

SUBVENÇÕES: ANÁLISE CONTÁBIL DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO TEMA N. 1.182 DO STJ

Daniel Piga Vagetti

Advogado e contador. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Mestrando em Direito Tributário pela FGV-SP.

Artigo recebido em 25.08.2023 e aprovado em 18.09.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Considerações sobre o CPC 07 e a sua (não) aplicabilidade na presente análise 3 Análise da determinação do lucro real e dos benefícios fiscais passíveis de exclusão 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: Entre os modelos de benefícios de ICMS utilizados pelos Estados, têm-se as subvenções. Em análise conjunta aos dispositivos normativos no âmbito do direito financeiro e tributário, existem duas espécies de subvenção: social e econômica, sendo esta última subdividida em custeio e investimento, apresentando cada uma dessas subespécies uma característica tributária específica, que é objeto de um contencioso existente desde a década de 1970, corroborado, especialmente, pelo Parecer Normativo CST 112/1978. Com a publicação da Lei Complementar 160/2017 e a recente decisão do STJ no Tema 1.182, a matéria vem ganhando novos contornos. Nesse sentido, a partir do atual entendimento jurisprudencial, o presente artigo pretende realizar uma análise contábil da discussão, com o objetivo de identificar quais valores podem ser excluídos na determinação do lucro real, e, conseqüentemente, no valor a recolher do IRPJ e da CSLL.

PALAVRAS-CHAVE: Subvenções. Contabilidade. Lucro real.

1 INTRODUÇÃO

Em que pese o objeto do presente artigo estar relacionado ao tratamento contábil das subvenções e aos valores passíveis de exclusão na determinação do lucro real, se faz necessário realizar breves considerações a respeito do tema e apontar o atual entendimento jurisprudencial da matéria, o qual foi utilizado para as análises e conclusões seguintes.

O art. 12 da Lei n. 4.320/1964, ao tratar sobre as despesas públicas no âmbito do direito financeiro, dispõe que elas serão classificadas como: (i) despesas correntes, divididas em (i.1) despesas de custeio, e (i.2) transferências correntes; e (ii) despesas de capital, divididas em (ii.1) investimentos, (ii.2) inversões financeiras, e (ii.3) transferências de capital.

Nos termos do § 2º do referido dispositivo legal, a subcategoria de despesas correntes, denominada "transferências correntes", contempla as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

No âmbito tributário, o inc. IV do art. 44 da Lei n. 4.506/1964¹ já previa que as subvenções destinadas a cobrir as despesas das entidades beneficiadas deveriam integrar o resultado contábil, e, por consequência, a base de cálculo da apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ).

Isto posto, se iniciou uma discussão quanto à composição da receita bruta, referente à inclusão, ou não, dos valores percebidos pelos contribuintes a título de incentivos fiscais do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM). Na época, foi publicado o Parecer Normativo CST n. 142/1973², ratificado pelo Parecer Normativo CST n. 107/1975³, firmando o entendimento de que o recebimento de benefícios concedidos pelos Estados às empresas, vinculados ou não a impostos, mesmo como compensação dos investimentos em "ativo fixo" em estímulo à industrialização, deveria ser computado como receita bruta operacional.

Posteriormente, a redação original da alínea "d" do § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976 previa que os valores de subvenção para investimento deveriam ser contabilizados na conta de reserva de capital no patrimônio líquido⁴. Por

1. "Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:**

[...]

IV – **As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público** ou privado, ou de pessoas naturais." (grifos nossos).

2. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parecer Normativo CST n. 142, de 27.09.1973**. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-142-1973_92102.html. Acesso em: 11 ago. 2023.
3. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parecer Normativo CST n. 107, de 22.09.1975**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=etidAto=123946>. Acesso em: 11 ago. 2023.
4. De acordo com o jurista José André Wanderley Dantas de Oliveira, "a LSA distinguia claramente as reservas de capital das reservas de lucro. As primeiras são compostas por contribuições recebidas dos proprietários e de terceiros que não devem ser consideradas como receitas ou ganhos e que, portanto, não devem transitar por contas de resultado, mas, registradas diretamente no Patrimônio Líquido" (OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Subvenções para investimento derivadas de benefícios fiscais de isenções ou reduções – uma análise crítica. *In*:

consequência, referida determinação legal impactou diretamente na determinação do lucro real, pois, ao não transitar pelo resultado, os valores não eram tributados.

Desta forma, considerando as alterações promovidas pela Lei n. 6.404/1976, foi publicado o DL n. 1.598/1977, que, no § 2º do seu art. 38 (com redação dada pelo DL n. 1.730/1979), passou a prever que, desde que registradas como reserva de capital passível de utilização somente para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não seriam computadas na determinação do lucro real.

