



**CRCPR**  
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE  
DO PARANÁ

**TRATAMENTO CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO DAS  
SUBVENÇÕES E ASSISTÊNCIAS GOVERNAMENTAIS  
APLICADAS AS ENTIDADES COOPERATIVAS**

**Elaboração:**

Comissão do Profissional Contábil da Área Cooperativa

**Membros:**

Alcemar Candiotto

Alcir Sebastião Ribeiro

Claudiomiro Rodrigues

Devair Antonio Mem

José Ronkoski

Laudelino Jochem - Coordenador

Edição: 1ª edição – Junho de 2018.

Direitos Autorais: CRC-PR.

Esta obra pode ser reproduzida parcial ou totalmente com a citação da fonte.

## SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	4
INTRODUÇÃO .....	5
1. CONCEITOS .....	5
2. RECONHECIMENTO CONTÁBIL .....	6
3. PRINCIPAIS TIPOS DE SUBVENÇÕES .....	6
3.1. Empréstimo subsidiado .....	6
3.1.1. Exemplo prático .....	7
3.1.1.1. O passo a passo para contabilização das operações envolvidas.....	7
3.1.2. Ao longo do contrato de empréstimo .....	10
3.2. Recebimento de ativo em subvenção.....	10
3.2.1. Exemplo prático .....	11
3.2.1.1. O passo a passo para contabilização das operações envolvidas.....	11
3.2.2. Considerações gerais sobre a subvenção .....	15
4. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO .....	17
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	18
6. REFERÊNCIAS .....	20

## **APRESENTAÇÃO**

A **Comissão do Profissional Contábil da Área Cooperativista** do CRC-PR foi criada em 17 de junho de 2016, através da Portaria CRCPR N° 050/2016 e alterada pela Portaria CRCPR N° 007/2018, com o objetivo de divulgar os princípios do cooperativismo, bem como, a realização de estudos, eventos, acompanhamentos e divulgações acerca das novidades advindas da atuação contábil nesse ramo, inclusive com reflexos tributários e societários.

Desde a criação da referida comissão ela vem atuando, especialmente através da análise de temas contábeis ligados ao segmento cooperativista. Uma das primeiras ações foi o estudo da interpretação contábil que trata da contabilidade das entidades cooperativas. Neste pormenor, a comissão foi até o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, para junto a Câmara Técnica apresentar sugestões, as quais foram importantes e relevantes para a elaboração da ITG 2004, que trata da Contabilidade para Entidades Cooperativas, que entrou em vigor em 01 de janeiro de 2018.

Agora, a Comissão do Profissional Contábil da Área Cooperativista, apresenta o resultado de um novo trabalho, o e-book ***TRATAMENTO CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO DAS SUBVENÇÕES E ASSISTÊNCIAS GOVERNAMENTAIS APLICADAS AS ENTIDADES COOPERATIVAS***. Trabalho este, que vai contribuir significativamente no dia a dia dos Profissionais da Contabilidade.

Parabéns a todos os integrantes da Comissão do Profissional Contábil da Área Cooperativista por esta obra.

Boa leitura!

**(CO) MARCOS SEBASTIÃO RIGONI DE MELLO**

- Presidente do CRC-PR -

## INTRODUÇÃO

Neste estudo, serão abordados a subvenção e a assistência governamental, visando subsidiar os Profissionais Contábeis que atuam junto as entidades cooperativas, a realizarem a classificação e contabilização dos benefícios econômicos futuros gerados para as entidades cooperativas, advindos das subvenções e das assistências governamentais. A abrangência do trabalho alcança os aspectos contábeis, bem como os tributários.

Os exemplos práticos são meramente ilustrativos, para uma melhor visualização de como se dá a contabilização em casos específicos. Desta maneira, será demonstrado o passo a passo do registro contábil e as tratativas no tocante a questão da tributação. Há que se salientar, que a contabilização precisa ser realizada dentro da linha epistemológica da essência sobre a forma, logo, os exemplos trazidos a título de mera ilustração, podem não se adequar à determinadas situações específicas presentes no dia a dia dos Profissionais da Contabilidade. Com isso vale ressaltar que cada situação deve ser tratada como única e personalizada, e, como consequência, podem resultar em contabilizações e formalidades distintas das descritas neste estudo.

