Cognitio Juris
ISSN 2236-3009

IMPLICAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES FISCAIS DE ICMS PROVOCADAS POR MEIO DA LEI 14.789/2023

IMPLICATIONS ON THE TAXATION OF ICMS FISCAL SUBVENTIONS CAUSED BY LAW 14,789/2023

Artigo submetido em 09 de dezembro de 2024
Artigo aprovado em 19 de dezembro de 2024
Artigo publicado em 30 de dezembro de 2024

Cognitio Juris
Volume 14 – Número 57 – Dezembro de 2024
ISSN 2236-3009

.

Autor(es):
Jheymisson Araujo de Sousa[1]
Jefferson Franco Silva [2]

.

RESUMO: A promulgação da Lei nº 14.789/2023, oriunda da Medida Provisória nº 1.185/2023, representou um marco significativo na legislação tributária brasileira, impactando diretamente a tributação das subvenções fiscais, especialmente as de ICMS. Esta lei trouxe alterações substanciais, revogando dispositivos anteriores que excluíam as receitas de subvenções de ICMS da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, impondo assim novas

exigências tributárias às empresas beneficiadas por tais incentivos. O contexto legislativo e jurisprudencial anterior à Lei nº 14.789/2023 era amplamente favorável aos contribuintes, com decisões consolidadas que protegiam as subvenções de ICMS da incidência de tributos federais.A inclusão das receitas de subvenções de ICMS na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pode ser vista como uma tentativa do governo federal de aumentar a arrecadação fiscal. Nessa perspectiva, o objetivo deste estudo foi analisar a legislação e a jurisprudência pátria acerca da natureza das subvenções para investimento relativos a ICMS e conseqüente inserção ou não na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e documental. Como conclusão, observou-se que as mudanças legislativas trazidas pela Lei nº 14.789/2023 afronta o respeito ao pacto federativo em razão de a União interferir na autonomia dos estados em relação a suas políticas fiscais.

Palavras-chave: Subvenções de investimento; Exclusão. Base de cálculo. IRPJ. CSLL.

ABSTRACT: The promulgation of Law No. 14,789/2023, arising from Provisional Measure No. 1,185/2023, represented a significant milestone in Brazilian tax legislation, directly impacting the taxation of tax subsidies, especially ICMS. This law brought substantial changes, revoking previous provisions that excluded revenue from ICMS subsidies from the IRPJ, CSLL, PIS and COFINS calculation base, thus imposing new tax requirements on companies benefiting from such incentives. The legislative and jurisprudential context prior to Law No. 14,789/2023 was largely favorable to taxpayers, with consolidated decisions that protected ICMS subsidies from the incidence of federal taxes. The inclusion of revenues from ICMS subsidies in the calculation basis of IRPJ, CSLL, PIS and COFINS can be seen as an attempt by the federal government to increase tax revenue. From this perspective, the objective of this study was to analyze the national legislation and jurisprudence regarding the nature of investment subsidies related to ICMS and the consequent inclusion or not in the IRPJ and CSLL calculation basis. The methodology used was bibliographic and documentary research. As a conclusion, it was observed that the legislative changes brought about by Law No. 14,789/2023 violate respect for the federative pact due to the Union interfering in the autonomy of the states in

relation to their fiscal policies.

KEYWORDS: Investment grants; Exclusion; Calculations basis; IRPJ; CSLL.

1 INTRODUÇÃO

A concessão dos benefícios inerentes às subvenções fiscais sempre foi um tema de grande relevância e complexidade no cenário jurídico e econômico brasileiro. As subvenções, especialmente as relacionadas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), são instrumentos cruciais utilizados pelos entes federativos para promover o desenvolvimento econômico e regional.

Nessa perspectiva, a recente promulgação da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, trouxe mudanças significativas neste contexto, impactando diretamente a forma como as subvenções são tratadas para fins de tributação.

A Lei nº 14.789/2023, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023, alterou substancialmente o regime de tributação das subvenções concedidas pela União, estados, Distrito Federal e municípios.

A partir de 1º de janeiro de 2024, as receitas provenientes de subvenções passaram a ser incluídas na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Esta mudança representa uma ruptura com o tratamento anterior, onde tais subvenções eram, em muitos casos, excluídas do cálculo destes tributos.

A proposta deste trabalho é analisar a Lei nº 14.789/2023, suas principais alterações e os impactos decorrentes da nova tributação das subvenções fiscais, com foco especial nas subvenções de ICMS.