Assim, com a mencionada alteração legislativa, as conclusões do Parecer Normativo CST n. 142/1973 foram superadas, sendo possível concluir que nesse momento a subvenção econômica, sob o viés da entidade beneficiada, assumia a natureza jurídica de receita e, tributariamente, se subdividia em (i) subvenção para custeio; e (ii) subvenção para investimento⁵.

Ocorre que pelo fato de a legislação não detalhar as características e os requisitos de cada uma das subespécies da subvenção econômica, se inaugurou o litígio acerca do enquadramento de determinado valor recebido como subvenção para custeio ou para investimento.

Como forma de tentar pacificar as discussões sobre a classificação e os reflexos tributários da subvenção econômica, subdividida em subvenção para custeio e subvenção para investimento, foi publicado o Parecer Normativo CST n. 2/1978⁶, primeiro instrumento que distinguiu as duas espécies de subvenção, dispondo que as subvenções que integram a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiada são as destinadas ao custeio ou operação, não alcançando

ROCHA, Sergio André [coord.]. **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: controvérsias após a Lei n. 12.973**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V, p. 357).

5. De acordo com as lições do Professor Ricardo Mariz de Oliveira, "na ótica da entidade pública podemos incluir no gênero subvenção duas espécies, as subvenções sociais e as subvenções econômicas, e dentro desta última espécie podemos distinguir as subespécies subvenções para investimento e subvenções para custeio de operações. De se notar que o reconhecimento das duas subespécies de subvenção econômicas não consta da Lei n. 4.320, pois esta fala genericamente em despesas de custeio das entidades beneficiadas e cuida das subvenções apenas sob o ponto de vista da despesa pública e sua contabilização, separando-as nas duas espécies de subvenções sociais e subvenções econômicas" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 190).
6. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parecer Normativo CST n. 2, de 02.01.1978**. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-2-1978_92564.html. Acesso em: 11 ago. 2023.

as que se destinem, especialmente, à aquisição de ativos da entidade subvencionada ou à realização de obras públicas.

Ato contínuo, foi publicado o Parecer Normativo CST n. 112/1978⁷, ocasião em que restou exarado o entendimento da RFB sobre os requisitos necessários para que as isenções ou reduções de impostos fossem classificadas como subvenções para investimento.

De maneira condensada, referido parecer elenca os seguintes requisitos para a classificação de uma subvenção como subvenção para investimento: (i) intenção do Estado em fazer o repasse (investimento); (ii) efetiva aplicação do capital nas atividades da empresa (implantação ou expansão do empreendimento econômico); e (iii) o beneficiário deve ser o titular do empreendimento econômico. Além do mais, o parecer dispõe que, para a caracterização de uma subvenção como subvenção para investimento, se faz necessária a sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Ainda, esclarece que não basta o *animus* de subvencionar, mas também a efetiva e específica aplicação da subvenção.

Pois bem, em convergência à padronização das normas internacionais de contabilidade, a Lei n. 11.638/2007 alterou a Lei n. 6.404/1976, revogando o previsto na alínea "d" do § 2º do art. 182 do referido diploma legal e acrescentando o art. 195-A. Dessa forma, as "Doações e as Subvenções para Investimento" introduziram-se ao grupo de reservas de lucros no patrimônio líquido. Ou seja, por meio da alteração legislativa, referidos valores passaram a, obrigatoriamente, transitar pelas contas contábeis de resultado, para que somente em seguida fossem levados à reserva.

O fato de os valores serem reconhecidos contabilmente como receita não implica, necessária e automaticamente, a sua tributação. Dessa forma, no que se refere aos impactos tributários oriundos dessa alteração legislativa, destaco que eles foram neutralizados na época, tendo em vista que o conteúdo da Lei n. 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), estabelecia em seu art. 18 que os valores correspondentes às subvenções para investimento, reconhecidos em contas de resultado, seriam excluídos na determinação do lucro real, mediante a criação da conta de "Reserva de Incentivos Fiscais" no patrimônio líquido.

