



WILLIAM FREIRE
ADVOGADOS ASSOCIADOS

Fundamentos para o novo contencioso das subvenções governamentais:

MP nº 1.185 convertida na Lei
nº 14.789/2023



DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Introdução

Em 29 de dezembro de 2023, foi publicada a Lei nº 14.789/2023, produto da conversão da Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023 (“MP 1185”).

Trata-se da resposta do Executivo Federal, agora chancelada pelo Congresso Nacional, ao julgamento dos Recursos Especiais (“REsp”) nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, afetados ao rito dos recursos repetitivos, feito pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), cujos acórdãos foram publicados em 12 de junho de 2023.

O STJ decidiu, resumidamente, que (1) as receitas relativas à fruição de créditos presumidos de ICMS não podem ser tributadas por IRPJ e CSLL, a despeito do cumprimento de qualquer requisito ou condição, sob pena de afronta ao pacto federativo e ao conceito de renda, conforme EREsp nº 1.517.492/PR; (2) os demais benefícios de ICMS não se sujeitam aos tributos sobre a renda, desde que atendidos os requisitos estabelecidos pela Lei Complementar (“LC”) nº 160/207 e pela Lei nº 12.973/2014, notadamente a constituição de reserva de incentivos fiscais e a não distribuição aos sócios; (3) entre tais requisitos, inclui-se o previsto no §2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, interpretado pelo STJ, para preservação da ficção jurídica criada pela LC nº 160/2017, como utilização para “*garantia da viabilidade do empreendimento econômico*”, e não propriamente como destinação a investimentos (implantação ou expansão).

Conforme expusemos anteriormente¹, a decisão do STJ deixou de se pronunciar expressamente sobre certos aspectos, notadamente quanto à operacionalização da decisão, incluindo a eventual necessidade de contabilização dos benefícios fiscais na forma do Pronunciamento CPC nº 07. Além disso, a PGFN, logo após a publicação dos acórdãos, publicou nota em seu sítio eletrônico, manifestando sua errônea interpretação de que o STJ teria exigido

¹ Cf. << <https://williamfreire.com.br/areas-do-direito/direito-tributario/stj-e-as-subvencoes-de-icms-o-que-o-futuro-nos-reserva/> >>.

*o cumprimento do regramento legal para futuro reinvestimento, na expansão ou implantação de um empreendimento*².

Naquele momento, considerando a vitória obtida pelos contribuintes no STJ, ficava claro que RFB e PGFN pretendiam restringir o direito dos contribuintes à exclusão do valor das subvenções de ICMS na apuração de IRPJ e CSLL, mediante interpretações equivocadas dos acórdãos.

O Ministério da Fazenda, por sua vez, imediatamente anunciou que introduziria medidas tendentes a “regulamentar” a decisão daquele Tribunal Superior³, ou seja, para reverter a derrota da União, ante a necessidade de carrear receitas aos cofres federais. Essa pretensa “regulamentação” se deu mediante a MP 1185, que reformulou completamente o tratamento fiscal conferido às subvenções de ICMS, em clara afronta ao ordenamento jurídico e à jurisprudência do STJ.

O Congresso Nacional promoveu poucas modificações na MP 1185, chancelando a nova sistemática de tributação das subvenções de ICMS com a edição da Lei nº 14.789/2023.

Neste documento serão apresentadas (a) as mudanças introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 e (b) os fundamentos para o novo contencioso judicial que deverá ser implementado, em razão dos vícios de inconstitucionalidade e ilegalidade existentes na referida lei de conversão da MP 1185.

² Cf. << <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-divulga-nota-sobre-acordao-do-stj-de-12-6-2023> >>.

³ “Subvenção do ICMS: Uma decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) permitiu ao governo federal cobrar IRPJ e CSLL sobre incentivos dados pelos estados via ICMS quando esses subsídios forem para o custeio das empresas — e não para investimentos. Uma medida provisória irá tratar dessa questão, abrindo espaço para as empresas se regularizarem. A expectativa com isso é levantar de R\$ 80 bilhões a R\$ 90 bilhões brutos.” << <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/08/28/veja-a-lista-de-propostas-do-governo-para-aumentar-a-arrecadacao-e-tentar-zerar-o-deficit-no-ano-que-vem.ghtml> >>.

