

SUBVENÇÕES FISCAIS – PANORAMA SOBRE O CENÁRIO ATUAL

Carla de Lourdes Gonçalves¹

1) Introdução²

Nunca se falou tanto sobre o tema das subvenções fiscais. É certo que desde o advento da Lei Complementar 160/17 as discussões se acirraram, bem como a jurisprudência oscilou consideravelmente.

Nesse estudo, procuraremos abordar as subvenções sob o prisma da exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL, bem como da contribuição ao PIS e a COFINS.

2) Exclusão das “subvenções” da base de cálculo do IRPJ e CSLL

Desde meados da década de 1970, discute-se a tributação das subvenções para investimento e das subvenções para custeio. Ao longo do tempo, o debate se concentrou na identificação dessas espécies de subvenção no plano fático, visto que o ordenamento jurídico nacional outorgava, e ainda outorga, um tratamento fiscal distinto. Enquanto as subvenções para custeio integram o lucro real das pessoas jurídicas, as subvenções para investimentos poderiam não integrar o lucro real das pessoas jurídicas e serem excluídas da apuração, desde que cumprissem uma série extensa de requisitos

¹ Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora do IBET e PUC-Cogea. Advogada em São Paulo.

² O presente artigo foi finalizado em 01/11/2023 representando todas as alterações legislativas e jurisprudenciais sobre o tema.

legalmente questionáveis, em especial a destinação do proveito financeiro à expansão e à implantação de empreendimentos econômicos.

Em um cenário já bem mais recente, a Lei Complementar nº 160/2017 tentou pôr fim a esta celeuma. A Lei Complementar nº 160/2017 introduziu o §4º e o §5º no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, estabelecendo-se que os benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são considerados subvenções para investimentos, tendo sido vedada a exigência de outros requisitos não previstos no *caput* de tal dispositivo.

Com essa nova determinação, acreditava-se que a discussão envolvendo a qualificação de um benefício fiscal ou financeiro de ICMS como subvenção para custeio ou como subvenção para investimento, para fins de apuração do lucro real, havia terminado. Ao menos em um primeiro momento, muitos dos traços do conceito jurídico de subvenção para investimento foram deixados de lado.

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, ratificou inicialmente essa linha de raciocínio. Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 11/2020, consignou que, a partir da Lei Complementar nº 160/2017, consideram-se como subvenções para investimento os benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal. Em igual sentido, na Solução de Consulta COSIT nº 15/2020 apontou que o valor do crédito outorgado de ICMS é uma receita apta a ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por ser legalmente considerada como uma subvenção para investimento, **desde que observados os requisitos da lei.**

Entretanto, posteriormente, no mesmo ano, a Receita Federal do Brasil externou um entendimento diferente na Solução de Consulta nº 145/2020. Nesta última oportunidade, restou fixado que os benefícios fiscais ou financeiros de ICMS só serão excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se observarem os requisitos e condições impostos pelo art. 30, da Lei nº 12.973/2014, dentre eles, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Esse novo posicionamento adotado pela Receita Federal do Brasil se tornou questionável perante o ordenamento jurídico brasileiro, podendo-se elencar os seguintes itens referentes ao tema:

- (i) abrangência das espécies de benefícios fiscais estaduais que podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- (ii) necessidade de efetiva destinação do valor subvencionado a projetos de implantação ou expansão de investimentos para caracterização da natureza da subvenção como de investimento;
- (iii) caráter retroativo da LC nº 160/2017 e a possibilidade de aplicação retroativa;
- (iv) necessidade de observar procedimentos contábeis específicos como requisito ao aproveitamento do benefício; e
- (v) valor do benefício a ser considerado como exclusão na apuração do IRPJ e da CSLL.

Gostaríamos de tecer algumas considerações sobre o tema, abordando individualmente cada ponto elencado.