Posteriormente, a Lei n. 12.973/2014, que revogou o RTT previsto na Lei n. 11.941/2009 e passou a disciplinar o tema, trouxe em seu art. 30 elementos

7. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parecer Normativo CST n. 112, de 29.12.1978**. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html. Acesso em: 11 ago. 2023.

bastante semelhantes ao regramento anterior, dispondo que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que observados os seguintes requisitos: (i) os benefícios devem ser registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, podendo ser utilizada somente para absorção de prejuízos (desde que totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal), ou aumento do capital social; (ii) vedação da capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios mediante redução de capital; (iii) vedação da redução de capital nos cinco anos anteriores à data da subvenção com posterior capitalização da reserva; e (iv) vedação da integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Assim, contrário *sensu* ao exposto, é possível concluir que as subvenções que não se amoldem aos critérios mencionados, por consequência, se enquadram como subvenção para custeio⁸, sendo que o Parecer Normativo CST n. 112/1978 instruiu a referida subvenção como sendo aquela destinada a auxiliar e a fazer face ao conjunto de despesas comuns à operação da entidade beneficiada, e, que em razão das disposições do inc. IV do art. 44 da Lei n. 4.506/1964, estariam sujeitas à tributação do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que apesar dos apontamentos elencados, as mudanças legislativas não trouxeram um regramento claro a respeito do que deve ser considerado uma subvenção para custeio ou para investimento, sendo que a RFB e a jurisprudência majoritária do CARF se utilizavam (até a edição da LC n. 160/2017) do entendimento contido no Parecer CST n. 112/1978.

Tal fato, anterior às mudanças promovidas pela LC n. 160/2017, acabava por gerar entendimentos conflitantes acerca dos benefícios fiscais e sua subsunção ou não ao conceito de subvenção para investimento ou subvenção para custeio, sobretudo no âmbito do CARF⁹, sujeitando o contribuinte a uma constante insegurança jurídica a respeito do adequado tratamento tributário, especialmente quando reconhecia seus benefícios e incentivos de ICMS como subvenções para investimento.

8. De acordo com as lições do Professor Ricardo Mariz de Oliveira, "é apenas a lei societária que distingue as referidas duas subespécies sob a ótica da entidade subvencionada e do destino que esta vai dar aos recursos recebidos, pois, ao se referir somente às subvenções para investimento, qualificando-as por sua destinação, implicitamente reconhece a existência de outras subvenções que não se destinem a esta finalidade. E isto condiz com a realidade, eis que há leis concedendo subvenções econômicas para uma e para outra dessas finalidades" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. I, p. 190).
9. De maneira exemplificativa, cito: Acórdão n. 1402-002.520, sessão de 17.05.2017; Acórdão n. 3402-002.427, sessão de 23.07.2014; Acórdão n. 9101-01.239, sessão de 21.11.2011; Acórdão n. 9101-00.566, sessão de 17.05.2010; e Acórdão n. 1301-001.411, sessão de 13.02.2014.

Isto posto, é possível afirmar que o principal objetivo da LC n. 160/2017 foi o de encerrar as discussões relacionadas à “Guerra Fiscal de ICMS”, dispondo acerca dos requisitos necessários para a convalidação dos incentivos fiscais concedidos à revelia do Confaz. Ocorre que, para além dessas tratativas, o dispositivo legal também incluiu o § 4º no art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Vejamos:

Art. 30 As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

[...]

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo. (grifos nossos).

A inclusão do supracitado § 4º vem gerando diversas discussões sobre a classificação dos benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS. Parcela da doutrina¹⁰ entende que o dispositivo legal equiparou todos os benefícios de ICMS, para fins tributários, como subvenção para investimento, não persistindo mais as discussões a respeito do enquadramento como subvenção para custeio ou para investimento.

10. MEIRA, Thais de Barros; REGINI, Lígia. Reflexos da Lei Complementar n. 160/2017 para fins de apuração do IRPJ e da CSLL relativamente a benefícios de ICMS. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; ANDRADE, José Maria Arruda de; LEÃO, Martha (coord.). **Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**: consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores – aspectos materiais e processuais. São Paulo: IBDT, 2021. p. 698.

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual (RDTA)**, São Paulo, n. 41, p. 271, 2019.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Subvenções para investimento e os incentivos de ICMS: uma análise da SC Cosit n. 145/2020 e da LC n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual (RDTA)**, São Paulo, n. 48, p. 130, 2021.

Na mesma direção, de que houve a equiparação, é o entendimento do Professor Luís Eduardo Schoueri e do Professor Victor Polizelli em suas manifestações realizadas, entre outras, na mesa de debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), no dia 06 de fevereiro de 2020. Conteúdo em PDF disponível em: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/03/Integra_06022020.pdf, e conteúdo em vídeo disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=xaEzPZ1kN1o&list=PLo-STP9TMbud0D4Rykez09lquUBU7D8y8&index=151>. Acesso em: 11 ago. 2023.