2. As mudanças introduzidas pela Lei nº 14.789/2023

Considerando as decisões do STJ indicadas no tópico introdutório, pode-se sintetizar o cenário anterior à Lei nº 14.789/2023 sobre a tributação das subvenções de ICMS da seguinte forma:

IRPJ e CSLL

- *Crédito presumido de ICMS*: não incidência, mesmo que não seja criada reserva de incentivos fiscais e que os valores sejam distribuídos aos sócios.
- *Demais benefícios de ICMS*: isenção, desde que seja criada reserva de incentivos fiscais e que os valores não sejam distribuídos aos sócios.
- Não há possibilidade de reapreciação da matéria pelo STF, relativamente ao período anterior à Lei nº 14.789/2023, porque, no RE nº 1.052.277, decidiu-se pela natureza infraconstitucional da controvérsia.

PIS e Cofins

- *Crédito presumido de ICMS*: apesar de o STJ não ter analisado especificamente PIS e Cofins, os fundamentos adotados para IRPJ e CSLL são extensíveis às Contribuições, de forma que se trata de não incidência. Importante destacar que a RFB reconhece que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não exigem a constituição de reserva de incentivos fiscais e que os valores não sejam distribuídos aos sócios, vide Solução de Consulta Cosit nº 99011/2021⁴.
- *Demais benefícios de ICMS*: pacificamente, isenção, desde que se trate de subvenções para investimento, ou seja, “concedida como estímulo à implantação ou expansão de

⁴ “As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976).”

empreendimento econômico”, sem necessidade de atender a quaisquer condições. Contudo, é possível se interpretar que a LC nº 160/2017, ao alterar o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, criando a equiparação de todos os benefícios de ICMS a subvenções para investimento, também produziu efeitos em PIS/Cofins.

- O STF julgará se incentivos fiscais de ICMS configuram receita para fins de incidência de PIS e Cofins (Tema 843 da repercussão geral).

Ou seja, a sistemática anterior à Lei nº 14.789/2023 era de não incidência ou isenção de IRPJ/CSLL, ainda que atendidos certos requisitos, operacionalizadas mediante ajustes de exclusão no Lalur e dedutibilidade das despesas relativas ao passivo correspondente ao imposto desonerado, bem como exclusão das receitas para fins de PIS/Cofins.

A Lei nº 14.789/2023 modificou esse cenário por completo. **Confirmam-se as alterações promovidas pela nova legislação.**

- 1) Ocorrerá a efetiva incidência de IRPJ/CSLL e PIS/Cofins sobre as receitas de subvenção.
- 2) Cria-se um **crédito fiscal** de IRPJ (25%), com uma série de requisitos formais e limitações temporais e materiais. Por se tratar de um crédito fiscal, seu aproveitamento não está vinculado à existência de lucro tributável (bases positivas).
- 3) Ou seja, ocorre a oneração total das receitas de subvenção por IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (25% + 9% + 9,25% = 43,25%), sendo que se pode, a posteriori, recuperar uma pequena parte do valor submetido à incidência do IRPJ (25%), como detalhado a seguir.

O **crédito fiscal** de IRPJ deverá atender aos seguintes requisitos formais:

- a) Habilitação prévia junto à RFB, para que se demonstre:

- i. Se tratar de pessoa jurídica beneficiária de subvenção *para investimento* (e não para custeio ou operação) concedida por *ente federativo* (e não apenas pelos estados).
 - ii. Que o ato concessivo da subvenção é anterior à data de *implantação* ou de *expansão* do empreendimento econômico, sendo que ***implantação*** é o estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento de atividade a ser explorada por pessoa jurídica *não domiciliada na localização geográfica do ente federativo* que concede a subvenção; e ***expansão*** é a *ampliação da capacidade, modernização ou diversificação da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, incluído o estabelecimento de outra unidade*, pela pessoa jurídica domiciliada *na localização geográfica do ente federativo* que concede a subvenção.
 - iii. Que o ato concessivo da subvenção estabelece, *expressamente*, as *condições e contrapartidas* a serem observadas pela pessoa jurídica, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico.
- b) A habilitação será cancelada na hipótese de a pessoa jurídica deixar de atender aos requisitos formais acima.
- c) O crédito fiscal, devidamente habilitado, poderá ser objeto de compensação com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela RFB ou ressarcido em dinheiro, somente *após a entrega da ECF* na qual esteja demonstrado o direito creditório e a partir do *ano-calendário* seguinte ao reconhecimento das receitas de subvenção.
- d) Na hipótese de o crédito fiscal não ter sido objeto de compensação, a RFB efetuará o seu ressarcimento no 24º (vigésimo quarto) mês após a entrega da ECF.
- e) Não se determinou a constituição de reserva de lucros como requisito para obter o crédito fiscal. Contudo, a não distribuição aos sócios é indiretamente exigida, uma vez