### 1. CONCEITOS

**Governo:** refere-se aos governos: federal, estadual, municipal, distrital, agências governamentais, e a órgãos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

**Assistência governamental:** é 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. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

**Subvenção governamental:** é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, normalmente concedida a uma entidade 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.

A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc. A subvenção governamental alcança inclusive o previsto na Lei Complementar nº 160/2017, desde que, após instituídas e regulamentadas pelos entes federados, mantenham as características peculiares das subvenções e assistências governamentais.

## **2. RECONHECIMENTO CONTÁBIL**

A subvenção deve ser reconhecida quando existir razoável segurança de que:

- a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção;
- b) a subvenção será recebida.

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

## **3. PRINCIPAIS TIPOS DE SUBVENÇÕES**

### **3.1. Empréstimo subsidiado**

O benefício econômico obtido com empréstimo governamental por uma taxa de juros abaixo da praticada pelo mercado, deve ser tratado como subvenção governamental.

Subsídio em empréstimo, é reconhecido como subvenção governamental quando existir segurança de que a entidade cumprirá os compromissos assumidos. Essa segurança de atendimento a compromissos assumidos, geralmente pode ser demonstrada pela administração apenas nos casos em que esses compromissos dependem exclusivamente de providências internas da entidade, por serem mais confiáveis e viáveis ou, ainda, melhor administráveis do que requisitos que envolvam terceiros ou situação de mercado.

Desse modo, é provável que as condições históricas ou presentes da entidade demonstrem, por exemplo, que pagamentos dentro de prazos fixados podem ser realizados e dependem apenas da intenção da administração. Por outro lado, requisitos que dependem de fatores externos, como a manutenção de determinado volume de venda ou nível de emprego, não podem ser presentemente determináveis e, portanto, a subvenção apenas deve ser reconhecida quando cumprido o compromisso.

### 3.1.1.Exemplo prático

A entidade contratou um empréstimo junto a instituição financeira ligada ao Governo Federal, conforme dados abaixo:

- ✓ Valor contratado: R\$ 1.000.000,00.
- ✓ Data da Contratação: 01/02/2018.
- ✓ Taxa de juros contratada: 0,5% a.m.
- ✓ Forma de pagamento: 24 parcelas fixas, mensais e consecutivas de R\$ 44.419,15.
- ✓ Vencimento da 1ª parcela: 30 dias após a contratação.
- ✓ Obrigações assumidas pela cooperativa: o pagamento das parcelas dos empréstimos.

#### 3.1.1.1. O passo a passo para contabilização das operações envolvidas

Primeiro passo: estimar o valor dos juros praticados pelo mercado. Após pesquisa de mercado se chegou ao percentual de 1,5% a.m.

Segundo passo: a partir do valor principal do empréstimo é preciso calcular o valor dos juros de mercado para reconhecimento da obrigação (passivo), bem como realizar o Ajuste a Valor Presente. Com este cálculo realizado é possível estimar o valor da subvenção, que neste caso, é a diferença entre os juros de mercado e os juros contratados por meio do empréstimo subsidiado, conforme a seguir demonstrado:

Juros de mercado: R\$ 198.178,45.

Juros contratados: R\$ 66.059,48.

Valor da subvenção: R\$ 132.118,96.

