

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL: CÍRCULO VIRTUOSO OU VÍCIOSO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE?

Thais Romero Veiga Shingai

Mestra em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). MBA em Gestão Tributária pela Fipecafi. Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e em Ciências Contábeis pela Fipecafi. Pesquisadora do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper. Professora no Insper e na Fipecafi. Professora convidada em cursos do IBDT e da APET. Advogada tributarista.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Aspectos contábeis 3 A controvérsia tributária 4 Considerações finais e conclusão: a intersecção entre o direito tributário e a contabilidade 5 Referências.

RESUMO: O tratamento tributário aplicável às subvenções governamentais é uma das principais controvérsias entre Fisco e contribuintes há décadas, voltada especialmente aos incentivos fiscais de ICMS e às condições para que sejam entendidos como subvenções para investimentos, passíveis de exclusão das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS/Cofins. Após o julgamento do Tema Repetitivo 1.182 pelo Superior Tribunal de Justiça, a controvérsia tributária encontrou importante ponto de intersecção com a normatização contábil aplicável às subvenções governamentais, entendidas, nos termos do CPC 07 (R1), como ações dos governos voltadas a uma empresa específica ou a um grupo de empresas, realizadas com a finalidade de influenciar os rumos de seus negócios (por exemplo, atraindo investimentos para o território de um determinado Estado). Essa análise interdisciplinar deve ser realizada com cautela, considerando a finalidade informacional da contabilidade, marcada pela prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e pelo racional de que, independentemente da forma de concessão do incentivo fiscal (crédito presumido, isenção, redução de base de cálculo etc.), sempre que caracterizado como subvenção governamental nos termos do CPC 07 (R1), será mandatária sua contabilização como receita.

PALAVRAS-CHAVE: Subvenção governamental. Incentivo fiscal de ICMS. Contabilidade. Tributação.

1 INTRODUÇÃO

O tratamento aplicável às subvenções governamentais é uma das controvérsias mais antigas e persistentes do direito tributário brasileiro, objeto de manifestações da Receita Federal do Brasil (RFB) há pelo menos 40 anos, alterações

legislativas, e vasta jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Poder Judiciário.

Uma das possíveis origens dessa controvérsia é o modelo de tributação do consumo utilizado no Brasil, com diferentes tributos (ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI), multiplicidade de entes tributantes (Estados, Municípios e União, além do Distrito Federal) e base de incidência fragmentada (bens e serviços tributados de forma segregada). Isso porque, nesse sistema, os incentivos fiscais são estratégia usual dos entes tributantes para atrair empresas, investimentos e desenvolvimento para determinadas regiões.

No âmbito do ICMS, a concessão de incentivos fiscais pelos Estados para levar empresas aos seus territórios é tão famosa que recebeu nome próprio, "Guerra Fiscal". E para além das disputas entre os 26 Estados brasileiros e o Distrito Federal quanto à possibilidade de concessão unilateral desses benefícios, discute-se quais seriam os limites da União para tributar essas vantagens obtidas pelas empresas, exigindo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), contribuição ao PIS e Cofins (PIS/Cofins).

São benefícios envolvendo a renúncia de parte ou todo o tributo devido (como isenções e alíquotas reduzidas), concessão de créditos presumidos (também conhecidos como "outorgados"), diferimentos e financiamentos ou empréstimos subsidiados para o pagamento do tributo, muitas vezes com descontos posteriores¹.

É um círculo vicioso, que alimenta o elevado nível de litigiosidade tributária no Brasil: conforme dados do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper, o contencioso tributário, distribuído nas esferas administrativa e judicial, equivalia a 75% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2019².

Ainda de acordo com o referido estudo, os tributos objeto do presente artigo chamam especial atenção: a maior parte do contencioso tributário brasileiro diz respeito a tributos federais, sendo que IRPJ e CSLL são os tributos com a maior proporção entre contencioso por tributo e arrecadação por tributo, nos percentuais de 813% e 479,1%, respectivamente. No que tange ao PIS/Cofins, a proporção identificada, seguindo o mesmo critério, foi de 314,3%.

1. Cf. SILVA, Daniel Souza Santiago da. Incentivos fiscais e subvenções governamentais – há incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins? *Jota*, 6 set. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/incentivos-fiscais-e-subvencoes-governamentais-incidencia-de-irpj-csll-pis-e-cofins-06092016>. Acesso em: 28 ago. 2023.
2. NÚCLEO DE TRIBUTAÇÃO DO INSPER. **Contencioso tributário no Brasil**: relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020 (atual. jan. 2021). Disponível em: https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf.

