



Academia Paulista
de Contabilidade

Aspectos Tributários do Pronunciamento Técnico-Contábil – **CPC 07: Subvenção e Assistência Governamentais**

Acadêmico Gildo Freire de Araújo

Alexandre Evaristo Pinto

1. Aspectos Contábeis

O pronunciamento contábil CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais está correlacionado com a norma *International Accounting Standards - IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, emitida em abril de 1983 e revisada em 1994¹.

O CPC 07 (R1) foi aprovado em outubro de 2008 e revisado em novembro de 2010, tendo por objetivo definir os procedimentos aplicáveis ao registro contábil e à divulgação das subvenções e assistências governamentais recebidas por diversas instituições.

Nos termos do CPC 07 (R1), a assistência governamental é definida como: “a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos”.

Por sua vez, a subvenção governamental é definida como: “uma assistência governamental, geralmente traduzida na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro, de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”.

A subvenção governamental recebe denominações das mais variadas como subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, dentre outros.

¹ Para quem tiver interesse em um maior aprofundamento nos aspectos contábeis: ARAÚJO, Gildo Freire de. Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 07: Subvenção e Assistência Governamentais. In: Academia Paulista de Contabilidade – APC. Acadêmicos explicam os Pronunciamentos Contábeis: Contribuição da Academia à disseminação do Conhecimento Técnico. 1ª Edição. São Paulo: 2019.

A concessão de subvenções e assistências governamentais vem sendo adotado ao longo dos tempos, como uma forma de realizar objetivos comuns entre diversas instituições e o governo.

A aplicação do método apropriado para a contabilização da subvenção e assistência governamental permite a identificação da relevância e rastreabilidade do benefício recebido, bem como a análise comparativa entre demonstrações contábeis de entidades distintas.

Até a edição da Lei nº 11.638/2007 e do CPC 07, as doações governamentais e subvenções para investimento deveriam ser classificados como Reservas de Capital no grupo Patrimônio Líquido.

Com o objetivo de adequar a metodologia de reconhecimento das subvenções governamentais às Normas Internacionais de Contabilidade, a publicação do CPC 07 (R1) estabeleceu que as subvenções e assistências devem ser registradas no resultado do exercício, observando os momentos corretos para este reconhecimento.

Em consonância com esta alteração, o parágrafo 1º do Artigo 182 da Lei nº 6.404/1976 foi revogado pela Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Observa-se ainda que o CPC 07 (R1) “não segrega formalmente as modalidades de subvenção para investimento e custeio, isso porque o tratamento contábil dispensado nas referidas modalidades deve ser o mesmo, ou seja, o trânsito pelo Resultado do Exercício” (Loureiro, 2011, p.5).

Conforme o CPC 07 (R1), o reconhecimento das subvenções governamentais como receita deve ocorrer de forma sistemática permitindo o confronto com as despesas as quais esteja vinculada. O CPC 07 (R1) é incisivo ao definir que “a subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”. O CPC 07 (R1) define também que as subvenções tratadas diretamente em conta de resultado podem ser registradas de duas formas.

A primeira é como crédito na demonstração do resultado do exercício, no grupo de “outras receitas” e a segunda como dedução da despesa relacionada. Segundo Lagioia (2013) o reconhecimento da subvenção como receita, proporciona uma melhor análise comparativa, pois não gera interferência no valor total das despesas da entidade.

Mas afinal, por que registrar uma subvenção governamental como receita?

O CPC 07 (R1) dispõe que o registro como receita advém dos seguintes principais argumentos: (i) 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; (ii) a 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; e (iii) 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.

Como se observa, a não se referir a um montante recebido dos sócios ou acionistas, a subvenção governamental não deveria ser registrada no patrimônio líquido, mas sim no resultado. Aliás, como o recebimento de uma subvenção depende do cumprimento de uma série de obrigações, faz sentido que ela seja registrada no resultado, indicando a performance e o desempenho da entidade que buscou cumprir algumas obrigações para receber uma subvenção. Por fim, considerando que os tributos são registrados contabilmente como despesas, seria lógico registrar as subvenções tributárias como outras receitas.

Como dito anteriormente, vale notar que geralmente o recebimento ou não de um benefício está condicionado ao cumprimento, por parte de entidade beneficiada, de determinadas exigências.

Considerando que a subvenção governamental raramente é gratuita, o CPC 07 (R1) determina que para que a subvenção seja reconhecida é necessária razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção, bem como de que esta será efetivamente recebida.

Nessa linha, Lagioia (2013, p.63) destaca que “enquanto a entidade não atender aos requisitos relacionados com o cumprimento das obrigações, a subvenção não deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado; ela deve figurar em conta específica no passivo”.

O reconhecimento das subvenções no passivo demonstra que a entidade tem obrigações a cumprir vinculadas a este benefício. A redução deste passivo de forma proporcional à realização das obrigações, gera um equilíbrio nas demonstrações contábeis da entidade. Já a forma de recebimento da subvenção, se em valor monetário ou como redução de passivo, não influenciará no método de contabilização a ser adotado, conforme CPC 07 (R1).

A redução no valor de determinado tributo, decorrente das atividades desenvolvidas pela entidade é apresentada por Lagioia (2013) como um tipo de subvenção governamental vinculada à redução de passivos.

2. Aspectos Tributários

Tal qual citado anteriormente, até a edição da Lei nº 11.638/2007 e do CPC 07, as doações governamentais e subvenções para investimento deveriam ser classificadas como Reservas de Capital no grupo Patrimônio Líquido.