ORD	VALOR CONTRATADO	TX DE MERCADO	VALOR PARCELA	JUROS DE MERCADO	AMORTIZAÇÃO	SALDO DEVEDOR	TAXA SUBSIDIADA	SUBVENÇÃO
0	1.000.000,00	1,50%					0,50%	
1	965.075,90		49.924,10	15.000,00	34.924,10	965.075,90	5.000,00	10.000,00
2	929.627,93		49.924,10	14.476,14	35.447,96	929.627,93	4.825,38	9.650,76
3	893.648,25		49.924,10	13.944,42	35.979,68	893.648,25	4.648,14	9.296,28
4	857.128,87		49.924,10	13.404,72	36.519,38	857.128,87	4.468,24	8.936,48
5	820.061,70		49.924,10	12.856,93	37.067,17	820.061,70	4.285,64	8.571,29
6	782.438,53		49.924,10	12.300,93	37.623,18	782.438,53	4.100,31	8.200,62
7	744.251,00		49.924,10	11.736,58	38.187,52	744.251,00	3.912,19	7.824,39
8	705.490,67		49.924,10	11.163,77	38.760,34	705.490,67	3.721,26	7.442,51
9	666.148,93		49.924,10	10.582,36	39.341,74	666.148,93	3.527,45	7.054,91
10	626.217,06		49.924,10	9.992,23	39.931,87	626.217,06	3.330,74	6.661,49
11	585.686,21		49.924,10	9.393,26	40.530,85	585.686,21	3.131,09	6.262,17
12	544.547,40		49.924,10	8.785,29	41.138,81	544.547,40	2.928,43	5.856,86
13	502.791,51		49.924,10	8.168,21	41.755,89	502.791,51	2.722,74	5.445,47
14	460.409,28		49.924,10	7.541,87	42.382,23	460.409,28	2.513,96	5.027,92
15	417.391,32		49.924,10	6.906,14	43.017,96	417.391,32	2.302,05	4.604,09
16	373.728,09		49.924,10	6.260,87	43.663,23	373.728,09	2.086,96	4.173,91
17	329.409,91		49.924,10	5.605,92	44.318,18	329.409,91	1.868,64	3.737,28
18	284.426,95		49.924,10	4.941,15	44.982,95	284.426,95	1.647,05	3.294,10
19	238.769,26		49.924,10	4.266,40	45.657,70	238.769,26	1.422,13	2.844,27
20	192.426,69		49.924,10	3.581,54	46.342,56	192.426,69	1.193,85	2.387,69
21	145.388,99		49.924,10	2.886,40	47.037,70	145.388,99	962,13	1.924,27
22	97.645,72		49.924,10	2.180,83	47.743,27	97.645,72	726,94	1.453,89
23	49.186,31		49.924,10	1.464,69	48.459,42	49.186,31	488,23	976,46
24	0,00		49.924,10	737,79	49.186,31	0,00	245,93	491,86
			<b>1.198.178,45</b>	<b>198.178,45</b>	<b>1.000.000,00</b>		<b>66.059,48</b>	<b>132.118,96</b>

Terceiro passo: a contabilização do empréstimo com juros de mercado, bem como a contabilização do Ajuste a Valor Presente. Os juros relativos as primeiras 12 parcelas serão classificadas no Passivo Circulante, e, a soma dos juros das demais parcelas serão classificadas no Passivo não Circulante, conforme a seguir:

Reconhecimento inicial

D – Bancos conta movimento..... 1.000.000,00

C – Empréstimos (PC)..... 599.089,23

C – Empréstimos (PNC)..... 599.089,22

D – Ajuste a valor presente (PC)..... 143.636,63

D – Ajuste a valor presente (PNC)..... 54.541,82

Representação no Balanço Patrimonial

Ativo.....	1.000.000,00	Passivo.....	1.000.000,00
Circulante		Circulante	
Bancos conta movimento	1.000.000,00	Empréstimos	599.089,23
		(-) AVP	(143.636,63)
		Não circulante	
		Empréstimos	599.089,22
		(-) AVP	(54.541,82)



Quarto passo: provisionar o valor da subvenção como Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, uma vez que existem obrigações a serem cumpridas, logo, a receita de subvenção somente pode ser reconhecida no resultado (DSP), à medida em que tais obrigações forem sendo cumpridas.

Reconhecimento da subvenção como passivo

D – Empréstimos (PC).....	95.757,75
C – Subvenções (PC).....	95.757,75
D – Empréstimos (PNC).....	36.361,21
C – Subvenções (PNC).....	36.361,21

Posição patrimonial após o reconhecimento da subvenção como passivo

Ativo.....	1.000.000,00	Passivo.....	1.000.000,00
Circulante		Circulante	
Bancos conta movimento	1.000.000,00	Empréstimos	503.331,47
		(-) AVP	(143.636,63)
		Subvenções	95.757,75
		Não circulante	
		Empréstimos	562.728,02
		(-) AVP	(54.541,82)
		Subvenções	36.361,21

Quinto passo: mês a mês, assim que as parcelas forem sendo quitadas, a entidade reconhece a receita de subvenção<sup>1</sup>, conforme a seguir:

D – Subvenções (PC).....	10.000,00
C – Receitas com Subvenções <sup>2</sup> (DSP).....	10.000,00