Com relação à (i) *abrangência das espécies de benefícios fiscais estaduais que podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*, é possível entender que o art. 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014 não limitaria os tipos de benefícios concedidos pelos Estados que podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com efeito, este dispositivo, pela literalidade, veicularia uma previsão abrangente, corroborada com os termos do Convênio CONFAZ nº 190/2017.

Nessa linha, o entendimento firmado na Solução de Consulta nº 145/2020 estaria equivocado, por inovar ao criar uma exigência não prevista na lei, qual seja: de que os benefícios fiscais ou financeiros de ICMS tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. A Receita Federal estaria confundindo a natureza da subvenção para investimento descrita conceitualmente no art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014 com os demais requisitos expressamente previstos neste dispositivo.

O conceito é um, e o requisito é outro. Logo, a vedação de se exigir outros requisitos constantes do artigo não poderia ser entendida como uma reafirmação conceitual da subvenção para investimento constante no *caput*. Vale dizer, a parte final do art. 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014 estaria tão somente proibindo a imposição de outras condicionantes além daquelas voltadas a impedir a apropriação por parte dos sócios, e não trazendo à tona a necessidade de concessão do benefício fiscal como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, que faz parte do conceito jurídico de uma subvenção para investimentos.

Nesse contexto, o raciocínio empreendido em favor do contribuinte seria tecnicamente plausível. Parte-se da premissa de que os requisitos postos pela lei seriam dois: (i) registro das subvenções para investimento como reserva de lucros; (ii) destinação exclusiva dessas verbas para absorção de prejuízos ou aumento do capital social. Daí, coerentemente, infere-se que a Solução de Consulta nº 145/2020 estaria equivocada.

Porém, cumpre-nos alertar não ser desarrazoado entender que, além desses requisitos supracitados, a circunstância de os benefícios fiscais ou financeiros de ICMS terem sido concedidos como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos represente um terceiro requisito constante no art. 30, *caput* e §4º, da Lei nº 12.973/2014.

Historicamente, sempre se entendeu que as subvenções para investimento eram concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômicos. Trata-se de uma situação econômica que é inerente ao próprio ao conceito de subvenção para investimento. Ou seja, tratar-se-ia de significação indissociável do sentido da própria expressão “*subvenção para investimento*”. Além disso, deve-se interpretar a previsão de um parágrafo normativo sempre em consonância com os termos do *caput* do dispositivo.

Por essa ordem de ideias, não se pode assumir que o art. 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014 tenha ignorado e eliminado uma condição natural de toda e qualquer subvenção para investimento. Desta forma, o entendimento firmado pela

Solução de Consulta nº 145/2020 poderia ser visto como de possível aceitação por parte do Poder Judiciário.

Com relação à (ii) *necessidade de efetiva destinação do valor subvencionado a projetos de implantação ou expansão de investimentos para caracterização da natureza da subvenção como de investimento*, é possível sustentar que a Lei Complementar nº 160/2017 teria sido editada para justamente afastar este e outros requisitos previstos há muito tempo no Parecer Normativo nº 112/1978.

O processo legislativo de edição desta lei reforçaria esse viés. Primeiro, porque os documentos do projeto de lei externariam o objetivo de eliminar a classificação de um benefício fiscal como subvenção para custeio ou subvenção para investimento por meio de uma equiparação. Segundo, porque o então presidente Michel Temer vetou os dispositivos, sob o argumento de que a intenção inicial de elevar o investimento econômico restaria desconstituída. Terceiro, porque o Congresso Nacional teria derrubado o Veto para impedir as ações da Receita Federal de tentar tributar um benefício fiscal concedido pelos Estados. Entender diferente, seria tornar inútil as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017, trazendo de volta o cenário de antes da sua promulgação.

A Solução de Consulta nº 145/2020, por sua vez, teria respaldado este entendimento em uma determinada passagem³. Assim, a Receita Federal teria confirmado a desnecessidade de aplicação direta do valor subvencionado em investimentos de implantação ou expansão de empreendimentos.