Será abordada a evolução legislativa e jurisprudencial que precedeu esta nova legislação, bem como as implicações fiscais e econômicas resultantes da sua implantação. Ademais, serão discutidas as questões jurídicas e constitucionais relacionadas à quebra do pacto federativo e a revogação de dispositivos anteriormente vigentes, como o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

A análise se estenderá também às interpretações jurisprudenciais e administrativas após a Lei nº 14.789/2023, investigando como os tribunais e a Receita Federal têm se posicionado frente a novas regras. Por fim, a conclusão trará uma reflexão sobre os desafios e as perspectivas futuras para o tratamento tributário das subvenções fiscais no Brasil, destacando a necessidade de equilíbrio entre a arrecadação tributária e a promoção do desenvolvimento econômico regional.

Este estudo busca contribuir para a compreensão das complexidades envolvidas na tributação das subvenções fiscais, oferecendo uma visão abrangente e crítica sobre as mudanças introduzidas pela Lei nº 14.789/2023. Ao proporcionar uma análise detalhada das novas regras e suas implicações, espera-se fornecer subsídios para a atuação de profissionais do direito, contadores, economistas e demais interessados no tema.

2 SUBVENÇÕES SOBRE O ICMS: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

Subvenções governamentais são incentivos fiscais concedidos por entes públicos (União, estados, Distrito Federal ou municípios) a pessoas jurídicas com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico, social ou regional. No contexto do ICMS, essas subvenções são frequentemente oferecidas para estimular investimentos em determinadas regiões ou setores econômicos, visando à criação de empregos, a melhoria da infraestrutura local e o aumento da competitividade das empresas beneficiadas (MONTENEGRO, 2024; SCHWARTZ, 2024).

As subvenções de ICMS são uma modalidade específica de benefício fiscal concedido pelos

estados e pelo Distrito Federal. Estes benefícios podem assumir diversas formas, como créditos presumidos, isenções, reduções de base de cálculo, diferimento do pagamento do imposto, entre outros. O objetivo principal delas é aliviar a carga tributária das empresas, incentivando novos investimentos e a expansão de atividades econômicas (SCHWARTZ, 2024).

2.2 CLASSIFICAÇÃO DAS SUBVENÇÕES SOBRE O ICMS

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2010), as subvenções governamentais podem ser classificadas em duas categorias principais: a) subvenções de custeio e b) subvenções de investimento.

As subvenções de custeio são aquelas destinadas a cobrir despesas operacionais das empresas, como pagamento de salários, compra de insumos e outros gastos correntes necessários para a manutenção das atividades da empresa. Essas subvenções são contabilizadas como receita operacional e, portanto, integram a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Elas são registradas como receitas operacionais no resultado do exercício (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010; MONTENEGRO, 2024; SCHWARTZ, 2024).

As subvenções de investimento, por outro lado, são concedidas para financiar a aquisição de ativos imobilizados, como máquinas, equipamentos e instalações, ou para a expansão e modernização de plantas industriais. Essas subvenções têm o propósito de promover o crescimento sustentável das empresas em longo prazo, melhorando sua capacidade produtiva e competitividade (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010, SCHWARTZ, 2024; TAKII, 2024).

De acordo com o Pronunciamento CPC n. 07 (R1), as subvenções governamentais, uma vez atendidas as suas condições para fruição, casos existentes, devem ser reconhecidas como receitas, pois elas não advêm de contribuição dos acionistas a serem incorporadas no

patrimônio líquido e sim de ato de gestão, bem como correspondem à contrapartida contábil aos tributos que são classificados como despesas na demonstração de resultado (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2010; SCHWARTZ, 2024; TAKII, 2024).

Portanto, quando percebida uma receita de subvenção, torna-se relevante efetivar a devida classificação para escorreito registro contábil e atendimento de normas tributárias, nessa perspectiva, o critério a ser obedecido é o da destinação da receita oriunda da subvenção. Portanto, em sendo a receita de subvenção direcionada para custeio das despesas da pessoa jurídica beneficiária, estar-se-á diante de subvenção de custeio; de outro lado, caso o valor da subvenção seja para investimentos em empreendimentos, classificar-se-á como subvenção para investimentos (TAKII, 2024).

Historicamente, as subvenções de investimento não eram tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, desde que fossem registradas como reserva de capital e utilizadas para absorver prejuízos ou aumentar o capital social da empresa. Essa não tributação visava incentivar o reinvestimento dos recursos obtidos em subvenções, promovendo o desenvolvimento econômico (TAKII, 2024).

Com a promulgação da Lei nº 14.789/2023, houve uma significativa alteração no tratamento tributário das subvenções de ICMS. A nova lei revogou dispositivos importantes das legislações anteriores, como o inciso V do artigo 19 e o §2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, bem como o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. Estas revogações eliminam a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do lucro real, sujeitando-as à incidência do IRPJ e da CSLL (BRASIL, 2023).