Mais uma vez seguindo a lógica de círculo vicioso, a instabilidade jurídica envolvendo os incentivos fiscais de ICMS e o contencioso tributário relacionado à incidência de tributos federais sobre esses benefícios vão de encontro justamente à finalidade das subvenções governamentais, de atrair empresas e gerar desenvolvimento econômico regional. Essa afirmação é corroborada por estudos empíricos evidenciando que indicadores de alta litigiosidade e de percepção da insegurança jurídica impactam negativamente a economia, a atração de investimentos e a geração de postos de trabalho³.

Às vésperas da submissão do presente artigo, ocorreu um novo fato causador de insegurança jurídica envolvendo as subvenções: foi publicada, no dia 31 de agosto de 2023, a Medida Provisória n. 1.185/2023, que revoga o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, o qual permite a exclusão das subvenções para investimentos na apuração do lucro real, e substitui essa sistemática por um modelo de crédito fiscal calculado sobre o valor subvencionado, mediante habilitação pela RFB.

Como a MP produzirá efeitos somente a partir de 1º de janeiro de 2024 e depende ainda da conversão em lei pelo Congresso Nacional, não realizamos sua análise no presente estudo, voltado assim à reflexão sobre a disciplina contábil e os conceitos jurídicos pertinentes às subvenções governamentais, os quais continuarão sendo relevantes ainda que a nova sistemática proposta pelo Poder Executivo federal entre em vigor.

Nessa linha, destaca-se que nem tudo é negativo na discussão em tela, pois o debate sobre os reflexos tributários das subvenções concedidas por meio de incentivos fiscais de ICMS é oportunidade de construção de um novo círculo, agora virtuoso, entre o direito tributário e a contabilidade.

O julgamento do Tema Repetitivo 1.182 pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ressaltou pontos de intersecção relevantes entre esses dois ramos do conhecimento: como os incentivos fiscais de ICMS devem ser tratados contabilmente? Todos os benefícios estão sujeitos ao mesmo tratamento contábil? A existência de receita de subvenção na contabilidade implica sua tributação automática por IRPJ, CSLL e PIS/Cofins? Quais condições devem ser cumpridas pelas empresas para afastar essa tributação?

São essas as principais questões que, em uma análise interdisciplinar entre contabilidade e direito tributário, buscou-se enfrentar no presente artigo.

3. Cf. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília, DF: CNJ, 2022. (Justiça Pesquisa, 5).

2 ASPECTOS CONTÁBEIS

2.1 Normatização aplicável

Após a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou, em 03 de outubro de 2008, o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais (CPC 07). Foi revisto em 2010, vigorando desde então a versão CPC 07 (R1).

O referido Pronunciamento tem origem na norma internacional de contabilidade IAS 20 – *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, adotada em abril de 2001 pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), mas originalmente emitida em 1983, pelo antigo *International Accounting Standards Committee* (IASC). Também passou por pequenas revisões ao longo dos anos.

De acordo com essa normatização, entende-se por **assistência governamental** a ação de um governo voltada a beneficiar economicamente uma entidade ou um grupo de entidades, conforme o item 3 do CPC 07 (R1). É gênero do qual a **subvenção governamental** é espécie, a qual corresponde à assistência concedida sob forma pecuniária ou outra forma quantificável em dinheiro, normalmente em troca do cumprimento de condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

As subvenções, ainda nos termos do CPC 07 (R1), podem ser relacionadas a (i) ativos, quando a condição principal para sua concessão for a compra, construção ou aquisição, por qualquer outro meio, de ativos de longo prazo pela entidade, ou (ii) resultado, nos demais casos.

Também merece destaque o item 4 do Pronunciamento, no sentido de que o propósito das assistências governamentais “pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada”, devendo sua contabilização sempre observar a essência econômica.

Na mesma direção, agora tratando especificamente sobre as subvenções, dispõe o item 9 do Pronunciamento que a forma de recebimento não impacta a contabilização, que deve ser a mesma “independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo”.

2.2 Contabilização

Da leitura conjunta dos itens do CPC 07 (R1) anteriormente mencionados, é possível extrair que nem todos os incentivos fiscais de ICMS são considerados subvenções governamentais para fins contábeis, mas somente aqueles que:

- (i) necessariamente, consistam em ação do Estado voltada a beneficiar economicamente uma entidade ou um grupo de entidades;
- (ii) usualmente, envolvam alguma espécie de contraprestação a ser cumprida pela entidade beneficiada; e
- (iii) usualmente, tenham o propósito de influenciar a entidade a adotar uma determinada política que não teria sido adotada se a subvenção não houvesse sido concedida.