De fato, há lógica em compreender que a finalidade da Lei Complementar nº 160/2017 seja a de dar fim às exigências de outrora postas no Parecer Normativo nº 112/1978. Entretanto, não nos parece que a Solução de Consulta nº 145/2020 venha a respaldar esse entendimento. Na verdade, é o contrário. A Receita

³ “Ocorre que essa Lei Complementar introduziu novo comando legal, que, ao modificar, em parte, o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988, naquilo que incompatível com a inovação legislativa”

Federal, com a Solução de Consulta nº 145/2020, tenta novamente se aproximar dos termos do Parecer Normativo nº 112/1978, ainda que eventualmente na contramão da lei, na medida em que externa uma interpretação mais restritiva à possibilidade de exclusão dos benefícios fiscais ou financeiros de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com relação ao (iii) *caráter retroativo da LC nº 160/2017 e à possibilidade de aplicação retroativa*, é possível entender que o art. 30, §5º, da Lei 12.973/2014 teria evidenciado a intenção do legislador de atingir fatos pretéritos, ao estabelecer que o disposto no respectivo §4º se aplicaria aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Essa orientação se assemelharia à posta no art. 106, inciso II, do Código Tributário, que trata da retroatividade da lei mais benigna, quando versa sobre infração e penalidades, aplicável aos “*atos não definitivamente julgados*”. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 160/2017 teria caráter interpretativo, podendo retroagir para aproveitar apurações do IRPJ e da CSLL ainda não prescritas, sendo este entendimento respaldado pela Solução de Consulta nº 145/2020.

Essa constatação feita acima parece pertinente. A redação do art. 30, §5º, da Lei nº 12.973/2014 é realmente clara em prever a possibilidade de se aplicar o conteúdo do respectivo §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Com relação à (iv) *necessidade de observar procedimentos contábeis específicos como requisito ao aproveitamento do benefício*, é possível defender que o processo de resposta à consulta se limitaria à interpretação da legislação tributária, não abrangendo matérias estranhas a este escopo, tal como a forma de contabilização dos benefícios fiscais ou financeiros de ICMS/subvenções para investimento.

Realmente, a Solução de Consulta nº 145/2020 não se debruçou sobre o questionamento do contribuinte acerca da forma correta de contabilização. Entretanto, cumpre-nos destacar que essa ausência de manifestação não implica liberdade na forma de contabilização. Ou seja, o contribuinte deve atender às

normas e aos padrões contábeis vigentes, sob pena de recair em fiscalização e, assim, sofrer uma autuação por estar em desconformidade com a legislação.

Com relação ao (v) valor do benefício a ser considerado como exclusão na apuração do IRPJ e da CSLL, é possível sustentar que o entendimento firmado na Solução de Consulta nº 15/2020, a partir de um caso de crédito outorgado, foi o de que o montante a ser excluído equivaleria ao valor bruto do crédito outorgado, sem se deduzir o crédito ordinário normal.

Posteriormente foram editadas várias outras Soluções de Consulta COSIT, sendo que todas reafirmaram o entendimento já esposado na Solução nº 145/2020. Dentre elas, podemos citar as Soluções de Consulta COSIT 55/2021, 108/2021 e 169/2021.

A controvérsia foi levada ao Superior Tribunal de Justiça. No dia 26/04/2023, esta Corte julgou, em sede de repetitivo (Tema nº 1.182), os REsp 1945110/RS e 1987158/SC (que possui caráter vinculativo das demais decisões), firmando as seguintes teses:

“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 redução de 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.”*

Esse precedente do STJ deu outros contornos à discussão. Basicamente, os Ministros concluíram que: (i) o benefício fiscal consistente em crédito presumido de ICMS não pode ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por violação ao pacto federativo, nos termos do entendimento firmado no EREsp nº 1.517.492/PR; e (ii) as demais formas de benefício fiscal de ICMS podem ser excluídas da apuração do IRPJ e da CSLL, caso respeitem os requisitos do artigo 10, da Lei Complementar nº 160/2017 (*registro e depósito de documentos no CONFAZ*), e os requisitos do art. 30, da Lei nº 12.973/2014 (*registro contábil em reserva de lucros e não distribuição aos sócios*).

