

Mudanças no IRPJ/CSLL das subvenções precisam melhorar

Eis onde estávamos antes da edição da Medida Provisória 1.185/2023:

1) não incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre as subvenções para investimento: ajudas estatais, inclusive mitigações tributárias, à implantação ou expansão de empresas, impassíveis de apropriação direta pelos sócios eis que utilizáveis apenas para a absorção de prejuízos ou aumentos de capital (Decreto-Lei 1.598/77 artigo 3º, parágrafo 2º; Lei nº 12.973/2014, artigos 30 e 50; Lei 10.637/2002, III; Lei 10.833/2003, artigo 1º, parágrafo 3º, inciso IX);



Igor Mauler Santiago
Advogado

2) equiparação a subvenções para investimento de todos os créditos

presumidos de ICMS, por força da norma interpretativa do artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e, ao ver da 1ª Seção do STJ, também do princípio federativo (EREsp. 1.517.492/SP, relatora para o acórdão ministra Regina Helena Costa, DJe 1/2/2018) [\[1\]](#); e

3) subsistência da distinção entre subvenções de custeio e para investimento quanto aos benefícios negativos de ICMS: isenções, reduções de alíquota ou de base de cálculo, etc. (STJ, 1ª Seção, Tema 1.182 dos recursos repetitivos, relator ministro Benedito Gonçalves, DJe 12/6/2023).

Quando o tema parecia pronto para decantar sob as diretrizes fixadas pelo STJ, a sistemática foi radicalmente alterada pela Medida Provisória 1.185/2023, que revoga os quatro dispositivos em que assentava (listados no item "i"), levando de roldão a regra destinada à interpretação do segundo deles, referida no item "ii" (*accessorium sequitur principale*).



Carlos Augusto Daniel Neto
Advogado

Em suma, sai de cena a *desoneração direta (a priori)*, por meio da

exclusão da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins de benefício *unilateralmente qualificado pelo contribuinte*, e entra a *desoneração indireta (a posteriori)*, por meio da *concessão de créditos fiscais* equivalentes ao produto das alíquotas do IRPJ e adicional (mas não da CSLL) por receitas de benefício *qualificado pela Receita Federal* como subvenção para investimento.

Essa análise ocorre na habilitação do contribuinte, que será deferida sempre que o ato concessivo da subvenção (1) seja anterior ao início da implantação ou expansão do empreendimento e (2) fixe de maneira precisa as contrapartidas a serem observadas por aquele. Requerida a habilitação — o que a nosso ver pode ser feito inclusive quanto aos benefícios anteriores à MP que cumpram os seus requisitos [2] — e ultimada a instalação ou expansão do empreendimento, passará a empresa a gerar, até 31/12/2028, créditos fiscais para compensação tributária ou ressarcimento em dinheiro.

Em resumo: primeiro se oneram o acréscimo patrimonial decorrente das subvenções governamentais, (IRPJ + adicional e CSLL) e as receitas de subvenção (PIS e Cofins), e depois se concede ao contribuinte um crédito fiscal correspondente ao produto das alíquotas do IRPJ e seu adicional pelas receitas de subvenção, desde que posteriores aos marcos temporais mencionados na última sentença do parágrafo precedente. Tal crédito, por sua vez, não integra a base de cálculo de nenhum daqueles tributos, por força de isenção expressa no artigo 11 da MP.

Antes de mais nada, cumpre verificar se, de forma geral (sem prejuízo de críticas pontuais), a nova sistemática é constitucional à luz do conceito de renda e do pacto federativo.

Quanto ao primeiro parâmetro, temos que, embora impassíveis de apropriação *direta* pelos sócios, via distribuição de dividendos ou redução de capital, as receitas de subvenção os beneficiam *indiretamente*, na medida em que aumentam a capacidade econômica da empresa. Isso sem falar que não se está a tratar da tributação daqueles, mas desta, que sem dúvida se valoriza em virtude de tais receitas.