Em nossa leitura, portanto, a forma de contabilização prescrita pelo CPC 07 (R1) não engloba os incentivos fiscais de ICMS generalizados, aplicáveis a todas as transações envolvendo determinada mercadoria, independentemente de quais sejam as partes vendedora e compradora. Essa afirmação é corroborada pelo item 2(b) do Pronunciamento, no sentido de que estão fora de seu escopo as "isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota".

Não significa, porém, que toda e qualquer redução de alíquota esteja fora do escopo do CPC 07 (R1). Se esse ou qualquer outro incentivo fiscal de ICMS for concedido no âmbito de um projeto focalizado do Estado, realizado com a intenção de atrair uma empresa específica ou um grupo de empresas para seu território, afetando, assim, a tomada de decisão da administração da entidade quanto à localização do seu estabelecimento ou algum outro aspecto de sua política operacional, deve ser entendido como subvenção governamental para fins contábeis.

Embora não relacionados ao ICMS, mas sim à redução do IRPJ para empreendimentos em determinadas regiões incentivadas, os itens 38D e 38E do CPC 07 (R1) consideram expressamente tais incentivos dentro do seu escopo, ainda que concedidos mediante isenção ou redução do tributo, pois concedidos por prazo e condições específicos, atendendo ao conceito de subvenção governamental. O reconhecimento, nesses casos, e que, ao nosso ver, aplica-se igualmente aos incentivos fiscais de ICMS, consiste no registro do imposto pelo seu valor total no resultado, como se não houvesse incentivo, em contrapartida à receita de subvenção correspondente.

Estando o incentivo fiscal de ICMS abrangido pelo conceito de subvenção governamental previsto no Pronunciamento em questão, o valor correspondente ao benefício deve ser reconhecido como receita ao longo do período, não podendo ser creditado diretamente no patrimônio líquido (item 12), conforme sintetizado na Tabela 1.

O objetivo da norma, ao impor essa forma de contabilização, é o de evidenciar aos usuários das informações contábeis que parte do resultado da entidade decorreu da subvenção governamental.

Esse registro no resultado, vale destacar, deve ocorrer somente após o atendimento aos requisitos para o reconhecimento de receita, que, no caso das subvenções, corresponde à "razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida" (item 8).

Por fim, tendo em vista a exigência da legislação tributária federal que mencionaremos adiante, o Pronunciamento considera a possibilidade de a entidade beneficiada estar impedida de distribuir o valor da subvenção aos sócios ou acionistas. Nesses casos, após tal valor ter transitado pelo resultado, o lucro correspondente pode ser destinado a uma conta específica do patrimônio líquido, a qual foi denominada, no art. 195-A da Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.)⁴, **Reserva de Incentivos Fiscais**.

Tabela 1

Contabilização das subvenções governamentais conforme o CPC 07 (R1)

Momento	Tratamento contábil
(1) Incentivo fiscal concedido pelo Estado, mas ainda não há razoável segurança de que a empresa cumprirá todas as condições para ter direito definitivo à subvenção.	Contrapartida da subvenção governamental deve ser feita em conta de passivo.
(2) Há razoável segurança de que a empresa cumprirá todas as condições para ter direito definitivo à subvenção.	Contrapartida da subvenção governamental deve ser feita em conta de resultado, como uma receita.
(3) Para o cumprimento da legislação tributária, a empresa pode estar impedida de distribuir ou repassar aos sócios ou acionistas o valor da subvenção.	Se necessário, o valor da subvenção é creditado à reserva de incentivos fiscais, a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Fonte: Elaboração própria, a partir do CPC 07 (R1).

4. "Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei)."

3 A CONTROVÉRSIA TRIBUTÁRIA

3.1 Histórico anterior à Lei n. 12.973/2014

Como mencionado na introdução, há mais de 40 anos a RFB vem se manifestando sobre o tratamento tributário aplicável às subvenções. Assim, já por meio do Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, afirmou que as subvenções governamentais poderiam ser destinadas a investimentos, mediante aplicação em bens e direitos, ou a custeio, nos demais casos, de forma semelhante ao item 3 do CPC 07 (R1), citado anteriormente.