Por outro lado, parte da doutrina¹¹ e a RFB¹² entendem que não houve a pretensão equiparação de forma irrestrita, e que, para determinado benefício fiscal de ICMS ser compreendido como uma subvenção para investimento, ele deve ter sido concedido como estímulo a implantação ou expansão do empreendimento econômico, nos termos do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

No âmbito do CARF, o entendimento que vem sendo consolidado é no sentido de que, por meio de uma ficção jurídica, houve uma equiparação das subvenções. Além disso, no Judiciário, a discussão possui duas vertentes: (i) a tributação dos benefícios estaduais pelo IRPJ e pela CSLL acaba por ferir o pacto federativo, e (ii) equiparação das subvenções promovida pela LC n. 160/2017. Em linhas gerais, tem-se que a "tese do pacto federativo" dispõe que não há necessidade de a empresa constituir uma reserva de incentivos fiscais para afastar da tributação do IRPJ e da CSLL os valores dos benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS; enquanto a tese da "equiparação das subvenções" aponta que essa não tributação está condicionada à constituição da reserva de incentivos fiscais, prevista no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Nesse sentido, no EREsp n. 1.517.492/PR¹³, julgado em 08 de novembro de 2017¹⁴, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou o entendimento de que não é possível tributar, via IRPJ e CSLL, o reflexo produzido no lucro da empresa oriundo da concessão de créditos presumidos de ICMS pelo

-
11. FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. As subvenções para investimento no novo Regulamento do Imposto de Renda. *In*: DONIAK JUNIOR, Jimir (coord.). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 533.
OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Tributação de subvenções – Lei Complementar n. 160 x Solução de Consulta Cosit n. 145/2020. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; ANDRADE, José Maria Arruda de; LEÃO, Martha (coord.). **Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual: consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores – aspectos materiais e processuais**. São Paulo: IBDT, 2021. p. 653.
 12. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta Cosit n. 145, de 15.12.2020**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=114499>. Acesso em: 11 ago. 2023.
 13. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **EResp n. 1.517.492/PR**. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500416737&tdt_publicacao=01/02/2018. Acesso em: 11 ago. 2023.
 14. Cabe mencionar que o julgamento do precedente teve início em 28.06.2017, momento anterior à publicação da Lei Complementar n. 160/2017 (ago. 2017), cujo veto do art. 9º (que incluiu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei n. 12.973/2017) ocorreu em 08.08.2017. Ato subsequente, o julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR foi finalizado na sessão de 08.11.2017, enquanto os arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017 tiveram o veto derrubado apenas em 22.11.2017. Assim, do ponto de vista cronológico, amparado pelo disposto no inc. VI do § 1º do art. 489 do CPC/2015, seria possível afirmar que o entendimento do STJ firmado no referido julgado foi superado pelas disposições da Lei Complementar n. 160/2017.

Estado, sob o principal argumento de que a referida tributação violaria o pacto federativo (alínea "a" do art. 150 da CF/1988). Ademais, em março de 2023, o STJ indicou que julgaria a matéria em recurso repetitivo (Tema n. 1.182)¹⁵, apontando como paradigmas os seguintes recursos: (i) REsp n. 1.987.158/SC; e (ii) REsp n. 1.945.110/RS, com o objetivo de analisar a seguinte controvérsia: é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no REsp n. 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL)?

Nessa direção, em 26 de abril de 2023, a Primeira Seção do STJ apreciou a controvérsia – Tema Repetitivo n. 1.182 –, oportunidade em que foram fixadas 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 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).

A partir da análise do referido julgamento, é possível concluir que, para os créditos presumidos de ICMS, foi confirmado o entendimento do REsp

15. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Tema n. 1.182.** Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1182&cod_tema_final=1182. Acesso em: 11 ago. 2023.

n. 1.517.492/PR, de que não é possível tributar, via IRPJ e CSLL, o reflexo produzido no lucro da empresa oriundo da concessão desse benefício fiscal, sob pena de violação ao pacto federativo.

Na leitura do STJ, isso significa que a não tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL decorre do pacto federativo, sendo irrelevante sua classificação como subvenção para custeio ou para investimento, além de ser desnecessário o registro dos valores em conta de reserva de incentivos fiscais.

No que se refere à tese da equiparação das subvenções promovida pela LC n. 160/2017, que trata sobre a necessidade de constituição de reserva de incentivos fiscais para os demais benefícios fiscais de ICMS quando da não tributação do IRPJ e da CSLL, cabe analisar o disposto nas teses 2 e 3 fixadas no Tema Repetitivo n. 1.182. O conteúdo da supracitada tese 2 é divergente do entendimento apresentado pela RFB, contudo, a redação da tese 3 pode gerar algum tipo de obscuridade quanto ao seu alcance e até mesmo ser lida como incoerente com o fixado na tese 2, sendo que, mesmo após a publicação do inteiro teor do acórdão, ao que parece, esse aparente conflito ainda permanece.