Sexto passo: mês a mês, independente do pagamento do empréstimo, os juros devem ser reconhecidos como despesas no resultado (DSP), exceto se forem tratados como custo de ativo, aplicando o método da *taxa efetiva de juros*, conforme a seguir:

Reconhecimento das despesas com juros após 30 dias

D – Despesas financeiras (DSP).....	15.000,00
C – AVP (PC).....	15.000,00

Sétimo passo: após o fechamento mensal é preciso transferir o saldo da subvenção que transitou pelo resultado para o Patrimônio Líquido, conforme a seguir:

D – Sobra ou Perda do período (DSP).....	10.000,00
C – Sobras ou Perdas a Disp. da AGO (PL)....	10.000,00

<sup>1</sup> Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

<sup>2</sup> Classificar esta subconta em “Outras Receitas Operacionais” no resultado (DSP).

Oitavo passo: reclassificação do saldo decorrente da subvenção dentro do PL, conforme a seguir:

D – Sobras ou Perdas a Disp. da AGO (PL)....10.000,00

C – Reservas de Incentivos Fiscais<sup>3</sup> (PL).....10.000,00

Nono passo: transferência do AVP do Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante.

D – AVP – (PC)..... 8.168,21

C – AVP – (PNC)..... 8.168,21

Décimo passo: Transferência da Subvenção do Passivo Não Circulante para o Passivo Circulante.

D – Subvenções – (PNC)..... 5.445,47

C – Subvenções – (PC)..... 5.445,47

Décimo primeiro passo: Transferência do Empréstimo do Passivo Não Circulante (PNC) para o Passivo Circulante (PC).

D – Empréstimos – (PNC)..... 49.924,10

C – Empréstimos – (PC)..... 49.924,10

### **3.1.2. Ao longo do contrato de empréstimo**

Durante o período de vigência do contrato de empréstimo, é possível que ocorram eventos que possam gerar discussões entre contratante e contratado. Neste caso, qualquer situação de ativo ou passivo contingente deve ser tratado de acordo com a NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

### **3.2. Recebimento de ativo em subvenção**

A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros bens ou direitos, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto estes ativos, quanto a subvenção governamental, devem ser reconhecidos pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo, é que o ativo e a subvenção governamental poderão ser registrados pelo seu valor nominal.

---

<sup>3</sup> Art. 28, item II, § 1º da Lei nº 5.764/ 1971. “[...] a Assembleia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação”. Diante disso a entidade cooperativa tem a flexibilidade de criar a subconta Reservas de Incentivos Fiscais para atender a legislação tributária. As cooperativas subordinadas a órgão regulador precisam simultaneamente analisar toda legislação aqui já elencada, bem como recomendações específicas ditas por tais órgãos.

No caso de recebimento de ativo imobilizado por meio de subvenção governamental, o reconhecimento da receita de subvenção, quando este ativo for depreciable, deve se dar ao longo do período da vida útil do bem, e na mesma proporção de sua depreciação.

Uma subvenção relacionada a ativo não depreciable pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então, acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno, pode ter como condição a construção de uma planta industrial, e deve ser apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

### **3.2.1. Exemplo prático**

A entidade recebeu um terreno com edificação de um barracão da Prefeitura Municipal para instalação de uma unidade fabril, nas seguintes condições:

- ✓ Início do contrato: 01/02/2018;
- ✓ Término do contrato: 31/01/2028.
- ✓ Outras condições: instalar a unidade fabril no prazo de 01 ano;
- ✓ Após a instalação da unidade fabril, a entidade se compromete a gerar e manter 50 vagas de emprego durante o período do contrato. Após cumpridas todas as formalidades destacadas a entidade passa ser proprietária do imóvel recebido em comodato.

#### **3.2.1.1. O passo a passo para contabilização das operações envolvidas**

Primeiro passo: elaboração do Laudo de Avaliação para estimar os valores dos ativos recebidos em subvenção. Neste caso, é preciso avaliar o valor do terreno e da edificação de maneira segregada, uma vez que possuem características distintas, inclusive no tocante a depreciação, uma vez que sobre o terreno, via de regra, não recai quota de depreciação.