que o crédito será calculado apenas sobre as receitas vinculadas à realização de investimentos, conforme será demonstrado a seguir.

A Lei nº 14.789/2023 impõe as seguintes **limitações** ao aproveitamento do **crédito fiscal** de IRPJ:

- a) O crédito fiscal é calculado pela multiplicação da alíquota do IRPJ e seu adicional (25%) sobre as receitas de subvenção, no período em que forem reconhecidas, nos termos estabelecidos na norma contábil aplicável, o que sugere *obrigatoriedade de contabilização na forma do CPC nº 07*.

Deve-se pontuar, tal como fizemos em comunicado anterior⁵, que o lucro líquido de uma entidade é o mesmo, haja a contabilização de subvenções na forma do CPC nº 07 ou não. O objetivo dessa norma contábil é tão somente “carimbar” a receita de subvenção, como forma de separá-la das demais, evidenciando nas demonstrações financeiras a performance que decorre da entidade e aquela que deve ser atribuída a uma ajuda governamental. Confira-se o exemplo abaixo, valendo-se de um ilustrativo benefício de diferimento de ICMS:

Premissas	Diferimento Contabilização tradicional		Diferimento Contabilização CPC 07	
Valor da operação	100,00			
ICMS - 18%	18,00			
Diferimento	(18,00)			
Ativo		Ativo		
	Crédito de ICMS (subvenção)	-	Crédito de ICMS (subvenção)	18,00
Passivo		Passivo		
	ICMS a pagar	-	ICMS a pagar	(18,00)
Resultado		Resultado		
	Receita de venda	(100,00)	Receita de venda	(100,00)
	ICMS devido	-	ICMS devido	18,00
	Subvenção ICMS (diferimento)	-	Subvenção ICMS (diferimento)	(18,00)
	Lucro líquido	(100,00)	Lucro líquido	(100,00)

⁵ Cf. << <https://williamfreire.com.br/areas-do-direito/direito-tributario/stj-e-as-subvencoes-de-icms-o-que-o-futuro-nos-reserva/> >>.

Justamente por isso, trata-se de norma contábil cuja interpretação não é pacífica, havendo contribuintes que contabilizam receitas de subvenção na forma do CPC nº 07 e outros que não o fazem, sobretudo em virtude do item 2(b) dessa norma contábil, que afirma não tratar *“da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota etc.”*.

A prática das auditorias independentes, nos últimos anos, tem sido de não se opor à escolha da entidade sobre a contabilização na forma do CPC nº 07, justamente por não alterar o resultado do exercício. Ademais, essa norma contábil não proíbe sua aplicação às hipóteses previstas no item 2(b), apenas informa que o Pronunciamento não trata desses casos. Se, pelo princípio da prudência, que orienta a prática contábil, o contador julgue pertinente o reconhecimento contábil de certo benefício de ICMS como receita de subvenção, não há impedimento para tanto.