Historicamente, é restritiva a interpretação da RFB sobre as subvenções governamentais que podem ser entendidas como voltadas a investimento, devendo, nos termos do referido Parecer Normativo, haver "perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado", cabendo à empresa beneficiária comprovar a aplicação do valor da subvenção "nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado".

A partir de tal racional, o Fisco federal entende que, em regra, as subvenções estão sujeitas à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ressalvadas aquelas que, "se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva" (item 2.14 do Parecer Normativo mencionado).

Neste ponto, vale destacar que, antes da convergência do Brasil aos padrões internacionais de contabilidade, era usual a contabilização das subvenções para investimento diretamente no patrimônio líquido, razão pela qual a legislação tributária exigia a retenção em reserva de capital, e não de lucros, como ocorre atualmente (é nesse sentido, por exemplo, o art. 443 do revogado Decreto n. 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda de 1999, ou RIR/1999).

Na mesma linha, isto é, também provavelmente em decorrência da usual contabilização das subvenções diretamente no patrimônio líquido, a legislação do PIS/Cofins originalmente não dispunha sobre o tratamento aplicável a esses valores, ainda que, no regime não cumulativo, as contribuições sejam calculadas sobre "o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (art. 1º, *caput*, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Sobre o tema, Daniel Souza Santiago da Silva publicou valioso mapeamento de jurisprudência, em 06 de setembro de 2016, concluindo não haver consenso na jurisprudência do CARF quanto à caracterização dos incentivos fiscais de ICMS

como receita e, conseqüentemente, sua inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins. Na mesma esteira, seria incerto o entendimento do Conselho a respeito do cômputo dessas subvenções na apuração do IRPJ e da CSLL⁵.

Com efeito, os acórdãos analisados no referido estudo demonstram que, em relação aos mesmos incentivos fiscais de ICMS, diferentes turmas do CARF chegaram a diferentes conclusões quanto ao enquadramento ou não como subvenção para investimento, considerando os seguintes principais elementos:

- (i) necessidade de a legislação estadual prever a obrigação de aplicação direta e exclusiva dos valores da subvenção na aquisição de bens destinados ao ativo permanente (correspondente aos atuais subgrupos de investimentos, imobilizado e intangíveis do ativo não circulante), para a instalação ou expansão de empreendimentos;
- (ii) especificamente quanto ao PIS/Cofins, algumas decisões foram no sentido de que, inexistindo previsão legal expressa de exclusão da base de cálculo, as subvenções estariam sujeitas à tributação, ainda que destinadas à instalação ou expansão de empreendimentos;
- (iii) para alguns conselheiros, deveria haver contemporaneidade entre o recebimento do incentivo fiscal e a realização dos investimentos; e
- (iv) em decisões mais favoráveis aos contribuintes, adotou-se o racional de que as subvenções para investimento sequer poderiam ser entendidas como **receita** para fins tributários, pois, sendo concedidas de forma condicionada, não representariam elemento novo e positivo, integrado definitivamente ao patrimônio da empresa beneficiária.

3.2 Após a Lei n. 12.973/2014

Dada a convergência do Brasil aos padrões internacionais de contabilidade, a Lei n. 12.973/2014 finalmente extinguiu o Regime Tributário de Transição (RTT), e, no que tange ao tema deste artigo, introduziu relevantes alterações nas legislações de regência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins.

De acordo com seu art. 30, as subvenções para investimento não devem ser computadas no lucro real, inclusive quando concedidas mediante isenção ou redução de impostos, desde que (i) tenham a finalidade de estimular a implantação

5. SILVA, Daniel Souza Santiago da. Incentivos fiscais e subvenções governamentais – há incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins? **Jota**, 6 set. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/incentivos-fiscais-e-subvencoes-governamentais-incidencia-de-irpj-csll-pis-e-cofins-06092016>. Acesso em: 28 ago. 2023.

ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) sejam registradas em reserva de incentivos fiscais, constituída nos moldes do já mencionado art. 195-A da Lei das S.A., (iii) excluindo-se o respectivo valor da base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Até aqui, não se alterou a sistemática significativamente em relação à legislação anterior.

Em relação à reserva de incentivos fiscais, o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 permite sua utilização para absorção de prejuízos, desde que anteriormente tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal, devendo a reserva de incentivos fiscais, nessa hipótese, ser recomposta à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

O valor retido pode ainda ser capitalizado pela entidade, desde que não tenha havido redução de capital nos cinco anos anteriores, e não ocorra restituição de capital a esse título após a capitalização da reserva. Trata-se de norma antielisiva, delineada com a finalidade de evitar a destinação do valor do incentivo fiscal aos sócios ou acionistas sob a forma de devolução de capital social.