Formalidades do Laudo de Avaliação

O CFC – Conselho Federal de Contabilidade não se manifestou oficialmente sobre este quesito em específico, porém, em outras situações, como ao tratar do Custo Atribuído para o Imobilizado, e para as Propriedades para Investimento, trouxe orientações sobre o assunto, inclusive fazendo referência aos avaliadores:

*“[...] consideram-se **avaliadores** aqueles **especialistas** que tenham **experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens**. [...] os avaliadores devem **conhecer** ou **buscar conhecimento** a respeito de sua **utilização**, bem como das **mudanças tecnológicas** e do **ambiente econômico** onde ele opera, considerando o planejamento e outras **peculiaridades do negócio da entidade**. [...] a avaliação pode ser efetuada por **avaliadores internos** ou **externos** à entidade”.* (Destaque dos autores), (Item 33, ITG 10).

Ainda no tocante a formalidade do laudo, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, partindo do pressuposto que várias situações presentes no laudo de avaliação podem ser oriundas de deliberalidade da direção da entidade, fez a seguinte exigência: *“[...] os **relatórios de avaliação** devem ser **aprovados por órgão competente da administração**, a menos que o estatuto ou contrato social da entidade contenha requerimento adicional, o qual deve ser cumprido”.* (Destaque dos autores) (Item 35, ITG 10).

Quanto às formalidades mínimas que um laudo de avaliação deve ter, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade determinou que o relatório deve conter:<sup>4</sup>

Indicação dos **critérios de avaliação**, das **premissas** e dos **elementos de comparação** adotados, tais como:

- ✓ **Antecedentes internos:** investimentos em substituições dos bens, informações relacionadas à sobrevivência dos ativos, informações contábeis, especificações técnicas e inventários físicos existentes;
- ✓ **Antecedentes externos:** informações referentes ao ambiente econômico onde a entidade opera, novas tecnologias, *benchmarking*, recomendações e manuais de fabricantes e taxas de vivência dos bens;
- ✓ **Estado de conservação dos bens:** informações referentes a manutenção, falhas e eficiência dos bens; e outros dados que possam servir de padrão de comparação, todos suportados, dentro do possível, pelos documentos relativos aos bens avaliados.

**Localização física e correlação** com os **registros contábeis** ou razões auxiliares;

**Valor residual** dos bens para as situações em que a entidade tenha o histórico e a prática de alienar os bens após um período de utilização; e

A **vida útil remanescente estimada** com base em informações, alinhamento

---

<sup>4</sup> Item 34, ITG 10.

ao planejamento geral do negócio da entidade, e ainda é preciso avaliar questões contratuais que possam limitar o tempo de uso do ativo.

Segundo passo: realizar a contabilização do terreno, das edificações e da subvenção, levando em conta os dados do contrato, a realidade econômica envolvida na operação, e, em especial, o Laudo de Avaliação:

#### Condições contratuais:

- ✓ Início do contrato: 01/02/2018.
- ✓ Término do contrato: 31/01/2028.
- ✓ Outras condições: instalar a unidade fabril no prazo de 01 ano.
- ✓ Após a instalação da unidade fabril, a entidade se compromete a gerar e manter 50 vagas de emprego durante o período do contrato. Cumpridas as formalidades destacadas a entidade passa ser proprietária do imóvel recebido em comodato.

#### Dados do Laudo de avaliação:

- ✓ Valor do Terreno: R\$ 500.000,00.
- ✓ Valor das Edificações: R\$ 300.000,00.
- ✓ Vida útil do terreno: indeterminado.
- ✓ Vida útil das Edificações: 10 anos.
- ✓ Valor residual das Edificações: Zero.

#### Contabilização no reconhecimento inicial

Tendo em vista que a entidade assumiu contratualmente determinadas condições durante a vigência do contrato (10 anos ou 120 meses), o valor da subvenção, neste caso, precisa ser segregado em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, dentro da seguinte lógica: valor total dos ativos R\$ 800.000,00 / nº de meses da vigência do contrato 120 meses = R\$ 6.666,66 (por mês) \* por 12 meses = R\$ 80.000,00 (Passivo Circulante) e o restante deve ser classificado como Passivo Não Circulante R\$ 720.000,00.