O órgão reconheceu que os incentivos fiscais e financeiro-fiscais de ICMS (com exceção do crédito presumido em que se aplica a tese do pacto federativo) foram todos equiparados à subvenção para investimento, independentemente de na origem terem sido concedidos com a finalidade de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sendo necessário para afastar a tributação do IRPJ e da CSLL a constituição e manutenção da reserva de incentivos fiscais, e a sua mínima relação com a viabilidade do empreendimento econômico.

Quando o órgão se utiliza da expressão "viabilidade do empreendimento econômico", não prevista em lei ou em qualquer outro dispositivo normativo, uma possível interpretação é a de que o benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS não necessitaria ter sido concedido, em sua origem, com esse fim específico, porém, para que o beneficiário goze do tratamento tributário próprio das subvenções para investimento, seria necessário demonstrar que os valores subvencionados foram utilizados de forma a viabilizar o empreendimento econômico (verdadeiro conceito aberto).

Dessa forma, assim como vem ocorrendo no CARF, o entendimento do STJ é no sentido de que a LC n. 160/2017 equiparou as subvenções para custeio às subvenções para investimento, porém, para além do que vem sendo decidido pelo julgador administrativo, o órgão deixou em aberto um potencial novo contencioso a respeito da expressão "viabilidade do empreendimento econômico" e de que forma isso seria comprovado pela empresa. A constituição da reserva teria o condão de atender a esse requisito? O contribuinte teria algum tipo de

prazo para demonstrar esse cotejo? Essa e outras questões podem ser respondidas quando do julgamento dos embargos de declaração no âmbito do Tema n. 1.182, e, eventualmente, ser alteradas pelo STF quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral n. 843.

Feitas as considerações relacionadas à evolução legislativa e contenciosa sobre as subvenções para custeio e para investimento, passo a avaliar a matéria sob a perspectiva contábil, com o objetivo de examinar se de alguma forma as referidas regras podem impactar as conclusões e direcionar, de maneira prática, a operacionalização do aproveitamento ou não do tratamento tributário próprio das subvenções para investimento, especialmente no que tange à apuração do IRPJ e da CSLL quando da determinação do lucro real.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O CPC 07 E A SUA (NÃO) APLICABILIDADE NA PRESENTE ANÁLISE

O CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais¹⁶ –, norma juscontábil brasileira que trata sobre as subvenções, foi elaborada a partir da IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (IASB)¹⁷.

Cabe destacar que a IAS 20 reconhece a existência de duas correntes contábeis em relação ao tratamento das subvenções governamentais, quais sejam: (i) capital da pessoa jurídica (*capital approach*), em que não há contabilização de receitas ou despesas vinculadas aos valores subvencionados; e (ii) renda da pessoa jurídica (*income approach*), na qual se reconhecem as receitas e as despesas em seus respectivos períodos.

Nesse sentido, conforme destacado na parte introdutória do presente artigo, com a publicação da Lei n. 11.638/2007, que alterou a Lei n. 6.404/1976 ao revogar o previsto na alínea "d" do § 2º do art. 182 e incluiu o art. 195-A, as "Doações e as Subvenções para Investimento" introduziram-se ao grupo de reservas de lucros no patrimônio líquido. Ou seja, por meio da alteração legislativa,

16. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) – Subvenção e assistência governamentais**. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>. Acesso em: 11 ago. 2023.

17. INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION (IFRS). **International Accounting Standard IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance**. Disponível em: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance.pdf?bypass=on>. Acesso em: 11 ago. 2023.

referidos valores passaram a, obrigatoriamente, transitar pelas contas contábeis de resultado.

Esse mesmo tratamento foi mantido quando da publicação da Lei n. 11.941/2009 e da Lei n. 12.973/2014, e isso demonstra a opção do Brasil em adotar a corrente contábil que caracteriza a subvenção como uma receita (*income approach*).

Em termos contábeis, conforme dispõe o item 3 do CPC 07, a subvenção, *lato sensu*, é definida como:

[...] **uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro** e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade. (grifos nossos).

Além disso, o item 38E do CPC 07, que trata sobre a redução ou isenção de tributo em área incentivada, elenca o seguinte regramento a respeito da contabilização das reduções e isenções tributárias:

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro. (grifos nossos).

Com base nesses dispositivos, seria possível concluir inicialmente que, mesmo antes das alterações promovidas pela LC n. 160/2017, todo e qualquer benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS deveria adotar uma contabilização que demonstrasse o valor do ICMS integralmente devido caso o benefício em questão não existisse, e em contrapartida o valor do próprio benefício a título de receita de subvenção¹⁸.

Ocorre que o mesmo item 3 do CPC 07 define assistência governamental (englobada no conceito de subvenção contábil) da seguinte forma:

18. Referido entendimento é endossado por parcela significativa da doutrina. A título de exemplo destaque: BIFANO, Elidie Palma; BIFANO, Marcello Palma. As subvenções fiscais e seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis**. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 226-228.