Na mesma linha, o § 3º do artigo em questão dispõe que, se a entidade apurar prejuízo contábil ou lucro contábil inferior ao valor do incentivo fiscal no período e, por essa razão, não puder ser total ou parcialmente constituída a reserva exigida pela legislação tributária, sua constituição deverá ocorrer nos períodos subsequentes, conforme forem auferidos lucros.

A Lei n. 12.973/2014 também excluiu expressamente as subvenções para investimento do conceito de "lucro da exploração", utilizado para o cálculo de incentivos fiscais de IRPJ, mediante inclusão do inciso V no art. 19 do Decreto-lei n. 1.598/1977.

Promoveu, ainda, importante alteração nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõem sobre o PIS e a Cofins não cumulativos, respectivamente, para prever a exclusão, de suas bases de cálculo, das "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 foi alterada a Lei n. 9.718/1998, correspondente ao PIS/Cofins cumulativo, pois, nesse caso, as contribuições são calculadas exclusivamente sobre a receita bruta, que, sendo entendida como o produto das atividades principais da pessoa jurídica, não deve englobar vantagens decorrentes de assistências governamentais. Diferente é o caso do PIS/Cofins não cumulativo, incidente sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, provenientes ou não de suas atividades principais, o que demandou a alteração legislativa mencionada no parágrafo anterior.

3.3 LC 160/2017 e a evolução da jurisprudência

Poucos anos após sua publicação, a Lei n. 12.973/2014 foi alterada pela Lei Complementar n. 160/2017, editada com a principal finalidade de colocar um ponto-final à "Guerra Fiscal do ICMS", estabelecendo parâmetros para a convalidação e a validade de incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados.

Foram adicionados os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, qualificando os incentivos fiscais de ICMS, expressamente, como "subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo", com produção de efeitos, inclusive, sobre os processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. É essa a redação hoje refletida no Regulamento do Imposto de Renda, correspondente ao Decreto n. 9.580/2018.

Tal alteração legislativa, realizada com o louvável propósito de redução do contencioso tributário sobre o tema, gerou questionamentos como: a nova previsão seria aplicável retroativamente, permitindo a constituição de reserva de incentivos fiscais relativamente a exercícios anteriores e a retificação de obrigações acessórias, para a recuperação de IRPJ, CSLL e PIS/Cofins? Prospectivamente, dada a qualificação expressa dos incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento, deveriam as empresas continuar constituindo reserva de incentivos fiscais?

Especificamente quanto aos créditos presumidos de ICMS, parte dessas dúvidas, se não totalmente solucionada, foi ao menos direcionada no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, de 08 de novembro de 2017. Nessa oportunidade, a Primeira Seção do STJ concluiu que a exigência de IRPJ e CSLL sobre esses valores "leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente"⁶, violando o pacto federativo.

Considerando o enfoque no modelo federativo, não foi abordada a necessidade de constituição de reserva de incentivos fiscais e outros aspectos da Lei n. 12.973/2014.

Em meio a esses debates, realizamos, em novembro de 2019, mapeamento da jurisprudência do CARF sobre o tema das subvenções para investimento, considerando acórdãos proferidos desde a publicação da LC 160/2017, com vistas a verificar eventuais impactos das mudanças legislativas e da manifestação do STJ sobre o contencioso tributário.

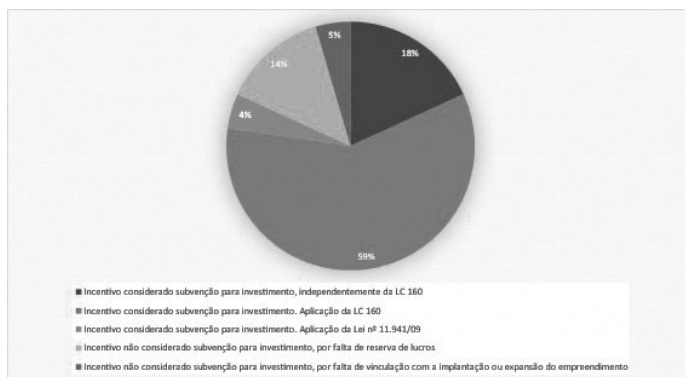
Como se verifica da Figura 1, nesse recorte da linha do tempo, 81% das decisões do Conselho foram favoráveis aos contribuintes, principalmente em razão

6. STJ, EREsp n. 1.517.492/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. para acórdão Min. Regina Helena Costa, j. 08.11.2017, **DJe** 01.02.2018.

da aplicação da nova legislação, ou seja, mudaram de lado os ventos que antes sopravam favoravelmente ao Fisco.