No bojo desses precedentes vinculantes, foram opostos Embargos de Declaração, os quais estão pendentes de apreciação pelo STJ. Foram ao total 4 embargos de declaração opostos: (i) em 1 deles se busca esclarecer a questão da necessidade de cumprimento do requisito de registro contábil; (ii) em 3 deles se busca a modulação dos efeitos da decisão (o que jamais ocorreu perante o Superior Tribunal de Justiça, pois esse tribunal nunca modulou uma decisão anteriormente); (iii) um dos embargos de declaração versa sobre uma questão específica da parte embargante.

Nesse contexto, o que se pode concluir, até o momento, relativamente à decisão é que a despeito de se poder considerar como subvenção para investimento reduções de base de cálculo e/ou de alíquota de ICMS, isenções ou diferimentos, sem que estejam diretamente relacionadas à implantação ou expansão de empreendimento, tais “reduções” precisam estar registradas na contabilidade da empresa

como reserva de lucros, bem como todos os benefícios a que faz jus a empresa necessitam ter sido convalidados pelo CONFAZ nos termos em que fixados pela Lei Complementar 160/17.

Ademais, a decisão do STJ estabelece que também todos os valores oriundos dos benefícios deverão ser destinados à viabilidade do empreendimento econômico. Essa prova não é simples de ser feita e tem gerado diversas autuações para as empresas. Assim, três são os requisitos indispensáveis em consonância com o Superior Tribunal de Justiça: (i) é necessário estar contabilizados os valores em reserva de lucros; (ii) os atos concessivos dos benefícios têm que estar convalidados pelo Confaz, nos termos em que impostos pela Lei Complementar 160/17.

Registre-se que o tema concernente à discussão envolvendo a exclusão dessas subvenções na base de cálculo do IR/CSLL não será analisado pelo STF, que reputou a matéria infraconstitucional.

Contudo, a despeito da decisão proferida pelo STJ em sede de recurso repetitivo, a Receita Federal do Brasil publicou, em 30/10/2023, a Solução de Consulta Cosit 253/2023 reafirmando seu posicionamento anterior no mesmo sentido que já vinha sendo esposado desde a Solução de Consulta 145/2020. Os fundamentos para manutenção do entendimento foram: (i) a pendência de julgamento de embargos de declaração; (ii) a ausência de manifestação da PGFN nos termos da Lei 10522/02.

Diante dessas considerações, busca-se deixar claro que o tema exige bastante cautela. O ordenamento jurídico brasileiro comporta uma interpretação mais restritiva da lei e, conseqüentemente, mais desfavorável aos contribuintes.

2.2 – Do Entendimento do STJ em relação aos créditos presumidos de ICMS.

Desde o ano de 2017, o STJ possuía entendimento no sentido de que os créditos presumidos de ICMS poderiam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS. Observe-se a ementa do julgado, parcialmente transcrita:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Sobre essa decisão, é imperioso ressaltar que: (i) foi proferida em sede de embargos de divergência que, a despeito de representar o entendimento da Primeira Sessão do STJ (que congrega a 1ª e 2ª Turmas), não possui caráter vinculativo, pois não se trata de decisão proferida em sede de recurso repetitivo; (ii) foi citado no julgamento que estabeleceu critérios para a exclusão do IRPJ e CSLL

anteriormente mencionado, asseverando que se tratava de regimes distintos (REsp 1945110/RS e 1987158/S, julgados sob a sistemática de repercussão geral).