D – Terreno – Lei 12.973/2014 <sup>5</sup> (Imobilizado) .....	500.000,00
D – Edificações – Lei 12.973/2014 <sup>6</sup> (Imobilizado) ...	300.000,00
C – Subvenções (Passivo Circulante).....	80.000,00
C – Subvenções (Passivo Não Circulante).....	720.000,00

<sup>5</sup> Foi classificado desta maneira como “Lei 12.973/14” para mero controle e acompanhamento, uma vez que tal item guarda relação com o saldo de Reservas de Incentivos Fiscais do Patrimônio Líquido.

<sup>6</sup> Idem, Ibidem.

Posição patrimonial<sup>7</sup> após o reconhecimento dos ativos e da subvenção

Ativo.....	800.000,00	Passivo.....	800.000,000
Circulante		Circulante	80.000,00
Não circulante	800.000,00	Subvenções	80.000,00
Imobilizado	800.000,00	Não circulante	720.000,00
- Terreno – Lei 12.973/14 <sup>8</sup>	500.000,00	Subvenções	720.000,00
- Edificações – Lei 12.973/14 <sup>9</sup>	300.000,00		

Terceiro passo: lançamentos após decorrido o primeiro mês.

Reconhecimento da depreciação das edificações. A classificação deve ser realizada no resultado (DSP) como despesas com depreciação, exceto se o ativo estiver ligado a produção, e, a depreciação, for considerada como custo de produção.

D – Despesas com Depreciação (resultado - DSP).....2.500,00

C – Depreciação Acumulada (reduzora do imobilizado).2.500,00

Reconhecimento da receita de subvenção<sup>10</sup>. Se as obrigações contratuais estão sendo cumpridas é preciso reconhecer a receita de subvenção, dentro das seguintes premissas: valor total da subvenção R\$ 800.000,00 / nº meses do contrato de subvenção 120 = R\$ 6.666,66.

D – Subvenções (Passivo Circulante)..... 6.666,66

C – Outras Receitas Operacionais (Resultado - DSP) .. 6.666,66

Reclassificação da subvenção do PNC para o PC. Para atender a segregação dos

<sup>7</sup> A subvenção governamental relacionada a ativos, incluindo aqueles ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada no balanço patrimonial em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado. São considerados aceitáveis dois métodos de apresentação, nas demonstrações contábeis, da subvenção (ou parte apropriada de subvenção) não vinculada a obrigações futuras, relacionada com ativos. Um dos métodos reconhece a subvenção governamental como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo. O outro método deduz a subvenção governamental do valor contábil do ativo relacionado com a subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção deve ser reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciável por meio de crédito à depreciação registrada como despesa no resultado.

<sup>8</sup> Foi classificado desta maneira como “Lei 12.973/14” para mero controle e acompanhamento, uma vez que tal item guarda relação com o saldo de Reservas de Incentivos Fiscais do Patrimônio Líquido.

<sup>9</sup> Idem, Ibidem.

<sup>10</sup> A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como “outras receitas”, quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas.

passivos em circulantes e não circulantes é preciso reclassificar uma parcela do Não Circulante para o Circulante, conforme a seguir:

D – Subvenções (Passivo Não Circulante)..... 6.666,66

C – Subvenções (Passivo Circulante)..... 6.666,66

Transferir do resultado para o Patrimônio Líquido o saldo líquido da operação de subvenção relativa ao mês, conforme abaixo:

Outras Receitas (Subvenção no resultado - DSP)..... 6.666,66

Despesas com Depreciação (resultado - DSP)..... (2.500,00)

Saldo..... 4.166,66

Lançamento de transferência da DSP para o PL

D – Sobras ou Perdas do Período (DSP)..... 4.166,66

C – Sobras ou Perdas a Disp. da AGO (PL)..... 4.166,66

Lançamento de reclassificação dentro do PL

D – Sobras ou Perdas a Disp. da AGO (PL)..... 4.166,66

C – Reservas de Incentivos Fiscais (PL)..... 4.166,66

### **3.2.2. Considerações gerais sobre a subvenção**

a) Ela 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.

c) A subvenção deve ser reconhecida como receita na Demonstração de Sobras ou Perdas, nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objetos de compensação, exceto se estes não guardarem relação com as obrigações assumidas pela cooperativa junto ao ente público;

d) Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na Demonstração de Sobras ou Perdas, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo;

e) Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações,

tal valor, após ter sido reconhecido na Demonstração de Sobras ou Perdas, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Sobras ou Perdas à Disposição da AGO (PL).

f) 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, quando com estas a subvenção guardar relação. 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.

g) A subvenção pode ser recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal, e sujeita ao cumprimento de certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção deve ser reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção em determinada base e parte em outra.

h) Uma subvenção governamental, na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridas, ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada, deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.

i) Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade, do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção, pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular, e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

j) A subvenção governamental pode tornar-se recebível por uma entidade para fins de compensação de perdas ou prejuízos registrados em períodos anteriores. Dita subvenção, deve ser reconhecida no período no qual se torna recebível, com a divulgação adequada, e de modo a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.



