

OpiniÃ£o: MP 1.185 e benefÃcios fiscais da Sudam e Sudene

O governo federal publicou, no dia 31 de agosto de 2023, a Medida Provisória n° 1.185, que trata do crédito fiscal decorrente de subvenção para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico, tendo como intuito alterar as regras de aproveitamento desses benefícios e atingir o "déficit primário zero" em 2024.

Originalmente, as subvenções para investimento não integravam a base de cálculo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) — o que também era aplicável, por força dos artigos 9° e 10 da Lei Complementar 160/2017 e do posicionamento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), aos créditos presumidos de ICMS (EREsp 1.517.492) e aos benefícios fiscais do ICMS (Tema 1.182, se atendidos os requisitos legais).

Reprodução



Indústria na Zona Franca de Manaus

Todavia, a MP pretende instituir novo regramento fiscal aos benefícios decorrentes de subvenções de investimento, estabelecendo, em síntese, o seguinte:

(1) que as empresas tributadas pelo regime do Lucro Real, a partir de 1° de janeiro de 2024, deverão passar a incluir as subvenções para investimento nas bases de cálculo de IRPJ, CSLL e PIS e Cofins, visto a revogação do parágrafo 2° do artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/1977, do artigo 30 da Lei 12.973/2014, do inciso X do parágrafo 3° do artigo 1° da Lei 10.637/2002 e do inciso IX do parágrafo 3° do artigo 1° da Lei 10.833/2003; e

(2) autoriza, como "contrapartida", que as empresas devidamente habilitadas perante Receita Federal, que receberem subvenção dos entes federados (União, estados, Distrito Federal ou municípios) para implantar ou expandir empreendimento econômico, poderão apurar um "crédito fiscal" correspondente à alíquota do IRPJ (incluído o adicional), sobre o valor recebido a título de subvenção para investimento.



No entanto, é preciso esclarecer se essa nova sistemática (eventualmente convertida em lei pelo Congresso Nacional) será aplicável a todo e qualquer benefício fiscal concedido pelos entes federativos. Explica-se.

De acordo com o Pronunciamento 7, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPCâ??07), "*[u]ma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período*", de modo que ela "*não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido*". Contudo, "*após ter sido reconhecido no resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados*".

Por conta dessa orientação, as subvenções, via de regra, deveriam ser oferecidas à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Entretanto, por não se tratar de receita efetiva da companhia (mas, sim, de redução de despesa), a legislação brasileira isentou tais receitas de subvenções.

Assim, antes da publicação da mencionada MP (e até 31 de dezembro de 2023), e por força do parágrafo 2º do artigo 38 do Decreto-Lei 1.598/1977 e do artigo 30 da Lei 12.973/2014, desde que efetuado o correto tratamento contábil [\[1\]](#), as subvenções para investimento não integravam a base de cálculo de IRPJ e CSLL, assim como não eram tributadas pelo PIS e pela Cofins, nos termos do inciso X do parágrafo 3º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 e do inciso IX do parágrafo 3º do artigo 1º da Lei 10.833/2003.

Com isso, a MP 1.185 teve por finalidade alterar essa sistemática. A revogação dos diplomas normativos acima mencionados impactam, necessariamente, na futura tributação das subvenções para investimento, visto que tais valores passarão a ser contabilizados como receita do contribuinte.

Todavia, nem todos os benefícios conferidos pelos entes federativos deverão ser impactados com a modificação trazida pela medida provisória, como são os exemplos dos estímulos regionais instituídos no âmbito da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), que são regulamentados, dentre outros, pela Lei 4.239/1963; Decretoâ??Lei 1.564/1977; Lei 9.532/1997; Medida Provisória 2.199â??14/2001 (com alterações da Lei 13.799/2019); Decreto 4.213/2002; e Decreto 6.674/2008.

As referidas normas disciplinam, em síntese, que "*as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2023 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração*".

Diante disso, até seria possível sustentar que os benefícios regionais da Sudam e da Sudene poderiam ser classificados como subvenções para investimento, diante da necessidade de aplicação de recursos em projetos de instalação, ampliação, modernização ou diversificação em determinadas áreas brasileiras. Isso permitiria concluir, em um primeiro momento, que tais montantes que deixarem de ser recolhidos em favor da União terão de ser contabilizados como receita tributável para fins de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins pela nova sistemática pretendida pela MP 1.185.

Todavia, analisando a legislação que trata de tais incentivos fiscais, nesse particular o parágrafo 3º do artigo 19 do Decreto-Lei 1.598/1977, o qual não foi revogado pela MP 1.185, tem-se que "*[o] valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções*" relativas ao beneficiamento regional (Sudam e Sudene) "*não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais*", existindo, portanto, um regramento particular e determinante para tratar dos estímulos atrelados às áreas de desenvolvimento do Norte e Nordeste, que determina expressamente a não contabilização dos valores de subvenção como receitas.

Pelo contrário, nos termos da legislação, o contribuinte deve registrá-los diretamente em conta do patrimônio líquido (reserva de incentivos fiscais), diante da literalidade da norma quanto aos deveres instrumentais a serem cumpridos contabilmente.

Em outras palavras, em razão de haver determinação específica das normas da Sudam e da Sudene que não foram revogadas pela MP, sua sistemática permanece inalterada — até porque, se a MP desejasse incluir esses benefícios nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, as normas relativas a tais incentivos também sofreriam alterações ou seriam parcialmente revogadas.

Portanto, em razão da inexistência de lei que determine a contabilização dos estímulos atrelados à Sudam e à Sudene como receita, via de consequência, esses valores não deverão ser oferecidos à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Ademais, ainda que fossem contabilizados como receita, isso, por si só, não autorizaria a oneração pelos tributos federais.

Isso porque, os benefícios regionais são isenções concedidas por prazo determinado (dez anos para o envio do projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2023), de modo que a medida provisória não pode restringir sua aplicabilidade — como é o caso da tributação das subvenções pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Tal medida impactaria em revogação parcial da isenção (já que a abrangência do incentivo seria reduzida), o que violaria o artigo 178 do Código Tributário Nacional.

Assim, a MP 1.185/2023 não é aplicável à Sudam e à Sudene, razão pela qual os benefícios fiscais atrelados não devem ser onerados pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

[1] Registrado como reserva de capital, que somente poderia ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social ou feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço



do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.