Com efeito, o CTN foi expresso na definição da renda tributável, abraçando tanto da teoria da fonte (*Quellentheorie*) quanto a do acréscimo patrimonial líquido (*Reinvermögenszugangtheorie*) [3]. A segunda, nominalmente contemplada no seu artigo 43, inciso II, tem origem no artigo seminal de Georg Schanz [4], que defende ser a renda caracterizada pelo acréscimo da capacidade econômica do agente, independentemente da origem ou da periodicidade dos recursos que a ensejam. Após os contributos de Robert Haig e Henry Simmons, consolidou-se o conceito de renda SHS (Schanz-Haig-Simmons), que define essa materialidade econômica como o somatório do (1) valor de mercado dos direitos exercidos no consumo e (2) da mudança de valor no estoque de direitos dentro de um período em questão [5], tornando-se o *proxy* para o desenvolvimento de legislações tributárias em todo o mundo.

A amplitude desse conceito econômico, refletida na opção feita pelo CTN, é compatível com as diretrizes constitucionais da tributação da renda, mormente o princípio da universalidade (CF, artigo 153, parágrafo 2º, inciso I), que exige seja considerada "*a globalidade da renda, isto é, o conjunto de elementos, positivos e negativos, que se integram ao patrimônio do contribuinte*" [6]. O confronto da teoria com o Direito positivo brasileiro suscita debates como, entre outros, o da necessidade de realização da renda para fim de tributação e o da tributabilidade das doações pelo IR — temas que desbordam o objeto deste artigo e ficam para futuras oportunidades.

Sendo as subvenções em princípio tributáveis, como se vem de demonstrar, a sua exoneração constitui verdadeiro *benefício fiscal*, para cuja disciplina o legislador tem ampla (embora não irrestrita) liberdade.

Já quanto ao pacto federativo, quer parecer-nos que o EREsp 1.517.492/SP — cuja subsistência vedaria a tributação dos créditos presumidos de ICMS — suscita dois questionamentos que bem podem ser levados ao STF. Formalmente, tem-se que o debate é constitucional, atraindo a reserva de plenário (CF, artigo 97; Súmula Vinculante 10 do STF). Materialmente, pensamos que o desdobramento tributário do princípio federativo já foi positivado pelo constituinte na imunidade recíproca, que veda exigências de um ente contra outro, mas não a impede a tributação da renda de *pessoas privadas*, no que decorrente de *State aids* — as quais, de resto, salvo se consistirem em repasses de dinheiro, sequer serão amesquinhas por essa incidência, visto que os tributos a elas vinculados serão necessariamente pagos com outros recursos [7]. Ao empreender essa extensão subjetiva, ampliando ainda a proteção à CSLL, quando a imunidade se limita a impostos (extensão objetiva), o STJ fez interpretação corretiva da Constituição, o que demandaria enorme ônus argumentativo e — mais uma vez — sequer seria atribuição sua.

Nem se invoque, por fim, uma suposta contrariedade da MP à Lei Complementar 160/2017, já porque esta tratou de matéria passível de lei ordinária, não havendo falar em hierarquia (STF, Pleno, ADC 1, relator ministro Moreira Alves, DJ 16/6/1995), já porque tem caráter interpretativo de dispositivo revogado pela medida provisória, perecendo junto com este por carecer de sentido isoladamente (STF, Pleno, ADI 605 MC, relator ministro Celso de Mello, DJ 5/3/1993).

Embora válido, o novo regime padece de defeitos que merecem correção ao longo do processo de conversão da MP em lei, a saber:



? a limitação dos créditos à parcela correspondente à alíquota do IRPJ, excluída a CSLL, que acarreta aumento de carga tributária face ao cenário anterior;

? a restrição das receitas de subvenção geradoras de créditos às posteriores ao fim da implantação ou expansão do empreendimento, que chega a ser paradoxal por deixar de fora precisamente aquelas auferidas durante as etapas que visam a custear (afinal, trata-se de subvenção *para* — e não *pelo* — investimento);