Contudo, mesmo diante de uma aparente pacificidade sobre o tema, no último dia 03/10/2023 (decisão disponibilizada no DJ de 10/10/2023), a segunda turma do STJ decidiu que também os créditos presumidos de ICMS devem observar a sistemática da LC 160/17⁴.

Ainda sobre o tema, já foram veiculadas notícias de que o STJ afetará recurso sobre o tema para análise sob a sistemática de recursos repetitivos. E, nessa conformidade, quando do julgamento, haverá uma definição sobre a questão dos créditos presumidos. No momento, após essa novel decisão, pairam diversas incertezas sobre a temática.

2.3. Da edição da Medida Provisória nº 1.185/2023 e do Projeto de Lei 5129/23

É necessário ainda salientar que, antes mesmo que houvesse um amadurecimento deste novel cenário e uma adaptação mínima acerca da decisão do STJ, o Governo Federal entendeu por bem editar a Medida Provisória nº 1.185, em 30/08/2023, alterando radicalmente toda a estrutura da tributação das subvenções para investimento. O artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, tão questionado e examinado por vários intérpretes, foi revogado, junto com outros dispositivos legais correlacionados.

A partir de então, ao menos até a vigência da Medida Provisória em tela, os contribuintes não devem mais se preocupar com a inclusão ou a exclusão das subvenções para investimento na apuração do lucro real, tampouco com o cumprimento dos respectivos requisitos contábeis a tanto, mas, sim, observar o procedimento para uso e gozo de um *crédito fiscal* do Imposto de Renda a ser concedido pela União Federal, o qual é passível de restituição ou de compensação.

⁴ Aresp 2388499, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 11/10/2023

Segundo consta na Medida Provisória nº 1.185/2023, os contribuintes poderão apurar crédito fiscal de subvenção para investimento correspondente ao produto da receita desta subvenção com a alíquota do imposto vigente à época em que as receitas forem reconhecidas. Vale dizer, o cálculo do crédito fiscal se faz mediante a aplicação do proveito financeiro obtido via subvenção para investimento com a alíquota do IRPJ (25%). Neste cômputo, há receitas que integram o numerário da subvenção, como aquelas relacionadas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico, e há receitas que não integram o numerário da subvenção, como aquelas alheias ao investimento e aquelas que reconhecidas após 31/12/2028, nos termos dos artigos 7º e 8º do expediente normativo em xeque.

Além disso, os contribuintes devem atender algumas formalidades. Existe a necessidade de se habilitar, previamente, junto a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Essa habilitação, por sua vez, está condicionada à qualidade da pessoa como beneficiária de uma subvenção para investimento consistente na implantação ou ampliação de estabelecimento e à requisitos burocráticos consistentes em contrapartidas expressas a serem executadas para fins de implantação e expansão do empreendimento econômico, conforme reza os artigos 3º e 4º, da referida Medida Provisória. No mais, o respectivo artigo 6º, parágrafo único, prescreve que o crédito fiscal será apurado na Escrituração Contábil Fiscal – ECF referente ao ano-calendário das receitas de subvenção, sendo suscetível de aproveitamento apenas no exercício seguinte.

A Medida Provisória nº 1.185/2023 será ainda apreciada pelo Congresso Nacional, podendo vir a ser ou não convertida em lei. Contudo, seus efeitos seriam a partir de 1º de janeiro de 2024.

Contudo, a despeito de a Medida Provisória 1185/23 não ter encerrado sua vigência, foi editado o Projeto de Lei 5129/23, cuja tramitação foi requerida em regime de urgência. O texto, veiculado nesse Projeto de Lei, é basicamente o mesmo da Medida Provisória, apenas com a diferença da introdução, do artigo 15 no Projeto de Lei que estabelece que o disposto no citado projeto de lei não impede a fruição de incentivos fiscais federais relativos à IRPJ/CSLL/PIS/COFINS concedidos por lei específica. Também a MP estabelece que a entrada em vigor das disposições é 1º de

janeiro de 2024 ao passo que o Projeto de Lei estabelece o início da vigência para 1º de abril de 2024.