Ou seja, reconhecer as receitas de subvenção, como determina a Lei nº 14.789/2023, pode implicar a sua escrituração na forma do CPC nº 07 ou não, em virtude do seu do item 2(b). Isso não significa que essas receitas não existam, porque, como visto, o lucro líquido é o mesmo, haja ou não a contabilização nessa modalidade. De toda sorte, como visto, a aplicação do CPC nº 07 pode ser interpretada como opcional à entidade.

b) Apesar de o crédito fiscal ser calculado à alíquota de 25% sobre as receitas de subvenção do período-base, a Lei nº 14.789/2023 limitou o seu valor, de forma que poderão ser computadas somente as receitas de subvenção que:

- i. estejam relacionadas com a implantação ou a expansão do empreendimento econômico;

- ii. sejam reconhecidas *após a conclusão* da implantação ou da expansão do empreendimento econômico, nos termos indicados quanto aos aspectos formais, bem como *após o protocolo* do pedido de habilitação da pessoa jurídica;
 - iii. sejam relacionadas com as despesas de depreciação, amortização ou exaustão ou de locação ou arrendamento de bens de capital, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico, de tal sorte que não haverá crédito fiscal sobre receitas que tenham sido empregadas na aquisição de ativos não depreciáveis, amortizáveis ou exauríveis;
 - iv. Devendo-se expurgar do crédito fiscal a parcela das receitas que superar o valor das despesas citadas acima.
- c) Não poderá ser apurado crédito fiscal sobre as receitas de subvenção decorrentes de incentivos do IRPJ e do próprio crédito fiscal de subvenção para investimento;
- d) Também é vedado crédito fiscal sobre receitas de subvenção que não tenham sido computadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nada tendo sido dito sobre a necessidade da sua tributação por PIS/Cofins.

Por fim, a Lei nº 14.789/2023 determinou expressamente que o valor do crédito fiscal não será computado nas bases de cálculo de IRPJ/CSLL e PIS/Cofins e que produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

Como regra de transição, cujo objeto são os valores registrados atualmente na reserva de incentivos fiscais a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, reafirmaram-se as normas do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 quanto à obrigatoriedade de que a reserva somente seja utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal, ou aumento do capital social.

Fica clara a tentativa do Governo Federal, agora chancelada pelo Congresso Nacional, de limitar a vitória obtida pelos contribuintes junto ao STJ.

Ocorre que a Lei nº 14.789/2023 poderá ser questionada judicialmente, pelos fundamentos apresentados a seguir.

3. Fundamentos para o questionamento judicial da Lei nº 14.789/2023

3.1. Revogação indireta de norma materialmente complementar por lei ordinária.

Afronta ao art. 62, §1º, III c/c art. 146, I, da Constituição

Como é sabido, o regramento em vigor a respeito da tributação das subvenções de ICMS foi criado pela LC nº 160/2017. Essa lei complementar, ao mesmo tempo, alterou regras da Lei nº 12.973/2014 (art. 9º) e introduziu outras normas sobre o tema, sem alterar qualquer legislação (art. 10). Confira-se:

“Art. 9º. O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

“Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, 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.”

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3o desta Lei Complementar.”

A Lei nº 14.789/2023, por sua vez, cria novo regramento jurídico para a matéria, revogando (i) *expressamente* o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que foi objeto das alterações promovidas pelo art. 9º da LC nº 160/2017; e (ii) *tacitamente* o art. 10 da LC nº 160/2017.

Fica claro que, por se tratar a Lei nº 14.789/2023 de norma posterior, que versa sobre o mesmo conteúdo⁶ dos arts. 9º e 10 da LC nº 160/2017, esses dois artigos, veiculados por lei complementar, serão revogados e deixarão de produzir efeitos, em razão de lei ordinária.

Isso apenas seria admissível juridicamente se a natureza dos arts. 9º e 10 da LC nº 160/2017 fosse compreendida como apenas *formalmente* complementar, e não *materialmente* complementar. Ocorre que, em nossa avaliação, trata-se de normas materialmente complementares, que não podem ser revogadas por normas *materialmente* ordinárias, sob pena de afronta ao art. 62, §1º, III c/c art. 146, I, da Constituição:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

III - reservada a lei complementar.

[...]

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

Os arts. 9º e 10 da LC nº 160/2017 possuem natureza materialmente complementar, justamente por terem sido editados com a *finalidade* de solucionar *conflitos de competência entre a União e os Estados*, no que diz respeito à tributação, pelo ente central, das subvenções de ICMS.

Quando tramitava o então Projeto de Lei Complementar nº 54/2015 – que resultou na LC nº 160/2017 –, já havia intenso e longo contencioso entre a União e os contribuintes, em virtude dos problemas criados com a edição do Parecer Normativo CST nº 112/1978, notadamente o conceito de subvenção para investimento e o requisito de sincronia.