? a delimitação temporal do benefício, previsto para encerrar-se em 31/12/2028, quando melhor seria mantê-lo aberto a novos contribuintes e ajudas estatais, e restringir as receitas geradoras de créditos fiscais ao valor despendido em cada caso na implantação ou expansão do empreendimento. Se mantido, o prazo terá ao menos a vantagem de atrair a incidência do artigo 178 do CTN, cuja aplicação a outros benefícios fiscais, além da isenção, é pacífica no STJ (1ª Turma, REsp 1.941.121/PE. Relatora ministra Regina Helena Costa, DJe 9/8/2021);

? a excessiva estreiteza do conceito de "expansão" como "*ampliação da capacidade, modernização ou diversificação da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico*", que se aferra a uma ultrapassada "fiscalidade" na geração de valor das cadeias produtivas e deixa de fora os investimentos na promoção de marcas ou campanhas publicitárias, por exemplo, que decerto impactam positivamente na geração de receitas, empregos e tributos;

? a exclusão, na apuração da base de cálculo dos créditos fiscais, das parcelas da receita de subvenção que superem as despesas de depreciação, amortização ou exaustão de bens sujeitos a tais encargos. Como não existe tal teto quanto aos bens cuja despesa é integralmente reconhecida no exercício, essa irrazoável distinção acabará por incentivar arranjos como a substituição da compra pela locação de ativos;

? por fim, a revogação dos dispositivos que isentavam do PIS/Cofins as receitas de subvenção (sem a correspondente instituição de créditos fiscais proporcionais às respectivas alíquotas). Além de visar a aumento de carga tributária, a medida tenderá a esbarrar — pelo menos quanto às subvenções para investimento não consistentes na entrega de dinheiro — no entendimento do STF de que, embora constituem receita para fins contábeis, os créditos presumidos e assemelhados não se sujeitam às contribuições, por não representarem "*ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*" (Pleno, RE 606.107/RS, relatora ministra Rosa Weber, DJe 25/11/2013). Ingresso financeiro haverá, sim, no eventual ressarcimento dos créditos fiscais, mas aqui a isenção está prevista no artigo 11 da MP, conforme já observado acima.

Com os aprimoramentos que sugerimos neste artigo, e outros a serem propostos por observadores mais atentos, ter-se-á um regime tributário das subvenções para investimento superior ao antigo, por equilibrar melhor o necessário incentivo público ao investimento privado com os ditames da capacidade contributiva e da responsabilidade fiscal.



[1] Malgrado a Solução de Consulta Cosit 145/2020, cujo desacerto foi demonstrado [aqui](#) por um dos autores.

[2] Nesse caso, o contribuinte deixará de proceder às exclusões de base de cálculo e apurará créditos fiscais quanto às futuras parcelas do incentivo, sujeito às condições listadas no texto.

[3] Alcides Jorge Costa. "*Conceito de Renda Tributável*". in Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 27.

[4] "*Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*". In FinanzArchiv, vol. 13, nº 1, 1896, p. 1–87. JSTOR, <http://www.jstor.org/stable/40904651>, acesso em 17.09.2023.

[5] Henry C. Simmon. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1955, p. 50.

[6] Roque Carrazza. *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 33.

[7] Nem calha a tese do STJ de que a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS reduziria a "capacidade de dirigismo econômico dos Estados". Como observa um dos autores, "sob essa mesma lógica, porque não seria igualmente ofensivo a União deixar de cobrar IRPJ/CSLL sobre um valor que se torna receita tributária dos Estados, como o pagamento do ICMS?" (Carlos Augusto Daniel Neto. *A Tributação das Subvenções de Investimento: um mosaico de questões e soluções interconectadas*. In Subvenções Fiscais – Caderno de Pesquisas Tributárias 46. São Paulo: MP Editora, 2023, p. 152).

Essa visão *outrancière* do federalismo fiscal obstaría o abatimento de todos os tributos estaduais e municipais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por reduzir "a capacidade arrecadatória da União", conclusão cujo absurdo evidencia o desacerto da premissa.

Meta Fields