Além disso, a Lei nº 14.789/2023 também revogou dispositivos das leis do PIS e da COFINS, especificamente o artigo 1º, §3º, inciso X, da Lei nº 10.637/2002, e o artigo 1º, §3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, que excluíam as subvenções para investimento da base de cálculo dessas contribuições. Com isso, as receitas provenientes de subvenções de ICMS passaram a

ser tributadas pelo PIS e pela COFINS (BRASIL, 2023).

Essa mudança legislativa representa um impacto significativo para as empresas beneficiadas, que agora devem considerar a tributação das subvenções de ICMS como receita tributável, influenciando sua gestão fiscal e planejamento tributário.

A classificação correta das subvenções de ICMS é crucial para o adequado tratamento contábil e fiscal das receitas decorrentes desses benefícios. A Lei nº 14.789/2023 trouxe uma mudança substancial na tributação dessas subvenções, alinhando-se com uma política fiscal mais rigorosa e exigindo maior atenção das empresas na gestão dos seus incentivos fiscais. A correta compreensão e aplicação das novas regras são essenciais para evitar contingências fiscais e garantir a conformidade com a legislação vigente.

3 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL

3.1 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

A legislação brasileira referente às subvenções fiscais, especialmente no que tange ao ICMS, tem evoluído significativamente ao longo dos anos, refletindo mudanças nas políticas tributárias e no entendimento jurídico sobre incentivos fiscais.

O Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, inicialmente tratava do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e já incluía disposições sobre a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do lucro real. O artigo 19, inciso V, excluía essas subvenções do lucro líquido, enquanto o §2º do artigo 38 estipulava que subvenções para investimento não seriam contabilizadas para fins de apuração do lucro real, desde que registradas como reserva de capital (BRASIL, 1977; TAKII, 2024).

A Lei nº 12.973, de 2014, trouxe novas disposições sobre a tributação das pessoas jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O artigo 30 dessa lei reiterava que subvenções para investimento não seriam contabilizadas para fins de apuração do lucro real,

reforçando o incentivo para que empresas investissem em expansão e desenvolvimento (BRASIL, 2014; MONTENEGRO, 2024; TAKII, 2024).

A Lei Complementar nº 160, de 2017, foi um marco importante na evolução legislativa das subvenções de ICMS. Ela visava resolver conflitos tributários entre os entes federativos e equiparou todos os incentivos fiscais de ICMS a subvenções para investimento, permitindo que fossem excluídos do lucro real para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso foi um avanço significativo, pois simplificou a tributação dessas subvenções e incentivou ainda mais os investimentos empresariais (BRASIL, 2017; MONTENEGRO, 2024; TAKII, 2024).

Conforme argumenta MONTENEGRO:

Assim, do ponto de vista fiscal-tributário, diferentemente do entendimento exarado pela Receita, os créditos presumidos de ICMS são subvenções para investimento e não devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL, com fulcro no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, não havendo que se falar em exigência de que seja "[…] concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico […]", pois basta a devida escrituração e o não repasse aos sócios para estarem livres de tributação (2024).

A recente Lei nº 14.789, de 2023, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023, alterou profundamente o tratamento tributário das subvenções de ICMS. Esta lei revogou dispositivos das leis anteriores que excluíam as subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A partir de 1º de janeiro de 2024, as receitas provenientes dessas subvenções passaram a ser tributáveis, marcando uma mudança significativa na política tributária nacional (BRASIL, 2023; MONTENEGRO, 2024).

3.2 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

A jurisprudência brasileira também tem evoluído em resposta às mudanças legislativas e aos desafios apresentados pela complexa estrutura tributária do país. Vários precedentes

judiciais têm moldado o entendimento sobre a tributação das subvenções de ICMS.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem uma posição consolidada sobre a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em maio de 2023, o STJ, através do Tema 1.182, reafirmou que esses créditos não devem compor a base de cálculo desses tributos federais em respeito ao pacto federativo (MONTENEGRO, 2024).

Esse entendimento se baseia na ideia de que a tributação dos créditos presumidos de ICMS por tributos federais interferiria na política fiscal estadual, violando a competência exclusiva dos estados (MONTENEGRO, 2024).

Antes da Lei nº 14.789/2023, a jurisprudência também reconhecia a exclusão das subvenções de investimento do lucro real, desde que cumpridos os requisitos legais, como a constituição de reserva de lucros para absorção de prejuízos ou aumento de capital social. Esse entendimento era fundamental para assegurar que as subvenções de investimento realmente cumprissem seu papel de incentivo econômico sem a incidência tributária que poderia desvirtuar seus objetivos (MONTENEGRO, 2024).

A promulgação da Lei nº 14.789/2023 e a subsequente tributação das subvenções de ICMS representam um desafio para o entendimento jurisprudencial estabelecido. A alteração legislativa busca aumentar a arrecadação fiscal, impondo novas regras que poderão ser objeto de questionamento judicial. Questões sobre a constitucionalidade da lei, especialmente em relação à revogação de dispositivos introduzidos por leis complementares, devem ser analisadas pelos tribunais, o que pode resultar em novos precedentes e ajustes na interpretação jurídica vigente (MONTENEGRO, 2024).