⁶ LINDB: “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

Diante desse quadro é que o Congresso Nacional visualizou afronta ao pacto federativo, na medida em que a União minimizava o efeito econômico da concessão, pelos Estados, de benefícios de ICMS ao determinar a sua tributação por IRPJ e CSLL. Para resolver esse problema, editou-se a LC nº 160/2017, equiparando todos os benefícios de ICMS a subvenções para investimento, que já não eram oneradas pelos tributos sobre a renda, desde que cumpridas certas condições.

Com isso, o Poder Legislativo acabava com a discussão sobre a qualificação de benefícios de ICMS como subvenção para custeio ou para investimentos, assim como superava a interpretação da RFB sobre o requisito da sincronia, de tal forma que o problema federativo existente se resolvia. É ver trecho do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação sobre a finalidade dessas normas:

“Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre elas não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos de ICMS com base em interpretações jurídicas equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.”

As decisões do STJ no EREsp nº 1.517.492/PR e nos REsp (repetitivos) nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC apenas reforçam essa compreensão. É que, acertadamente, decidiu-se, quanto aos créditos presumidos de ICMS, que a LC nº 160/2017 sequer seria necessária, uma vez que o princípio federativo impediria a União de cobrar IRPJ e CSLL. Quanto aos demais benefícios do imposto estadual, os julgados repetitivos deixam absolutamente claro que a lei complementar cumpriu sua finalidade de solucionar conflitos de competência, por ter sido ela o veículo normativo que impediu, como pretendeu o Congresso Nacional, que as autuações da RFB continuassem a ocorrer com base em interpretações equivocadas dos conceitos de subvenção para investimento, para custeio e sobre o requisito da sincronia, autuações essas que cerceavam a competência estadual para incentivar determinados contribuintes e setores econômicos.

Prova de que se trata de conflito de competência é a manifestação contundente de certos Governadores contra a conversão da MP 1185 em lei, por visualizar restrição da sua competência para incentivar atividades econômicas em seus estados. Para ilustrar, veja-se o que disse o Governador do Estado de Goiás, Ronaldo Caiado:

“Para Caiado, a medida traz ‘malefícios’ para as indústrias, é uma ‘ingerência indevida da União’ e vai ‘asfixiar os Estados em desenvolvimento’. ‘O governo quer arrancar dinheiro de todo mundo para cumprir o arcabouço fiscal que ele mesmo inventou. Faz isso com a reforma tributária, com a MP 1185. Ninguém está aguentando mais’, afirmou à Coluna.

*“Precisamos de uma ação conjunta, buscar uma saída. **Os Estados não podem ser penalizados desse tanto.** Muita gente não está fazendo conta de como as indústrias serão afetadas. Já estamos sofrendo com a reforma tributária, que é uma retaliação aos Estados em crescimento no Brasil. Não podemos aceitar isso’, seguiu o governador.”⁷*

Ou seja, a Lei nº 14.789/2023 é inconstitucional por reformular o sistema normativo criado por regras materialmente complementares, veiculadas pela LC nº 160/2017, cuja finalidade foi solucionar conflitos de competência entre a União e os Estados.

3.2. Afronta às regras de competências para se tributar a renda e a receita

Há antigo debate a respeito da compatibilidade das receitas contábeis de subvenção com as noções jurídicas de renda e de receita. A forma de sua contabilização se alterou no tempo, visto que, originalmente, subvenções para investimento eram contabilizadas diretamente em patrimônio líquido (sequer fazendo parte do lucro líquido) e as de custeio em resultado⁸. Com a Lei nº 11.638/2007, o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 determinou que deve

⁷ Cf. << [⁸ Era o que dispunha o art. 182, § 1º, d, da Lei n.º 6.404/1976, com redação anterior à Lei n.º 11.638/2007: “Art. 182 A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: \[...\] d\) as doações e as subvenções para investimento.”](https://www.estadao.com.br/politica/coluna-do-estadao/caiado-pede-uniao-de-governadores-contram-p-das-subvencoes-prioridade-de-haddad/#:~:text=A%20MP%20da%20subven%C3%A7%C3%A3o%20limitou,n%C3%A3o%20em%20gastos%20de%20custeio.>>.</p></div><div data-bbox=)

ser destinada à reserva *de lucros*, chamada de reserva de incentivos fiscais, “*a parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções governamentais para investimento*”, o que reforça seu necessário trânsito em conta de resultado.

