LC160/17, as subvenções devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas
 - ✓ **Porém, para os fatos geradores constantes do presente processo, ano-calendário de 2015, não havia previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins;**
 - ✓ No mesmo sentido Ac 9303007.736 – 3ª Turma

Subvenções e STJ – crédito presumido do ICMS

- Tema dos benefícios fiscais do ICMS estava sendo discutido no STJ
- **REsp. 1.227.519/RS – 1ª Turma - Favorável ao contribuinte - (2015)**
 - ✓ Esse benefício fiscal não deve ser caracterizado como lucro da pessoa jurídica, mas, sim, como incentivo estatal para que a atividade do contribuinte seja melhor desempenhada e, por isso, não pode justificar a imposição de outros tributos
- **Resp. 1603082/SC – 2ª Turma - Desfavorável ao contribuinte – (2016)**
 - ✓ O crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ/CSLL

Subvenções e STJ

- **STJ – 1ª Seção – EREsp. 1.517.492/PR – nov/2017:**

Decidiu pela não inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo;

- ✓ Trecho do voto condutor da Ministra Regina Helena Costa:

Note-se que, na linha de raciocínio esposada pelo STF, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, em relação ao IRPJ e à CSLL, **quer porque não representam lucro**, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista **de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.**

Subvenções e LC 160/17 - STJ

- ✓ Julgamento sem efeito repetitivo;
- ✓ Não discute, no mérito, a LC 160/2017;
- ✓ Posição mantida nas decisões em 2018:

1ª Turma:

- ✓ AgInt no REsp. 1673527/SC
- ✓ AgInt no REsp. 1449588/RS

2ª Turma:

- ✓ REsp. 1664791/SC
- ✓ REsp. 1691837/RS
- ✓ Resp. 1758544/RS

Subvenções e LC 160/17 - STJ

- **1ª Seção - AgInt nos Embargos de Divergência em Resp. nº 1.462.237 – SC (Fev/19) – Rel. Ministro Gurgel de Faria;**
 - ✓ União alegou a ocorrência de fato superveniente ao julgamento do ERESP 1.517.492/PR, qual seja, a edição da Lei Complementar n. 160/17, obrigando o cumprimento dos requisitos previstos no caput do art. 30 da Lei 12.973/14 para a desoneração do IR;
 - ✓ STJ entendeu que a superveniência de lei que determina a qualificação do incentivo fiscal estadual como subvenção de investimentos não tem aptidão para alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo.

2



Prêmio na emissão de debêntures

Prêmio na emissão de debentures

- Companhias podem emitir debêntures com prêmio. Definição:
 - ✓ O valor recebido que supera o valor formalmente atribuído (nominal) aos valores mobiliários (CPC 08)
 - ✓ Pode ser pago quando as condições de emissão das debêntures são tão vantajosa que os investidores estão dispostos a pagar por ele. (ex: juros acima da média de mercado ou ainda eventual participação nos lucros) (FIPECAFI)
- Antes da Lei 11638/2007: o prêmio era tratado diretamente no PL, como reserva de capital
- Com a edição da Lei 11638/2007: revogada a possibilidade de se registrar o prêmio na emissão de debêntures na conta de reserva de capital
- Prêmios devem ser apropriados ao resultado em função da fluência do prazo do título

Prêmio na emissão de debentures

- RIR/99 – requisitos para a exclusão do valor do prêmio na apuração do IR

Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, **creditadas a reservas de capital**, que o **contribuinte com a forma de companhia** receber dos subscritores **de valores mobiliários de sua emissão** a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38):

(...)

III - prêmio na emissão de debêntures;

Prêmio na emissão de debêntures – art. 410 do RIR/18 (art. 31 da Lei 12973/14)

O prêmio na emissão de debêntures não será computado na determinação do lucro real, desde que:

I - a titularidade da debênture não seja de sócio (participação igual ou superior a 10% do capital social da emitente) ou titular da PJ emitente; e

II - seja registrado em reserva de lucros específica, que somente poderá ser utilizada para:

a) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, à exceção da reserva legal; ou

b) aumento do capital social.



Prêmio na emissão de debentures – art. 410 do RIR/18 (art. 31 da Lei 12973/14)

- No caso de absorção de prejuízo, pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subseqüente
- Tributação do prêmio no caso de destinação diversa:
 - ✓ capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios, por redução do capital social. Nesse caso, a base de incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes do prêmio;
 - ✓ restituição de capital aos sócios, por meio de redução do capital social, nos 5 anos anteriores à data da emissão das debêntures, com posterior capitalização do valor do prêmio. Nesse caso, a base de incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de prêmio; ou
 - ✓ integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Prêmio na emissão de debentures – art. 410 do RIR/18 (art. 31 da Lei 12973/14)

- Se, no período de apuração, a PJ apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de prêmio e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes



Prêmio na emissão de debêntures – discussões CARF

- A legislação tributária não aborda o prêmio na emissão de debêntures sob a ótica de quem o pagou
- Discussões CARF: dedutibilidade do prêmio pago, feita à luz do art. 330/RIR/18: amortização do valor do capital aplicado na **aquisição de direitos** cuja existência tenha duração limitada, ou de **bens** cuja utilização pelo contribuinte tenha prazo legal/contratual limitado
- **Ac 1101000.863 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – 2013:**
 - ✓ Fisco defende que as debêntures devem ser, **necessariamente, remuneradas por meio de juros**, e que a **participação nos lucros pode apenas ser um adicional para torná-las mais atrativas**. Caso remuneradas exclusivamente por meio de participações nos lucros, as debêntures ficariam desfiguradas como título de dívida comercial, líquida e certa, e passariam a ter a natureza de partes beneficiárias
 - ✓ Emissão da debêntures deve ser feita com valor de **face compatível com suas necessidades financeiras**. Não colocou títulos para o mercado. Questiona a razão econômica de operações realizadas por empresas do próprio grupo, sem produção de dinheiro novo introduzido no negócio

Obrigada!

evany.oliveira@pwc.com

www.pwc.com.br