A evolução legislativa e jurisprudencial sobre as subvenções de ICMS no Brasil reflete a constante adaptação das normas tributárias às necessidades econômicas e políticas do país. A Lei nº 14.789/2023 representa um novo capítulo nessa evolução, trazendo desafios e oportunidades para empresas e operadores do direito. A compreensão dessas mudanças é

essencial para a correta aplicação das normas tributárias e para o planejamento estratégico das empresas, visando à otimização dos incentivos fiscais e a minimização de riscos tributários.

Passadas tais premissas delimitadas pela Constituição, passemos aos fundamentos do acórdão proferido pelo STJ nos autos do EREsp n. 1.517.492/PR, que gerou a fim o TEMA 1.182, mais especificamente o voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, no qual apontou, seguindo entendimento do STF, que além de ferir o pacto federativo, os créditos presumidos relativos a ICMS oriundos de incentivos fiscais não correspondem a lucros auferidos pela pessoa jurídica, motivo pelo qual não devem compor a base de cálculos de IRPJ ou da CSLL (MONTENEGRO, 2024).

Não tendo natureza de lucro, simples aferir que a capacidade contributiva do contribuinte beneficiário não pode ser medida pela concessão de subvenções para investimento, mormente por estes benefícios terem por alvo a promoção de desenvolvimento econômico e passando ao largo de terem natureza de lucro, resultado ou receita empresarial (MONTENEGRO, 2024).

Assim, em não sendo renda, a subvenção, ora em comento, por ostentar natureza de renúncia de receita pelo ente tributante, não se tornaria passível de incidência das exações do IRPJ e da CSLL por simples inexistência de seus respectivos fatos geradores (MONTENEGRO, 2024).

4 A LEI Nº 14.789/2023: CONTEXTO E PRINCIPAIS ALTERAÇÕES

A Lei nº 14.789, promulgada em 29 de dezembro de 2023, é um marco significativo na legislação tributária brasileira, resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023. Esta lei foi introduzida com o objetivo de reformular o tratamento tributário das subvenções fiscais, especialmente aquelas relacionadas ao ICMS, concedidas pela União, estados, Distrito Federal e municípios (MONTENEGRO, 2024).

Historicamente, subvenções para investimento eram excluídas da base de cálculo de tributos federais como o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS e a COFINS. No entanto, a Lei nº 14.789/2023 reverte essa prática, impondo a tributação dessas subvenções e, assim, alterando significativamente o panorama fiscal para as empresas beneficiadas (MONTENEGRO, 2024).

4.1 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES – TRIBUTAÇÃO DE SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Uma das principais mudanças introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 é a revogação de diversos dispositivos que anteriormente permitiam a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo dos tributos federais. Especificamente, a lei revogou:

a. O inciso V do artigo 19 e o §2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que excluíam as subvenções do lucro líquido e determinavam que as subvenções para investimento não seriam contabilizadas para fins de apuração do lucro real, desde que registradas como reserva de capital.
b. O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, que estipulava que as subvenções para investimento não seriam contabilizadas para fins de apuração do lucro real.
c. O artigo 1º, §3º, inciso X, da Lei nº 10.637/2002, que previa a não inclusão das receitas de subvenções para investimento no cômputo da base de cálculo da contribuição para o PIS.
d. O artigo 1º, §3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, que excluía da base de cálculo da COFINS as receitas de subvenções para investimento.

Assim, por meio dessas revogações, já em 1º de janeiro de 2024, as receitas provenientes de subvenções para investimento passarão a serem incluídas no cômputo da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (BRASIL, 2023; SCHWARTZ, 2024).

4.2 IMPACTO NA ARRECADAÇÃO FISCAL

A mudança legislativa visa aumentar a arrecadação fiscal, ao incluir na base de cálculo dos tributos federais as receitas que anteriormente eram isentas. Esse movimento é parte de um esforço maior do governo para aumentar a receita tributária, especialmente em um contexto de necessidade de ajustes fiscais e equilíbrio das contas públicas (MONTENEGRO, 2024; SCHWARTZ, 2024).

Para mitigar o impacto financeiro imediato sobre as empresas, a Lei nº 14.789/2023 introduziu a possibilidade de aproveitamento de um crédito fiscal de 25% sobre as receitas provenientes de subvenções de investimento, a ser usado para compensação de tributos federais ou recuperado via ressarcimento em dinheiro. No entanto, para fazer jus a esse benefício, as empresas devem cumprir requisitos específicos, incluindo a habilitação prévia junto à Receita Federal e a estipulação de contrapartidas econômicas detalhadas (MONTENEGRO, 2024).