Figura 1

Jurisprudência do CARF sobre subvenções para investimento de novembro/2017 a novembro/2019



Fonte: Elaboração própria, a partir dos acórdãos identificados, utilizando os termos de busca "subvenção" e "investimento" e "ICMS", no período de 11/2017 a 11/2019.

Os ventos, contudo, voltaram a mudar, especialmente a partir de 2020, gerando novas manifestações da RFB preocupantes para os contribuintes. Destaca-se, nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit n. 145, de 22 de dezembro de 2020, no sentido de que, mesmo após a publicação da Lei Complementar n. 160/2017, os incentivos fiscais de ICMS não estão sujeitos à incidência de IRPJ e CSLL desde que "tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos".

Vale dizer, ainda que a legislação tenha qualificado expressamente os incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento, o que pressupõe, logicamente, a finalidade de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos, a administração tributária federal segue entendendo pela necessidade de verificação desse propósito nos casos concretos.

Na visão do Fisco federal, consignada na referida Solução de Consulta, apenas teria deixado de ser aplicável o entendimento consubstanciado no § 7º do art. 198 da IN RFB n. 1.700/2017, o qual prevê a tributação das subvenções

"quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário", ou seja, quando não for obrigatória a aplicação integral dos recursos na aquisição de bens e direitos voltados ao empreendimento econômico e não houver sincronia entre o recebimento do incentivo e a realização dos investimentos, em linha com o Parecer Normativo mencionado anteriormente.

Significa que, para a RFB, ainda que os incentivos fiscais de ICMS sejam subvenções para investimento, somente estarão livres de tributação, nos moldes do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, "caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam às demais prescrições previstas naquele artigo", incluindo sua retenção em reserva de incentivos fiscais.

Especificamente no que tange à distribuição da parcela do lucro decorrente do incentivo fiscal aos sócios ou acionistas, a Solução de Consulta Cosit n. 169, de 30 de setembro de 2021, deixou ainda mais evidente a necessidade, no entendimento da RFB, de constituição da reserva de incentivos fiscais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

É facultativo o registro da subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico na conta de reserva de incentivos fiscais, que permite a sua exclusão na determinação do lucro real, desde que, por via de regra, seja efetuado até 31 de dezembro do ano em curso. Por outro lado, **a não constituição dessa reserva implicará a tributação da subvenção na pessoa jurídica**, pelo que a distribuição aos sócios de parcela do lucro decorrente daquela não ficará sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, observadas as disposições da legislação tributária. (grifos nossos).

Também no âmbito do STJ, ao analisarem incentivos fiscais de ICMS concedidos sob a forma de isenção e redução de base de cálculo, os Ministros da Segunda Turma chegaram à conclusão desfavorável aos contribuintes, no sentido de que, nesses casos, não seria aplicável o racional fixado pela Primeira Seção no julgamento do REsp 1.517.492/PR, pois restrito aos créditos presumidos⁷.

Ademais, consoante o entendimento dos Ministros, a contribuinte pretenderia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL "valores que jamais ali estiveram", pois, diferentemente dos créditos presumidos de ICMS, "nunca foram

7. STJ, REsp n. 1.968.755/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 05.04.2022, DJe 08.04.2022.

contabilizados como receita sua". Foi, desse modo, aplicado um *distinguishing* em relação ao EREsp n. 1.517.492/PR.

Na visão do Ministro Relator, Mauro Campbell Marques, nas hipóteses de isenção e redução de base de cálculo do ICMS, a empresa beneficiária apenas deixa de ter uma despesa, o que representaria uma "grandeza negativa", diferentemente dos créditos presumidos de ICMS, que, por consistirem em mecanismo de devolução do imposto como forma de reduzir a carga tributária efetiva, caracterizariam uma "grandeza positiva"⁸.

Esse racional foi recentemente ratificado pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do Tema Repetitivo 1.182, realizado em 26 de abril de 2023, em que foram fixadas três 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 CSLL 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.** (grifos nossos).

Tendo sido esse acórdão amplamente divulgado pela mídia e explorado em diversos artigos acadêmicos anteriores, inclusive com nossa coautoria⁹, não exploraremos seu conteúdo neste estudo de forma aprofundada.