Neste cenário, era importante a distinção feita pelo Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978 entre subvenções de custeio e de investimento. Segundo a

referida norma, as subvenções de custeio se referem a recursos destinados a pessoas jurídicas a fim de auxiliá-las em suas despesas correntes e operações, ao passo que as subvenções para investimento se referem à liberação de recursos ou à concessão de benefícios fiscais que se destinam ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, inclusive isenção ou redução de impostos

Dentre as consequências da distinção entre as duas modalidades de subvenção, vale ressaltar que as subvenções de custeio eram registradas no resultado do exercício, integrando o lucro contábil para fins de tributação do IRPJ e da CSLL segundo o regime tributário do Lucro Real, ao passo que as subvenções de investimento eram registradas como reservas de capital, não sendo tributáveis para fins de IRPJ e CSLL no Lucro Real.

Nos termos do artigo 44, IV, da Lei nº 4.506/1964, transcrita no artigo 441, I, do Regulamento do Imposto de Renda, as subvenções para custeio serão computadas no lucro operacional, conforme se observa:

Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018 - Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

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;

II - as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis; e

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do FGTS.

Assim, as subvenções de custeio sempre deveriam ser registradas no resultado do exercício.

No que tange à tributação, havia um grande contencioso tributário administrativo e judicial no qual se discutiam se determinados incentivos fiscais (em sua maioria estaduais) se enquadravam como subvenção de custeio ou de investimento, contencioso no qual eram analisados os requisitos impostos pela legislação em cada incentivo para determinação se havia ou não requisitos vinculados ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Com a adoção da Lei nº 11.638/2007 e do CPC 07 (R1), surge o registro da subvenção de investimento no resultado do exercício. No que tange à tributação, o artigo 18 da Lei nº 11.941/2009 estabeleceu que a subvenção de investimento não será tributável para fins de IRPJ e CSLL, devendo ser

excluída no Livro de Apuração Lucro Real desde que haja registro da subvenção ao término do exercício em conta de reserva de lucros de incentivos fiscais, isto é, a reserva de lucros prevista no artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976, conforme pode ser observado a seguir:

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:(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, 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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Como se observa, ainda que registrada contabilmente no resultado e aumentando o lucro contábil (ou diminuindo o prejuízo contábil), a subvenção de investimento permanecia não sendo tributada para fins de IRPJ e CSLL desde que seguidos os requisitos presentes no artigo supracitado.

Ocorre que ao tempo da Lei nº 11.941/2009 vigia o Regime Tributário de Transição (RTT), pelo qual se estabelecia a neutralidade tributária das alterações de critérios contábeis promovidas pela Lei nº 11.638/2007 e pelos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

O tratamento tributário definitivo após a extinção do RTT se deu com a edição da Lei nº 12.973/2014, que assim dispôs no que toca às subvenções de investimento:

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: (Vigência)

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.

Mais uma vez, prevaleceu a premissa de que a subvenção de investimento não é tributável para fins de IRPJ e CSLL desde haja registro do montante da subvenção ao término do exercício social em conta de reserva de lucros de incentivos fiscais, assim como não haja descumprimento dos requisitos presentes no artigo supracitado.

Diante de tal cenário, considerando que as subvenções de investimento são registradas contabilmente no resultado do exercício, será necessário o seguinte ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real para fins de tributação da renda:

Lucro Contábil antes do IRPJ e da CSLL
(+) Adições
(-) Exclusões
Subvenções de Investimento
(=) Lucro Real antes da Compensação
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais
(=) Lucro Real

Dessa forma, por mais que atualmente a subvenção de investimento esteja refletida no resultado do exercício, aumentando o lucro contábil, ela não é tributável para fins de IRPJ e CSLL, desde que seja destinada para a reserva de lucros de incentivos fiscais prevista no artigo 195-A da Lei nº 6.404/1976.

A questão das subvenções governamentais ganhou uma nova página com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, sendo que esta também já sofreu alterações pela Lei Complementar 186/2021, pela qual várias subvenções que foram conferidas em desacordo com a Lei Complementar nº 24/1975 foram referendadas pela nova lei complementar.

Nesse sentido, assim dispôs a Lei Complementar nº 160/2017:

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:(Vide Lei Complementar nº 186, de 2021)

I - 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 por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

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.

A partir da leitura da referida norma, nota-se que ela alcança todos os benefícios fiscais conferidos por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160/2017, isto é, 8 de agosto de 2017, e cabe uma leitura completa de seu teor, para uma análise das permissões e deliberações aos Estados e Distrito Federal.

Ademais, a Lei Complementar nº 160/2017 inseriu dois novos parágrafos ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 com as seguintes redações:

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, relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste Artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

O §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 previu que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados

subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições.

Como decorrência de tal dispositivo, é possível interpretar que subvenções antes consideradas como de custeio teriam tratamento agora de subvenções de investimento, uma vez que o artigo diz que incentivos e benefícios de ICMS serão “considerados subvenções para investimento” e é proibida a exigência de outros requisitos ou condições.

Ademais, a eventual dúvida sobre desde quando seria aplicável esse entendimento de que todas as subvenções são de investimento é sanada pelo §5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, que determina a aplicação dessa “equiparação” aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Desse modo, na existência de contencioso tributário administrativo ou tributário em que ainda se discute a natureza de subvenção de custeio ou de investimento, é possível concluir que se trata de subvenção de investimento, desde que tenham sido preenchidos os requisitos do artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017 no que tange à publicação e divulgação do incentivo fiscal pelo Estado que o conferiu.

Diante de tal cenário, é possível perceber que os contribuintes vêm ganhando as disputas tributárias relacionadas à não tributação das subvenções por eles recebidas, desde que haja o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e da Lei Complementar nº 160/2017.

*** Por Gildo Freire de Araújo e Alexandre Evaristo Pinto**