É certo que o lucro líquido necessita de ajustes e depurações, justamente para se conformar ao conceito jurídico de renda. Daí que o trânsito das receitas de subvenção em resultado não seja indicativo da possibilidade da sua tributação por IRPJ e CSLL, tampouco da sua qualificação jurídica como receita, para fins de PIS/Cofins.

Compreendemos que a doutrina mais acertada sobre o tema é aquela que confere às subvenções – para investimento ou para custeio – a natureza de *transferência patrimonial*. Não sendo essa *transferência* produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, muito menos do exercício de qualquer atividade pela pessoa jurídica que lhe pudesse render proventos, assim como ocorre com a *transferência de capital* próprio dos sócios, não se amolda ao conceito de renda estabelecido pelo art. 43 do CTN, pressuposto pela Constituição na definição da competência da União. Ou seja, não se trata as subvenções de “*frutos das atividades empresariais, mas, sim, contribuições de capital para que tais frutos venham a ser produzidos, e é sob essa perspectiva que devem ser vistas e entendidas as subvenções econômicas em suas duas espécies*”⁹.

Trata-se de *transferência patrimonial* porque, à semelhança das doações no Direito Privado, as subvenções públicas são gratuitas, inexistindo em seu regime qualquer caráter contraprestacional¹⁰. Isso é verdadeiro mesmo nos casos de a concessão de benefícios demandar ações dos contribuintes, visto que tais ações (*investir, empregar* etc.) não necessitam ser da mesma magnitude da subvenção, tampouco estar associadas à temporalidade da sua fruição. Ou seja, não há *contrapartida equivalente* por parte do contribuinte subvencionado. Daí que não haja esforço patrimonial ou laboral do contribuinte para que seja auferida a receita *contábil* de subvenção, que provém de fora do seu patrimônio, em ato *público* semelhante (mas

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 162.

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias. *Revista de Direito Público*, vols. 41 e 42, p. 43.

que não se confunde) a uma doação *privada*, sem obrigação de devolução dos valores subvencionados.

Sensível ao exposto, a Ministra Regina Helena Costa, em seu voto que prevaleceu no EREsp nº 1.517.492/PR, fez um paralelo do tema com a inclusão de ICMS nas bases de PIS/Cofins, para demonstrar que a tributação de receitas de subvenção afronta os conceitos de renda e de receita:

“Por fim, cumpre registrar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos [...].

Note-se que, na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, 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.”

O fato de se ter analisado, naquele caso, os créditos presumidos de ICMS não muda nada em relação aos demais benefícios do imposto, do ponto de vista da sua afirmação de que **“no contexto de incentivo fiscal [...] não representam lucro”**, referindo-se, obviamente, ao conceito jurídico de lucro, e não ao contábil.

A doutrina nacional reforça essa posição, de forma contundente:

- Schoueri¹¹:

“O conceito de subvenção, em âmbito tributário, corresponde às transferências de patrimônio e capital recebidas pela pessoa jurídica cuja origem, em regra, encontra-se no Poder Público. Tais transferências recebem essa denominação uma vez que assim são designadas pela contabilidade e pelo orçamento dos entes públicos, e

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Subvenções para Investimento e Parceria Público-privada. p. 483-490.

também devido à utilização da expressão, com o sentido de transferência de renda, pelo direito privado. [...] Com efeito, já se apontava que nem todo acréscimo patrimonial compõe o lucro de uma empresa. As subvenções para investimento, se efetivamente caracterizadas como tal, não são resultado das atividades da empresa. Não são o fruto da atuação da empresa no mercado. Não são, enfim, receitas.

- Humberto Ávila¹²:

“O que há, isto sim, é uma redução do custo tributário do próprio ICMS com vistas a facilitar a manutenção das atividades do contribuinte ou ainda reduzir a dimensão do tributo transferido ao consumidor final, de modo a tornar as mercadorias mais acessíveis (a exemplo de medicamentos e itens da cesta básica). O objetivo do benefício fiscal estadual é preservar a viabilidade da atividade para que o contribuinte adote o comportamento almejado pelo Poder Público. É por essa razão que o ingresso financeiro proporcionado pelo benefício fiscal estadual não se amolda à materialidade do IRPJ e da CSLL, nem revela capacidade econômica do contribuinte”.