-
8. Conforme relatado em artigo anterior de nossa coautoria: SHINGAI, Thais Romero Veiga; CLARKE, Daniel Franco. O STJ e a crise da tributação dos benefícios fiscais de ICMS. *Jota*, 2 jun. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stj-e-a-crise-da-tributacao-dos-beneficios-fiscais-de-icms-02062022>. Acesso em: 30 ago. 2023.
 9. SHINGAI, Thais Romero Veiga; CLARKE, Daniel Franco. O STJ e a crise da tributação dos benefícios fiscais de ICMS – parte 2. *Jota*, 2 jul. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info>

Basta registrar que a tese 1 consiste justamente no *distinguishing* entre os créditos presumidos de ICMS e os demais incentivos fiscais desse mesmo imposto, em linha com a decisão da Segunda Turma do STJ citada anteriormente; e que existe aparente contradição entre as teses 2 e 3, pois, enquanto a segunda tese indica não ser necessária a demonstração da concessão do benefício como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, a terceira tese autoriza a RFB a autuar os contribuintes que tenham utilizado os recursos decorrentes do incentivo fiscal em finalidade estranha ao empreendimento econômico.

Embora, aparentemente, a ressalva feita na tese 3 diga respeito à necessidade de constituição de reserva de lucros, de acordo com trechos dos votos dos Ministros Mauro Campbell e Herman Benjamin, a redação final fixada pela Primeira Seção tem causado dúvidas e insegurança jurídica.

A bem da verdade, a exigência de comprovação do emprego dos recursos advindos do incentivo fiscal na implantação, modernização ou expansão do empreendimento econômico retornaria a discussão ao cenário existente em 1978, quando proferido o Parecer Normativo CST n. 112, mencionado no início da linha do tempo construída neste artigo. Seria mais uma vez alimentado, assim, o círculo vicioso de contencioso tributário em torno das subvenções para investimento, como citado no tópico introdutório.

E a instabilidade jurídica continua: quanto à apuração de PIS/Cofins, segue pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) o tema de repercussão geral n. 843 (Recurso Extraordinário n. 835.818), e, com base no posicionamento do STJ anteriormente descrito, a RFB tem intensificado os procedimentos fiscais sobre empresas que recebem incentivos fiscais de ICMS, como destacado em seu último **Relatório anual da fiscalização**¹⁰, segundo o qual as exclusões realizadas em Escrituração Contábil Fiscal (ECF) teriam totalizado aproximadamente R\$ 120 bilhões, em 2021.

A linha do tempo da controvérsia, portanto, continuará em evolução após o presente estudo.

opinio-e-analise/artigos/o-stj-e-a-crise-da-tributacao-dos-beneficios-fiscais-de-icms--parte-2-02072023. Acesso em: 30 ago. 2023.

10. SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Subsecretaria de Fiscalização. **Relatório anual da fiscalização**: resultados 2022, planejamento 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-de-fiscalizacao-2022-2023.pdf/@@download/file>. Acesso em: 30 ago. 2023.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO: A INTERSECÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE

Por fim, voltando ao potencial círculo virtuoso mencionado no início deste artigo, é importante destacar que a discussão sobre subvenções para investimento representa uma boa oportunidade de debates entre os estudiosos do direito tributário e da contabilidade, que, embora sejam ramos do conhecimento diferentes e com finalidades próprias, têm pontos de conexão.

Isso porque, ao diferenciar os créditos presumidos de ICMS dos demais incentivos fiscais relacionados a esse mesmo imposto, o STJ se vale da contabilidade para afirmar que, nesses outros casos, não haveria o registro de uma receita, mas verdadeira "grandeza negativa".

Ora, além de o conceito de "grandeza negativa" ser alheio ao mundo da contabilidade, essa premissa contraria o próprio CPC 07 (R1), segundo o qual, como visto anteriormente, é imperioso o reconhecimento das subvenções governamentais no resultado, como receita, independentemente da forma de concessão, que pode corresponder tanto ao ingresso de um ativo, como à redução de um passivo.

Desde que o incentivo atenda ao conceito de subvenção governamental prescrito pelo CPC 07 (R1), ou seja, decorra de ação específica do Estado voltada a uma empresa ou a um grupo de empresas, e não a um incentivo fiscal genérico, o tratamento contábil deve ser o mesmo, independentemente do mecanismo utilizado pelo ente para incentivar.

Em outras palavras, quando enquadrados no conceito contábil de subvenção governamental, todos os incentivos fiscais de ICMS devem ser contabilizados como receita, incluindo créditos presumidos, isenções, reduções de base de cálculo etc. Em todos esses casos, se aplicado o CPC 07 (R1), haverá impacto no resultado contábil, que, se não ajustado para fins tributários, ensejará incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre o valor do benefício.