É a explicação de MONTEGRO:

O art. 2º da lei dispõe sobre o conceito de implantação e expansão, já afastado pelo STJ para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, pois no art. 7º, ao delimitar quais receitas serão utilizadas para apurar o crédito, restringe que somente as que “estejam relacionadas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico” poderão estar na base de cálculo do crédito fiscal. Como um segundo requisito, além de que as receitas sejam relacionadas à ser implantado ou expandido o empreendimento econômico, estabeleceu que também devem ser relacionadas às despesas de depreciação, amortização ou exaustão ou de locação ou arrendamento de bens de capital. Isso quer dizer que os requisitos são cumulativos entre si, o que gera uma ampla tributação. Em outras palavras, somente as receitas utilizadas para fazer frente a essas despesas poderão estar na apuração do crédito fiscal (2024).

4.3 PROCEDIMENTOS DE HABILITAÇÃO

A habilitação das empresas para usufruírem do crédito fiscal de 25% deve ser realizada antes da data de ser implantado ou expandido o empreendimento, conforme regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.170/2023. A Receita Federal tem um prazo de 30 dias para deferir ou cancelar o pedido de habilitação (BRASIL, 2023; SCHWARTZ, 2024).

Em caso de inércia, o pedido será considerado aprovado. Esta medida busca assegurar que apenas empresas que efetivamente contribuam para o desenvolvimento econômico possam se beneficiar do crédito fiscal, adicionando uma camada de controle e verificação (BRASIL, 2023; SCHWARTZ, 2024).

Antes, porém, é preciso ressaltar que a LC nº 160/2017 havia equiparado todas as subvenções de ICMS a subvenções para investimento, protegendo-as da tributação federal. A nova lei, ao revogar essa proteção, reinstala conflitos fiscais que a legislação anterior buscava resolver (MONTENEGRO, 2024).

A Lei nº 14.789/2023 representa uma mudança significativa no tratamento tributário das subvenções fiscais no Brasil, com implicações profundas para as empresas beneficiadas por incentivos de ICMS.

Embora a lei busque aumentar a arrecadação fiscal, também impõe novos desafios legais e administrativos. A análise detalhada e a compreensão das novas regras são essenciais para que as empresas possam adaptar seus planejamentos tributários e operacionais, garantindo conformidade e otimizando o uso de benefícios fiscais disponíveis.

5 IMPACTO DA LEI Nº 14.789/2023 NA TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES

Ao revogar diversos dispositivos que anteriormente permitiam a exclusão dessas subvenções da base de cálculo de tributos federais, a nova lei tem implicações fiscais importantes para as empresas que recebem incentivos de ICMS. Este tópico examina as implicações fiscais das revogações introduzidas pela Lei nº 14.789/2023.

5.1 INCLUSÃO DAS SUBVENÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS FEDERAIS

A principal alteração trazida pela Lei nº 14.789/2023 é a inclusão das receitas provenientes de subvenções para investimento no cômputo da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (BRASIL, 2023).

Anteriormente, essas subvenções eram excluídas da base de cálculo desses tributos, desde que registradas como reserva de capital e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas (MONTENEGRO, 2024).

Com a revogação dos dispositivos mencionados no item 4.1 acima, as subvenções para investimento passaram a ser tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, aumentando a carga tributária sobre as empresas que recebem esses incentivos (TAKII, 2024).

A inclusão das subvenções na base de cálculo dos tributos federais resulta em um aumento imediato na carga tributária das empresas, afetando diretamente o fluxo de caixa. As empresas que antes podiam excluir essas subvenções da base de cálculo agora deverão contabilizá-las como receita tributável, aumentando o valor dos tributos a serem pagos (SCHWARTZ, 2024).

Além disso, a necessidade de habilitação prévia e a imposição de contrapartidas econômicas específicas para o aproveitamento do crédito fiscal de 25% adicionam complexidade ao processo de obtenção de benefícios fiscais. Esse processo pode resultar em atrasos e dificuldades para as empresas, impactando ainda mais seu fluxo de caixa.

5.2 RISCOS JURÍDICOS E CONTENCIOSOS

A revogação dos dispositivos que excluíam as subvenções da base de cálculo dos tributos federais também levanta questões jurídicas significativas. A possibilidade de uma medida

provisória ou lei ordinária revogar dispositivos introduzidos por uma lei complementar, como a LC nº 160/2017, pode ser contestada judicialmente (MONTENEGRO, 2024).

A LC nº 160/2017 equiparou todas as subvenções de ICMS a subvenções para investimento, protegendo-as da tributação federal. A nova lei, ao revogar essa proteção, pode reinstalar conflitos fiscais que a legislação anterior buscava resolver (MONTENEGRO, 2024).