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes. (grifos nossos).

Por efeito, temos que apenas as ações destinadas a determinadas entidades é que serão consideradas como assistência governamental, e, por consequência, subvenção governamental. Referida restrição, conforme apontado pelos Professores Eliseu Martins e Vinicius Aversari Martins¹⁹, ocorre por conta da evidencição e comparabilidade, pois ainda que os valores entre as entidades sejam diversos, a origem do aumento patrimonial é a mesma, sendo que as demonstrações de resultado dessas entidades são afetadas da mesma forma, restando garantida "a comparabilidade dos resultados e patrimônios líquidos das entidades, pois todas são afetadas homoganeamente" (é o que se extrai dos itens 29 a 31 do CPC 07). Sobre esse ponto, o Professor Mateus Alexandre Costa dos Santos²⁰ esclarece:

Ao tratar das receitas decorrentes de subvenções governamentais, o CPC 07, naturalmente, está se referindo aos ingressos de benefícios econômicos que aumentam o patrimônio da entidade que não decorrem da sua atividade operacional propriamente dita. Por isso, é preciso que tais receitas sejam evidenciadas segregadamente das receitas operacionais, de modo a permitir que o usuário da informação contábil possa distinguir o desempenho efetivo das entidades. Do contrário, correr-se-ia o risco de entidades com baixo desempenho operacional evidenciarem resultados superiores em razão do recebimento de assistências governamentais, o que poderia prejudicar a análise dos usuários quanto ao desempenho da entidade, levando-os, eventualmente, a tomar decisões equivocadas.

No caso dos benefícios gerais e incondicionais de ICMS, esse ponto de atenção relacionado à comparabilidade acaba não sendo aplicado. Isso porque as benesses tributárias dessa natureza, potencialmente, são de conhecimento das próprias entidades beneficiadas, do setor e de terceiros, o que, naturalmente, mitigaria eventuais decisões e análises equivocadas a partir das demonstrações contábeis.

19. MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinicius Aversari. Controvérsias na contabilização de benefícios fiscais e outras subvenções. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis**. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 242.

20. SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. **Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023. p. 513.

Além disso, na IAS 20, norma contábil internacional na qual o CPC 07 se fundamentou, não existe qualquer menção em relação às isenções, sendo que a aplicabilidade da norma juscontábil brasileira às reduções ou isenções tributárias se restringe aos benefícios do chamado "lucro da exploração". Nessa direção, são as lições do Professor Alexandre Evaristo Pinto²¹:

[...] em consonância com a IAS 20, não há registro contábil como se subvenção fosse dos montantes que deixaram de ser pagos em função de uma isenção ou redução de tributos. Soma-se a isso que não há valor de tributo isento (ou sobre a parcela reduzida), de forma que não há enquadramento de tal parcela do tributo como Passivo, visto que se trata de uma obrigação não exigível pelo ente governamental. [...]. Como consequência, a princípio, entendo não haver espaço nas normas contábeis vigentes para registro contábil de outras isenções e reduções de base de cálculo.

Assim, ante o exposto, entendo ser adequado sustentar que os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS tidos por "gerais", como, por exemplo, a redução da base de cálculo, o diferimento ou até mesmo o crédito presumido (benefícios estes que, atualmente, são os principais pontos de tensão nas discussões relacionadas à equiparação tributária ou não das subvenções para custeio às subvenções para investimento), não seriam, sob a perspectiva contábil, subvenção, e, por consequência, não seriam alcançados pelas regras contidas no CPC 07.

A respeito dessa conclusão, cabe mencionar que os Professores Eliseu Martins e Vinícius Aversari Martins²² possuem entendimento diverso, dispondo que não existe norma contábil que obrigue o registro de todos os benefícios fiscais como receita, porém, igualmente não existe norma contábil que impeça o referido registro.

Com as ressalvas devidas, a partir do conteúdo da IAS 20 e do CPC 07, é possível extrair que a norma contábil não possui esse amplo alcance no que se refere aos registros contábeis. Inclusive, admitir a contabilização prevista no item 38E do CPC 07 (registro do tributo de maneira integral e uma dedução a título de subvenção) para todos os benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS acabaria por gerar o registro de uma despesa indedutível para fins de determinação do

21. PINTO, Alexandre Evaristo. As idas e vindas da contabilização e tributação das subvenções. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais**: aspectos jurídico-tributários e contábeis. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 42-43.

22. MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius Aversari. Controvérsias na contabilização de benefícios fiscais e outras subvenções. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais**: aspectos jurídico-tributários e contábeis. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 247.

lucro real, tendo em vista a sua inexistência (ficção contábil), não devendo produzir qualquer repercussão na esfera tributária.