3 – DA EXCLUSÃO DO ICMS “SUBVENÇÃO” DO PIS E COFINS

Relativamente à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores recebidos de ICMS “subvenções”, considerações de duas sortes devem ser feitas, a saber: a) se os valores se enquadram nas isenções das subvenções para investimento; b) se os montantes consubstanciam receita ou faturamento, de modo a dar azo à incidência das referidas contribuições.

Durante a vigência do Regime Tributário de Transição, o art. 21, parágrafo único, I, da Lei 11.941/09, determinou que *“para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, quando registrados em conta de resultado: I - o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei”*.

Ou seja, em se tratando de subvenção para investimento e cumpridos os requisitos de contabilização e destinação de que trata o art. 18 da Lei 11.941/09, os valores auferidos em razão de subvenção para investimento não se submetiam à incidência do PIS e da COFINS.

Ressalte-se que, para a fruição da isenção de que tratava o art. 21, parágrafo único, I da Lei 11.941/09, era necessária a obediência ao disposto no art. 18 da mesma lei, que estabelecia a forma de contabilização e destinação das subvenções para investimento.

O referido artigo do RTT foi revogado pela Lei 12.973/14, que introduziu, todavia, incisos adicionais nos arts. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, referentes ao PIS e à COFINS, que ora determinam que não integram a base de cálculo das contribuições as receitas *“de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público”*. Embora não

haja referência expressa aos requisitos de contabilização prescritos pela própria Lei 12.973/14 para fins do gozo da isenção do IRPJ, é razoável supor que as autoridades administrativas exigirão o cumprimento desses requisitos, sob pena de desnaturar-se a natureza de subvenção para investimento.

A lei 12973/14 alterou o artigo 1º, parágrafo 3º, inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03 para estabelecer que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público, não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS. Note-se que a literalidade desses dispositivos estabelece a possibilidade de exclusão da base da contribuição ao PIS e da COFINS para as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de estabelecimento.

Contudo, há quem defenda uma interpretação ampliativa do conceito, para integrá-lo com o disposto no artigo 30 parágrafo 4º, considerando-se, para os fins de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, todo e qualquer benefício de ICMS, a exemplo do que ocorre com o IRPJ e CSLL. Também, no mesmo esteio, necessitaria haver a escrituração fiscal em conta de resultado, bem como a comprovação da destinação⁵.

Nesse contexto é possível a exclusão dos valores a título de subvenções para investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos moldes

⁵As decisões sobre o tema são esparsas. Identificamos a seguinte, proferida pelo CARF, no ano de 2022 (acórdão 9101-006.112 – CSRF / 1ª Turma): *INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE GOIÁS. PROGRAMA FOMENTAR. EQUIPARAÇÃO À SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ARTIGO 30 DA LEI Nº 12.973/14. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Goiás, no âmbito do programa Fomentar, cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017 e no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, e não havendo questionamento acerca do registro contábil dos respectivos valores, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável a subvenções para investimento, não havendo que se falar em tributação pela contribuição ao PIS. Prejudicada a análise a respeito da natureza jurídica de tais montantes.*

anteriormente preconizados. Contudo, nesse caso, não há, como em relação ao IRPJ e CSLL, decisão em sede de recurso repetitivo que permite a exclusão sob determinadas condições.