Esse cenário jurídico incerto pode resultar em um aumento do contencioso tributário, com empresas questionando a legalidade e constitucionalidade das novas regras. A propositura de ações diretas de inconstitucionalidade, como a ADI 7551, demonstra a resistência às mudanças introduzidas pela nova lei e a busca por um esclarecimento judicial sobre a validade das novas disposições (BRASIL, 2023).

A revogação dos dispositivos que protegiam as subvenções de investimento levanta questões constitucionais, especialmente em relação ao pacto federativo. A LC nº 160/2017, uma lei complementar, estabeleceu a equiparação das subvenções de ICMS a subvenções para investimento. A revogação desses dispositivos por meio de uma medida provisória ou lei ordinária pode ser vista como uma violação do pacto federativo por promover interferência na autonomia fiscal dos estados (MONTENEGRO, 2024; SCHWARTZ, 2024; TAKII, 2024).

A Lei nº 14.789/2023 introduziu mudanças significativas no tratamento tributário das subvenções fiscais no Brasil. A inclusão das subvenções na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS impacta diretamente a análise contábil das empresas e levanta questões jurídicas e constitucionais significativas, portanto, ressalta-se que a compreensão adequada das novas regras são essenciais para que as empresas possam adaptar seus planejamentos tributários e operacionais, garantindo conformidade e otimizando o uso de benefícios fiscais disponíveis.

6 JURISPRUDÊNCIA E INTERPRETAÇÕES APÓS A LEI Nº 14.789/2023

Considerando que a promulgação da Lei nº 14.789/2023 trouxe profundas mudanças no

tratamento tributário das subvenções fiscais, conforme apontado nos itens anteriores deste estudo. Esta seção aborda a evolução jurisprudencial e as interpretações após Lei nº 14.789/2023, destacando as principais decisões judiciais e administrativas que têm moldado o entendimento sobre as novas disposições legais.

6.1 JURISPRUDÊNCIAS ANTERIOR À LEI Nº 14.789/2023

Antes da promulgação da Lei nº 14.789/2023, a jurisprudência brasileira apresentava um entendimento consolidado em favor dos contribuintes no que tange à tributação das subvenções de ICMS. Decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) estabeleceram que as subvenções para investimento, incluindo os créditos presumidos de ICMS, não deveriam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em respeito ao pacto federativo (MONTENEGRO, 2024; TAKII, 2024).

A Lei Complementar nº 160/2017 foi um marco nesse contexto, equiparando todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS a subvenções para investimento. Essa equiparação visava afastar a necessidade de comprovação de que as subvenções foram estabelecidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. O STJ, por exemplo, consolidou esse entendimento no Tema 1.182, julgado em maio de 2023, reafirmando que a tributação dessas subvenções por tributos federais violaria a autonomia dos estados e a política fiscal estadual (MONTENEGRO, 2024; TAKII, 2024).

6.2 INTERPRETAÇÕES APÓS LEI Nº 14.789/2023

Com a entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023, novas interpretações e discussões jurídicas emergiram. A inclusão das subvenções de ICMS na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS trouxe à tona debates sobre a constitucionalidade e a legalidade dessas alterações (MONTENEGRO, 2024; TAKII, 2024).

A nova lei pode ser vista como uma afronta ao pacto federativo, garantido pelos artigos 1º e

18 da Constituição Federal de 1988. A interferência do governo federal na tributação de benefícios fiscais estaduais pode ser interpretada como uma violação da autonomia dos estados, gerando conflitos federativos que a legislação anterior buscava resolver (MONTENEGRO, 2024; SCHWARTZ, 2024; TAKII, 2024).

Outrossim, também há impacto direto nas decisões judiciais e administrativas. Empresas que anteriormente obtiveram decisões favoráveis, baseadas na exclusão das subvenções de ICMS da base de cálculo dos tributos federais, agora enfrentam a necessidade de revisar essas decisões à luz das novas disposições legais (MONTENEGRO, 2024).

A Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.170/2023, regulamentou os procedimentos para a habilitação e utilização do crédito fiscal de 25% sobre as subvenções de ICMS. Essa regulamentação estabelece critérios rigorosos para o aproveitamento dos créditos fiscais, incluindo a necessidade de contrapartidas econômicas previamente definidas e a habilitação prévia junto à Receita Federal (BRASIL, 2023).

A propositura de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) é uma resposta natural às mudanças legislativas controversas. A ADI nº 7551, proposta pelo Partido Liberal (PL), é um exemplo de contestação às alterações introduzidas pela MP nº 1.185 e sua conversão na Lei nº 14.789/2023. A ação argumenta que a nova lei viola o pacto federativo e a hierarquia das normas jurídicas, buscando a declaração de inconstitucionalidade das disposições que incluíram as subvenções de ICMS na base de cálculo dos tributos federais (BRASIL, 2023).