3 ANÁLISE DA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL E DOS BENEFÍCIOS FISCAIS PASSÍVEIS DE EXCLUSÃO

Para avaliar o impacto que os benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS, potencialmente, operam na determinação do lucro real, e por consequência no cálculo do IRPJ e da CSLL, se faz importante mencionar que entre outras características próprias desses expedientes, uma delas é de extrema importância para as análises seguintes: a obrigação legal, ou não, de repassar o benefício em questão no preço, como requisito para o seu gozo.

Alguns benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS determinam expressamente em seu dispositivo legal instituidor a necessidade, ou não, de repassar o benefício em questão no preço da mercadoria, ou seja, a aplicação do benefício está condicionada à necessidade de que o tributo que foi de alguma forma desonerado, impacte na formação do preço.

Dentre os diversos instrumentos legais vigentes, a título de exemplo, destaco o Convênio de ICMS no âmbito do Confaz n. 21/2023²³, que autoriza as unidades federadas a conceder crédito presumido para as operações de saída de óleo diesel e biodiesel quando destinados a empresa concessionária ou permissionária de transporte coletivo de passageiros, dispondo que a legislação estadual poderá estabelecer outras condições para a fruição do benefício de que trata o convênio.

Nessa direção, o Estado do Paraná, ao internalizar o citado convênio, elencou na nota 1.2.1 do item 38-A do Anexo VII – Crédito Presumido – do seu Regulamento de ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto Estadual n. 7.871/2017²⁴, que o gozo do benefício em comento está condicionado ao desconto no preço do combustível do valor equivalente ao imposto dispensado até a empresa prestadora do serviço de transporte público de passageiros.

Dessa forma, com o objetivo de ilustrar as tratativas contábeis comentadas e o impacto que um benefício fiscal que deve ser repassado no preço opera na

23. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS n. 21, de 14 de abril de 2023**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV021_23. Acesso em: 11 ago. 2023.

24. SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO PARANÁ. **Decreto n. 7.871, de 29 de setembro de 2017**. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2023.

determinação do lucro real e na apuração do IRPJ e da CSLL, elenco na sequência três cenários, considerando: (i) o resultado sem qualquer benefício fiscal do ICMS; (ii) o resultado com redução na base de cálculo do ICMS em 50%; e (iii) o resultado com isenção tributária do ICMS de 100%, sem qualquer alteração, em todos os cenários, no valor antes do ICMS (referente, em regra, ao valor dos custos e despesas, somado à margem esperada). Além disso, ao final dessas três análises, dada a especificidade que o benefício enseja, faço a mesma comparação considerando a operação beneficiada pelo crédito presumido.

(i) o resultado sem qualquer benefício (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS ajustada nos termos da LC n. 87/1996

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita bruta)	1.136,36
(=) Base de Cálculo ICMS	1.136,36
(-) ICMS (12%)	136,36
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.000,00
(-) Valor IR/CS (34%)	340,00
(=) Resultado líquido	660,00
Margem	66%

(ii) o resultado com redução na base de cálculo do ICMS de 50% (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS ajustada nos termos da LC n. 87/1996

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita bruta)	1.063,83
(=) Base de Cálculo ICMS	531,91
(-) ICMS (12%)	63,83
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.000,00
(-) Valor IR/CS (34%)	340,00
(=) Resultado líquido	660,00
Margem	66%

(iii) o resultado considerando a isenção tributária de ICMS de 100% (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS ajustada nos termos da LC n. 87/1996

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita bruta)	1.000,00
(=) Base de Cálculo ICMS	0,00
(-) ICMS (12%)	0,00
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.000,00
(-) Valor IR/CS (34%)	340,00
(=) Resultado líquido	660,00
Margem	66%

Para os casos em que os benefícios devem ser repassados no preço, temos que eles, por premissa, alteram o próprio valor da receita bruta, não sendo necessário qualquer ajuste na determinação do lucro real para equalizar eventuais impactos na apuração do IRPJ e da CSLL, ainda que a contabilização não corresponda ao previsto no CPC 07 (o qual entendo não aplicável na presente análise), cujo impacto seria o mesmo, tendo em vista a inclusão de uma "receita de subvenção", seguida de uma "despesa integral" do tributo²⁵.