3.1. Crédito presumido de ICMS e a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS

Registre-se, por fim, que a questão envolvendo a exclusão dos valores de créditos presumidos, no âmbito da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A jurisprudência do STJ é no sentido de permitir tal exclusão⁶. Contudo, a questão ora se encontra com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 835.818, ainda pendente de julgamento:

⁶Dentre as decisões existentes, destacamos as seguintes: “*Com efeito, o crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços. Esta Corte, ao enfrentar o tema ora em debate, posicionou-se no sentido de que, por não se tratar de receita, não há que se falar em incidência dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.*” (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.229.134 - SC - 2011/0006506-4. DJ 16/03/2012); (...) AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO RELATIVA À INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo que o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, e, portanto, não assume a natureza de receita ou faturamento, pelo que está fora da base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: 1a. Turma, AgRg no REsp. 1.229.134/SC, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 03.05.2011; 2a. Turma, REsp. 1.025.833/RS, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 17.11.2008. 2. Por outro lado, mostra-se despropositada a argumentação relacionada à observância da cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CRFB) e do enunciado 10 da Súmula vinculante do STF, pois, na decisão recorrida, não houve declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais suscitados, tampouco o seu afastamento. 3. Agravo Regimental desprovido. (AGRESP 200902202887, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:14/11/2011 ...DTPB:.)

COFINS – PIS – BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ARTIGOS 150, § 6º, E 195, INCISO I, ALÍNEA “B”, DA CARTA DA REPÚBLICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. (RE 835818 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

Nesse contexto, só haverá segurança na apropriação dos créditos, quando houver o julgamento do recurso afetado à sistemática da repercussão geral.

Registre-se, ainda, por fim, que da mesma forma que se observou em relação a IRPJ e CSLL, a Medida Provisória 1185/2023 e o Projeto de Lei 5129/2023 revogaram a possibilidade dessa exclusão (revogando os dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03) e instituindo nova sistemática para o tema.

4. Conclusões

Diante de todo o exposto pode-se concluir que:

a) no que diz respeito à exclusão do ICMS como subvenção para investimento da base do IRPJ/CSLL, é possível, de acordo com a decisão proferida em sede de repetitivo (Tema nº 1.182), que julgou REsp 1945110/RS e 1987158/SC, das reduções de base de cálculo, alíquota e benefícios no âmbito do ICMS, desde que:

(i) estejam escrituradas em contas de resultados;

- (ii) os benefícios tenham sido convalidados pelo CONFAZ, observando-se os requisitos instituídos pela LC 160/17; (iii) seja comprovado que os valores excluídos se destinam à viabilidade do empreendimento econômico. Esses requisitos já são aqueles previstos na decisão do STJ. Contudo, a RFB tem diversas soluções de Consulta Cosit que estabelecem que só podem ser excluídas as subvenções para investimento para implantação ou expansão de empreendimento econômico;
- b) no caso de crédito presumido de ICMS, a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, há recente mudança de posicionamento por parte do STJ (julgamento ocorrido em 03/10/2023), dando-se notícia no sentido de que haverá a afetação para julgamento sob a temática dos recursos repetitivos. Assim, não há segurança, no momento, para a tomada desses créditos;
- c) no que diz respeito à exclusão das subvenções de ICMS da base do Pis e da COFINS, é factível interpretação no sentido de que haveria a possibilidade desde que cumpridos os mesmos requisitos para exclusão do IRPJ/CSLL. Contudo, não há, como no caso do IRPJ/CSLL jurisprudência consolidada (com decisões do STJ em repetitivo), o que eleva o grau de risco;
- d) com relação à exclusão dos créditos presumidos de ICMS na base do PIS e da COFINS, o tema está afetado para julgamento em sede de repercussão geral pelo STF (RE 835818) desde 2015. Assim, só haverá segurança para adoção de qualquer procedimento de exclusão quando o STF decidir definitivamente o tema;
- e) Toda a sistemática consolidada até 2023 foi revogada pela Medida Provisória 1185/2023 e pelo Projeto de Lei 5129/2023, que prevê a entrada em vigor a partir de 1º de janeiro de 2024 (MP 1189) e 1º de abril de 2024 (PL 5129) e só permitirá a adoção de um crédito presumido para aquelas empresas que tenham subvenções para implantação ou expansão de estabelecimento.