Na prática, a aplicação do CPC 07 (R1) gera os efeitos contábeis, tributários e societários indicados na Tabela 2, assumindo-se, nesse exemplo muito simplificado, a venda de uma mercadoria pelo valor de \$ 1.000,00, sujeita à alíquota de 18% do ICMS como regra e, no caso da empresa em específico, isenção desse imposto concedida via Termo de Tratamento Diferenciado (TTD), na forma da legislação estadual local.

Tabela 2

Reflexos contábeis, tributários e societários das subvenções governamentais englobadas pelo escopo do CPC 07 (R1)

	Cenário 1: sem reserva de incentivos fiscais e isenção lançada diretamente no valor da despesa com ICMS	Cenário 2: despesa de ICMS pelo valor integral, neutralizada pela receita de subvenção e com reserva de incentivos fiscais
Demonstração do Resultado do Exercício		
Receita	1.000	1.000
Despesa com ICMS	0	(180)
Receita de subvenção	0	180
Lucro antes do IR/CS	1.000	1.000
IR/CS de 34%	(340)	(279)
Lucro líquido	660	721
Apuração do IRPJ e da CSLL		
LAIR	1.000	1.000
(-) Receita de subvenção	0	(180)
Lucro real	1.000	820
IR	(340)	(279)
Apuração da base de cálculo dos dividendos		
Lucro líquido	660	721
(-) Reserva inc. fiscal	0	(180)
Dividendos	660	541

Fonte: Exemplo apresentado pelo Professor Eric Aversari Martins na reunião ordinária do Grupo de Estudos em Direito e Contabilidade (Gedec), realizada em 23 de setembro de 2022¹¹.

Repita-se, tratando-se de subvenção governamental, o registro de receita não é uma escolha contábil, mas sim procedimento mandatário às empresas brasileiras,

11. A gravação da reunião está disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=fvHfb_Vxds-c&t=1845s.

por força do CPC 07 (R1). A destinação do valor da subvenção à reserva de incentivos fiscais, por sua vez, é faculdade da empresa sob a ótica contábil, que impacta negativamente a base de cálculo dos dividendos, mas não deixa de incrementar o patrimônio da empresa, majorado pelo benefício recebido do Estado e, no exemplo anterior, pela redução do valor do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos.

A mensagem que se pretende deixar a partir da análise apresentada no presente estudo, assim, é de que o debate envolvendo os reflexos dos incentivos fiscais de ICMS na apuração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins deve ser realizado com muita cautela, considerando as práticas contábeis de cada empresa. A discussão jurídica não pode ser fundada em afirmações genéricas e conceitos alheios à ciência contábil, como a ideia de “grandeza negativa” adotada nos últimos julgamentos realizados pelo STJ.

É preciso ter em conta que, diferentemente do direito tributário, a contabilidade tem finalidade primordialmente informacional, e, no contexto das normas internacionais de contabilidade, função preditiva, voltada à evidenciação da realidade econômica das entidades. Nesse sentido, independentemente do tipo de incentivo fiscal, sempre que atendido o conceito de subvenção governamental, sua contribuição com a formação do resultado da entidade deverá ser registrada sob a forma de uma receita.

5 REFERÊNCIAS

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. Brasília, DF: CNJ, 2022. (Justiça Pesquisa, 5).

NÚCLEO DE TRIBUTAÇÃO DO INSPER. **Contencioso tributário no Brasil**: relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020 (atual. jan. 2021). Disponível em: https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Subsecretaria de Fiscalização. **Relatório anual da fiscalização**: resultados 2022, planejamento 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-de-fiscalizacao-2022-2023.pdf/@@download/file>. Acesso em: 30 ago. 2023.

SHINGAI, Thais Romero Veiga; CLARKE, Daniel Franco. O STJ e a crise da tributação dos benefícios fiscais de ICMS. **Jota**, 2 jun. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stj-e-a-crise-da-tributacao-dos-beneficios-fiscais-de-icms-02062022>. Acesso em: 30 ago. 2023.

SILVA, Daniel Souza Santiago da. Incentivos fiscais e subvenções governamentais – há incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins? **Jota**, 6 set. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/incentivos-fiscais-e-subvencoes-governamentais-incidencia-de-irpj-csll-pis-e-cofins-06092016>. Acesso em: 28 ago. 2023.