O Supremo Tribunal Federal (STF) possui julgamentos pendentes que podem impactar diretamente a aplicação da Lei nº 14.789/2023. O Tema 843, por exemplo, trata da constitucionalidade da inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O resultado desse julgamento poderá definir os parâmetros sobre o conceito de "receita bruta" e influenciar a interpretação das novas disposições legais (TAKII, 2024).

As interpretações e decisões jurisprudenciais pós-Lei nº 14.789/2023 continuarão a evoluir à

medida que os tribunais e as autoridades administrativas enfrentam os desafios impostos pelas novas regras. A análise cuidadosa das implicações jurídicas e fiscais das mudanças é essencial para que as empresas possam adaptar suas estratégias tributárias e garantir a conformidade com as novas exigências legais.

7 QUEBRA DO PACTO FEDERATIVO PELA LEI Nº 14.789/2023

O pacto federativo é a base da organização político-administrativa do Brasil, estabelecendo uma distribuição de competências legislativas, administrativas e tributárias entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. Este princípio visa garantir um equilíbrio entre os poderes dos diferentes entes federativos, promovendo a cooperação e a autonomia de cada um (MONTENEGRO, 2024; SCHWARTZ, 2024; TAKII, 2024).

A Constituição Federal, em seus artigos 1º e 18, reafirma a importância da federação, assegurando a autonomia dos Estados e Municípios. Esta autonomia é crucial para que os entes federativos possam formular e implantar políticas fiscais e econômicas que atendam às suas necessidades específicas (SCHWARTZ, 2024; TAKII, 2024).

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 estabelecia que as subvenções para investimento não seriam contabilizadas para fins de apuração do lucro real para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos determinados requisitos legais. Este dispositivo foi fundamental para assegurar que as subvenções de ICMS, concedidas pelos Estados como incentivo ao desenvolvimento econômico, fossem excluídas da base de cálculo de tributos federais (SCHWARTZ, 2024).

Com a revogação deste artigo pela Lei nº 14.789/2023, as receitas de subvenções de ICMS passaram a ser incluídas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Esta mudança representa uma interferência direta da União na política fiscal dos Estados, que utilizam as subvenções de ICMS como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico regional (SCHWARTZ, 2024).

A interferência da União na política fiscal estadual, ao tributar as subvenções de ICMS, configura uma violação ao pacto federativo. A autonomia dos Estados para conceder incentivos fiscais é um aspecto essencial de suas competências, conforme garantido pela Constituição. Ao tributar estas subvenções, a União não apenas compromete a autonomia dos Estados, mas também interfere em suas estratégias de desenvolvimento econômico (SCHWARTZ, 2024).

No STJ, o tema foi definido em dia 08/11/2017 pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, resolvendo conflito de jurisprudência entre a 1ª e a 2ª Turmas. Na ocasião, consolidou-se o entendimento no sentido de que a tributação de incentivos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL ofende o princípio do pacto federativo uma vez que a União passaria a tributar incentivos fiscais estaduais (MONTENEGRO, 2024; SCHWARTZ, 2024).

A União ao considerar o incentivo fiscal concedidos por entes federativos estaduais como renda ou provento tributável e, pois, sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, haveria a possibilidade dela retirar, por via oblíqua, o benefício concedido por Estado-membro da Federação, no exercício de sua competência (SCHWARTZ, 2024).

O Referido entendimento foi confirmado quando da análise do Tema nº 1.182 pelo STJ, julgado na sistemática de recursos repetitivos, oportunidade na qual se afastou qualquer possibilidade de a União Federal tributar pelo IRPJ e CSLL os créditos presumidos ou outorgados de ICMS concedidos pelos Estados na Federação (MONTENEGRO, 2024; TAKII, 2024).

Destarte, é inequívoco que o benefício fiscal do crédito presumido de ICMS é considerado hipótese de ressarcimento de tributo que, no caso, representa uma tentativa do Estado concedente/renunciante de diminuir os custos de produção do contribuinte beneficiado. Ou seja, o Estado realiza uma renúncia fiscal, direcionando os recursos às empresas dos setores

favorecidos.

A preservação do pacto federativo é essencial para o equilíbrio e a cooperação entre os entes federativos, e qualquer alteração legislativa que comprometa este princípio deve ser rigorosamente examinada e debatida.

8 CONCLUSÃO

A promulgação da Lei nº 14.789/2023, oriunda da Medida Provisória nº 1.185/2023, representou um marco significativo na legislação tributária brasileira, impactando diretamente a tributação das subvenções fiscais, especialmente as de ICMS. Esta lei trouxe alterações substanciais, revogando dispositivos anteriores que excluíam as receitas de subvenções de ICMS da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, impondo assim novas exigências tributárias às empresas beneficiadas por tais incentivos.

