

Opinião: Regime fiscal das subvenções para investimento

Em 30 de agosto de 2023, o governo executivo publicou a Medida Provisória nº 1.185 que modifica, em diversos aspectos, o regime fiscal das subvenções, que incluem os benefícios fiscais de ICMS em sentido



Em resumo, a norma, que passará a surtir efeitos a partir de

janeiro de 2024, insistiu um regime fiscal totalmente novo, revogando a possibilidade de exclusão das receitas de subvenção diretamente da base de cálculo dos IRPJ, da CSLL e da contribuição ao PIS e da Cofins, modelo que já estava em vigor há mais de quatro décadas.

A MP 1.185 estabelece o modelo de créditos, calculado com base na alíquota do IRPJ (em geral, 25%), válidos apenas para receitas de subvenção reconhecidas até dezembro de 2028.

Portanto, mesmo havendo a possibilidade de aproveitamento dos créditos previstos na MP 1.185, haverá um efetivo aumento da carga fiscal em comparação ao antigo modelo, em que havia a isenção não apenas do IRPJ, mas, também da CSLL (devida, como regra, à alíquota de 9%) e da contribuição ao PIS e da Cofins (devida, em geral, à alíquota combinada de 9,25% no regime não-cumulativo). Além disso, o novo regime exclui as chamadas subvenções para custeio — aquelas concedidas pelo ente governamental sem contrapartida ao contribuinte — do escopo do crédito, de modo que esses benefícios passariam a ser tributados integralmente, sem qualquer contrapartida por parte do governo.

O novo regime prevê limitações temporais para a utilização do crédito que devem impactar o fluxo de caixa das sociedades. Isso porque, créditos somente poderão ser utilizados após a conclusão da obra de implantação ou expansão do empreendimento econômico que motivou a concessão do benefício fiscal.

Mesmo que o contribuinte conclua a obra no mesmo ano em que recebe a subvenção, a lei prevê uma "carência" para utilização dos créditos apenas a partir do ano seguinte ao de reconhecimento das receitas de subvenção.



Assim, os contribuintes que recebam incentivo dos governos federais, estaduais ou municipais em contrapartida à implementação de investimento, devem, num primeiro momento oferecer à tributação os valores referentes a tal subvenção, no período do recebimento e, somente quando concluída a implantação do empreendimento (e observados os demais requisitos formais da MP 1.185), poderão reconhecer os créditos para, em um momento posterior, pleitear a compensação/ressarcimento destes.

Em resumo, o que a MP 1.185 impõe na prática é a classificação dos valores dos benefícios estatais como verdadeiras receitas tributáveis no momento de seu recebimento, que podem vir a gerar créditos para compensação com tributos federais ou serem ressarcidas em dinheiro, observados os requisitos dispostos na norma. Trata-se de uma possível ofensa à própria natureza jurídica das subvenções, pois, parece-nos que esses valores seriam, por natureza, grandezas fora do campo de incidência tributária dos referidos tributos.

Ainda, o modelo de creditamento proposto traz complicações, de ordem burocrática — como a necessidade de habilitação do contribuinte e adição de etapa do pedido administrativo para compensação ou ressarcimento para efetiva utilização do crédito — e de eficiência na garantia da neutralidade fiscal das subvenções.

Importante destacar que a 1ª Seção do STJ (Superior Tribunal de Justiça) já havia consolidado o seu entendimento no sentido de que os benefícios fiscais de crédito presumido de ICMS não poderiam ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL (REsp nº 1.517.492/PR, julgado em outubro de 2017). O interessante acerca do entendimento da Corte é o racional aplicado: tributar subvenções seria uma ofensa ao pacto federativo, pois permitir a incidência de tributos federais sobre os benefícios estaduais seria um esvaziamento do benefício que o ente estadual pretendia oferecer. A MP 1.185 deve respeitar essa decisão.

As outras modalidades de benefícios fiscais de ICMS (diferimento, redução de alíquota ou base de cálculo, isenção) foram objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça em caráter *erga omnes*, no julgamento do Tema 1.182, abril de 2023 (que ainda não é definitiva em virtude de embargos de declaração apresentados). Nessa ocasião, a corte decidiu pela não incidência do IRPJ e da CSLL sobre esses benefícios fiscais de ICMS desde que preenchidos os requisitos legais (artigos 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e 30 da Lei nº 12.973/2014).

A decisão do Superior Tribunal de Justiça também afastou a exigência de demonstração de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico em contrapartida do benefício de ICMS como condição à dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Pode-se inferir que o conteúdo da recente decisão do STJ, proferida em caráter vinculante a terceiros, foi praticamente esvaziado em vista do novo regime imposto pela MP 1.185.

A imposição de modelo novo, via medida provisória, em sentido oposto ao arcabouço construído ao longo de decisões judiciais e evoluções legislativas no tempo, impõe ao contribuinte um cenário de insegurança jurídica, havendo, sem dúvidas, a possibilidade para o questionamento de sua legitimidade contribuintes por diversos ângulos.