- Ricardo Mariz de Oliveira¹³:

“Em direito tributário, onde a distinção foi primeiramente relevante, desde o advento do CTN, distinguiu-se renda de transferência patrimonial, pelo simples fato de que esta é um fator de aumento do patrimônio que se incorpora a ele para que, futuramente, haja a produção de rendas. Por isto, costuma-se comparar a renda com o fruto de uma árvore, e se visualiza que a transferência patrimonial corresponde ao que é o plantio de uma árvore, para que esta futuramente dê frutos.”

Com mais razão, as subvenções não podem ser compreendidas no conceito jurídico de receita (para fins de PIS/Cofins), porque não configuram “ingresso financeiro”, e sim redução de passivo cuja contrapartida contábil é uma receita, conforme orientação do Supremo Tribunal Federal no RE n.º 606.107/RS, Rel. Ministra Rosa Weber, com repercussão geral:

¹² ÁVILA. Humberto. *Consulta à Cosan S/A*, 18 de abril de 2023. Juntada aos autos do Tema Repetitivo nº 1.182 do STJ, p. 26.

¹³ OLIVEIRA. Ricardo Mariz de. *As subvenções e seus aspectos jurídico-tributários e contábeis*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord) *Subvenções Fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. (Coord) São Paulo: MP Editora, p. xx-xx, 2023, p. 467.

“A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, ‘b’) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2o., I, e 155, § 2o., X, ‘a’, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

[...] ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.

[...]

*Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, **a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições**, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:*

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. (RE 606107, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013)

É certo que se trata de debate que precisa ser amadurecido na jurisprudência, seja porque o STF considerou o tema, quanto ao conceito de renda, infraconstitucional, e porque o STJ, ao julgar os REsp nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, afetados ao rito dos recursos repetitivos, não tenha se debruçado sobre esse ponto, atendo-se apenas à questão do pacto federativo.

3.3. Para os créditos presumidos de ICMS: afronta ao pacto federativo

Por fim, não há dúvidas de que a Lei nº 14.789/2023, ao estabelecer seu novo regramento sem ressalvar os créditos presumidos de ICMS do âmbito de incidência de IRPJ/CSLL e PIS/Cofins, afrontou diretamente a decisão do STJ no EREsp nº 1.517.492/PR, referendada pela Corte ao julgar os REsp nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC:

“Tem-se, portanto, que a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante.

É esse crédito, em torno do qual gravitam tais aspectos, que se pretende ver incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

*Com a devida vênia, ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, **em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.**” (EREsp n.*

1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Conforme restou decidido originalmente no caso acima e, posteriormente, confirmado nos recursos repetitivos de 2023, o STJ não admite que créditos presumidos sejam tributados pela União sob pena de afronta ao pacto federativo. Daí que, para essa modalidade de benefício fiscal, a LC nº 160/2017 sequer tenha sido necessária, uma vez que a decisão do Tribunal por desonerar os créditos presumidos foi clara quanto à desnecessidade de que se cumpram quaisquer condições, notadamente constituição de reserva de lucros e não distribuição aos sócios.

Isso significa que a Lei nº 14.789/2023, no mínimo em relação aos créditos presumidos de ICMS – e sem prejuízo dos fundamentos apontados anteriormente, que a invalidam por completo –, deverá ser pronunciada inconstitucional.

São Paulo, 2 de janeiro de 2024.



SÃO PAULO – SP
Av. Angélica, 2.491 • Conjunto 161
Higienópolis • CEP 01227-200
+55 11 3294 6044

BELO HORIZONTE – MG
Av. Afonso Pena, 4.100 • 12º andar
Cruzeiro • CEP 30130-009
+55 31 3261 7747

BRASÍLIA – DF
SCN-Q2 • Bloco A • 5º andar • CEP 70712-900
Ed. Corporate Financial Center
+55 61 3329 6099

Foto da capa:
<https://www.flickr.com/photos/51178866@N04/49253269223/>