O contexto legislativo e jurisprudencial anterior à Lei nº 14.789/2023 era amplamente favorável aos contribuintes, com decisões consolidadas que protegiam as subvenções de ICMS da incidência de tributos federais. A Lei Complementar nº 160/2017 desempenhou um papel crucial ao equiparar todos os incentivos fiscais de ICMS a subvenções para investimento, assegurando que esses benefícios fossem excluídos da base de cálculo de tributos federais.

Com a nova lei, houve uma clara mudança de paradigma, resultando em um aumento da carga tributária sobre as empresas beneficiárias de subvenções fiscais. A inclusão das receitas de subvenções de ICMS na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pode ser vista como uma tentativa do governo federal de aumentar a arrecadação fiscal, mas levanta sérias questões quanto à constitucionalidade e legalidade dessas mudanças. A afronta ao respeito ao pacto federativo é o ponto central das discussões jurídicas que se seguiram à promulgação da Lei nº 14.789/2023.

As implicações fiscais dessas revogações são profundas, impondo novos desafios para as empresas que antes contavam com a exclusão das subvenções fiscais da base de cálculo dos tributos federais. A necessidade de habilitação prévia e a imposição de contrapartidas econômicas adicionais representam obstáculos significativos para a fruição dos benefícios fiscais, complicando ainda mais o cenário tributário para os contribuintes.

A resposta do Poder Judiciário e das autoridades administrativas será crucial para definir o futuro da aplicação da Lei nº 14.789/2023. Ações Diretas de Inconstitucionalidade, como a ADI nº 7551, e julgamentos pendentes no Supremo Tribunal Federal, como o Tema 843, terão um papel determinante na interpretação e aplicação das novas regras.

A comunidade jurídica e os contribuintes aguardam com expectativa as decisões que poderão restaurar ou redefinir o equilíbrio entre os interesses fiscais do governo federal e os direitos dos estados e dos contribuintes.

Em suma, a Lei nº 14.789/2023 inaugurou uma nova era na tributação das subvenções fiscais no Brasil, marcada por incertezas e desafios jurídicos. As empresas devem estar atentas às mudanças e buscar orientação especializada para navegar no complexo cenário tributário que se desenha. A análise cuidadosa das implicações legais e fiscais é essencial para a adaptação às novas exigências e para a defesa dos direitos e interesses dos contribuintes diante das novas regras impostas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Dispõe sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e dá outras providências. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 25 ago. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Dispõe sobre alteração a legislação tributária

federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sobre à tributação de subvenções para investimento e outras exceções. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 mai. 2014. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 13 ago. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 8 ago. 2017. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm> Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção concedida pela União, estados, Distrito Federal ou municípios à pessoa jurídica para implantação ou expansão de empreendimento econômico, revoga dispositivos das leis regentes do IR, da CSLL do PIS e Cofins. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 dez. 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14789.htm>. Acesso em: 11 ago. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.170, de 2023. Regulamenta a Lei nº 14.789/2023 e estabelece requisitos para habilitação de empresas para usufruto de crédito fiscal. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135536>. Acesso em 10 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 843. Repercussão geral sobre a possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2015]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4630911&numeroProcesso=835818&classeProcesso=RE&numeroTema=843>. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema 1.182. Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL). 1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como reduçãode base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. 3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do

empreendimento econômico. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2023]. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1182&cod_tema_final=1182>. Acesso em 9 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n 7551. O Partido Liberal (PL) apresentou ao Supremo Tribunal Federal (STF) uma ação contra a Medida Provisória 1.185/2023 (MP), editada pelo presidente da República, que regulamenta a isenção tributária a empresas que recebem subvenção dos estados e dos municípios para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2023]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6812824>. Acesso em: 10 set. 2024.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1). Brasília. 2010. Disponível em: <https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em 14 ago. 2024.

MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 368-385, 2024.

SCHWARTZ, Rodrigo. Subvenções: considerações gerais e histórico legislativo. **Menezes Niebuhr Sociedade de Advogados**. 2024. Disponível em: <https://www.mnadvocacia.com.br/subvencoes-consideracoes-gerais-e-historico-legislativo>. Acesso em: 15 set. 2024.

TAKII, Bruno Minoru. Subvenções do ICMS e julgamento do tema n. 1.182 pelo STJ. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, v. 6, n. 11, p. 91-106, 2024.

---

[1] Graduando do Curso de Direito da Faculdade Serra do Carmo – FASEC/TO.

[2] Bacharel em Direito pela UFT/TO e Especialista em Direito Processual Civil pela FIJ/RJ. Professor de Direito Processual Civil e Direito Tributário da Faculdade Serra do Carmo – FASEC/TO. jefferson.franco.silva@gmail.com.