#### 4. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO<sup>11</sup>

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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros, a qual 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.

Na hipótese prevista no item I a pessoa jurídica deverá recompor a reserva na medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

As doações e subvenções serão tributadas se dada destinação diversa da anteriormente descrita.

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 conforme previsto, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas anteriormente.

A tratativa tributária anteriormente descrita não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

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,

---

<sup>11</sup> Base legal: Art. 198, da IN RFB nº 1.700/2017; Item V, Art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; Art. 30, da Lei nº 12.973/2014.

necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Certas formas de assistências governamentais, que não possam ter seu valor razoavelmente atribuído, devem ser excluídas da definição de subvenção governamental para fins de reconhecimento, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade. São exemplos de assistência que não podem de maneira razoável ter valor atribuído: as assistências técnicas e de comercialização gratuitas e as concessões de garantias. Um exemplo de assistência que não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade, é o da política de compras do Governo que seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível, mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais da assistência governamental pode ser arbitrária.

A materialidade do benefício nos exemplos anteriormente mencionados, pode ser tal que, a divulgação da natureza, da extensão e da duração da assistência, seja necessária a fim de que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.

Determinadas entidades, sujeitas ao pagamento do imposto de renda podem aplicar parte do imposto devido em fundos de investimento regionais, criados pelo Governo Federal com o objetivo de estimular o desenvolvimento de determinadas regiões. Esta destinação de parcela do imposto ao fundo, representa uma subvenção governamental para a entidade, pois, em face da opção exercida, o Tesouro Nacional abre mão de parte da receita tributária, e a entidade torna-se investidora do fundo beneficiário de sua opção.

Tais subvenções devem ser registradas pelo seu valor justo no momento do fato gerador, desde que atendidas as condições para o seu reconhecimento. No caso em questão, o fato gerador da subvenção ocorre no pagamento da parcela do imposto de renda. Nesse momento, cabe à administração registrar a subvenção pelo seu valor justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas.

Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda, na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante à prazos e

condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento, é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

A entidade deve divulgar as seguintes informações:

- a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;
- b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis, e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;
- c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.

Em alguns países, a assistência governamental à entidades pode estar concentrada no estímulo ou no apoio de longo prazo a entidades de negócio em determinadas regiões ou setores industriais. As condições para receber essa assistência podem não estar especificamente relacionadas às atividades operacionais da entidade. Exemplos dessa assistência são transferências de recursos pelos governos a entidades que:

- a) operam em um setor específico;
- b) continuam operando em setores recentemente privatizados; ou
- c) começam ou continuam a conduzir seus negócios em áreas subdesenvolvidas.

A assistência governamental a entidades atende à definição de subvenções governamentais desta Norma, mesmo se não houver condições relacionadas especificamente às atividades operacionais da entidade, além do requisito para operar em determinadas regiões ou determinados setores industriais. Essas subvenções não devem, portanto, ser creditadas diretamente no patrimônio líquido.

## 6. REFERÊNCIAS

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **NBC TG 07 (R2)** – Subvenção e Assistência Governamentais.

\_\_\_\_\_. **NBC TG 25 (R2)** – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

\_\_\_\_\_. **NBC TG 48** - Instrumentos Financeiros.

\_\_\_\_\_. **ITG 10** – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento.

BRASIL, **Lei Ordinária n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976.

\_\_\_\_\_. **Lei Ordinária nº 5.764**, de 16 de dezembro de 1971.

\_\_\_\_\_. **Lei Ordinária nº 12.973**, de 13 de maio de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 160**, de 07 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977.

JOICHEM, Laudelino. **IFRS: aspectos contábeis e tributários**. Hortolândia: Foco Editorial, 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução Normativa RFB nº 1.700**, de 14 de março de 2017.