Esse efeito ocorre, pois, para além das normativas contábeis, de acordo com as previsões da LC n. 87/1996 (Lei Kandir)²⁶, o próprio imposto (ICMS) integrará

25. Destaco que o inc. I do art. 63 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 possibilita a exclusão de valores eventualmente não computados na apuração do lucro líquido. Ou seja, ainda que a contabilização adotada não reflita o disposto no CPC 07, para fins de determinação do lucro real, os saldos referentes às subvenções para investimento, em tese, poderão ser excluídos na determinação do lucro real. Além disso, os arts. 26 e 67-A da referida IN RFB tratam sobre a possibilidade de realização de ajustes na receita bruta. E, também, a contabilização de uma despesa "ficta" não seria dedutível, o que, por consequência, não produziria qualquer reflexo tributário. Nesse sentido, *vide*: CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões contábeis e seus reflexos tributários a partir da Lei Complementar n. 160/2017. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 3, n. 5, p. 107, jan./jun. 2021; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta Cosit n. 55, de 25.03.2021**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=116388>. Acesso em: 11 ago. 2023.

26. "Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto**, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do *caput* deste artigo:

I – o **montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle [...]. (grifos nossos).

a sua base de cálculo ("cálculo por dentro"). E é justamente por essa técnica de apuração que o "resultado líquido" e a "margem", apresentados nos exemplos anteriores são os mesmos nos três cenários diferentes, em que o valor do benefício deve ser repassado no preço.

Ou seja, caso a empresa seja beneficiada por uma redução da base de cálculo do ICMS ou pelo diferimento do imposto, por exemplo, o valor da receita auferida será diferente, e por consequência, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL já estará ajustada. Quer dizer, nesses casos, a "subvenção", se assim entendida, já operou seu impacto na apuração desses dois tributos federais, e a pretensa exclusão que se busca realizar na determinação do lucro real, oriunda da equiparação promovida pela LC n. 160/2017, representaria, na verdade, uma exclusão em duplicidade.

Para além dessa exclusão em duplicidade, o próprio valor a ser excluído seria apurado de uma forma temerária, isso porque, conforme destacado, a LC n. 87/1996 dispõe que o próprio imposto (ICMS) integrará a sua base de cálculo ("cálculo por dentro"). Quer dizer, para realizar o que chamei de "exclusão em duplicidade", a empresa deveria fazer um cálculo apartado da sua operação e em desconformidade com as previsões da LC n. 87/1996, para apurar um "pseudo-tributo" devido e, na sequência, excluir esse valor na determinação do lucro real.

Ora, a prática não encontra amparo nas regras contábeis – pois o item 3 do CPC 07 estabelece que não serão considerados subvenções os valores que não puderem ser apurados de forma razoável, o que me parece ser o caso –, bem como na própria lei complementar federal que trata do ICMS (LC n. 87/1996), que dispõe que, entre outros valores, o próprio imposto irá compor a base de cálculo do ICMS, sendo óbvio que esse imposto referenciado na lei é o imposto efetivamente devido na operação²⁷, e não um valor que não guarda qualquer

27. Nessa direção, destaque de maneira exemplificativa manifestações realizadas pelos Estados de São Paulo e Paraná, por meio de seus setores consultivos: "[...]. II. **O montante do imposto que deve integrar a base de cálculo do ICMS é aquele que efetivamente incide na operação – ou seja, a carga tributária efetiva, considerando eventuais benefícios fiscais aplicáveis** concedidos em conformidade com o art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição Federal – e não aquele que incidiria na ausência de benefícios" (GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO – SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO. **Resposta à Consulta Tributária n. 25.200/2022, de 27 de maio de 2022.** Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC25200_2022.aspx. Acesso em: 11 ago. 2023). (grifos nossos). "[...]. Da interpretação conjunta dos §§ 1º e 15, antes transcritos, **extrai-se que a base de cálculo, inclusive na importação, deve ser determinada observando o percentual de imposto efetivamente exigido na operação**" (GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ – SECRETARIA DA FAZENDA. **Consulta Tributária n. 014/2021, de 04 de fevereiro de 2021.** Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/116202102021.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2023). (grifos nossos).

tipo de relação com a transação, em que pesem eventuais discussões sobre a constitucionalidade e a racionalidade dessa metodologia de cálculo.

Feitas essas observações, de maneira complementar, destaco separadamente a análise contábil das operações beneficiadas com o crédito presumido do ICMS. Isso porque, conforme assentado no EREsp n. 1.517.492/PR, a Primeira Seção do STJ firmou o entendimento de que não é possível tributar, via IRPJ e CSLL, o reflexo produzido no lucro da empresa oriundo da concessão de créditos presumidos pelo Estado, sob o principal argumento de que a referida tributação violaria o pacto federativo (alínea "a" do art. 150 da CF/1988).

O precedente mencionado vinha sendo utilizado como argumento para tentar afastar a tributação do IRPJ e da CSLL para todas as demais espécies de benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS, o que restou afastado pelo STJ quando do julgamento do Tema n. 1.182. De toda maneira, da mesma forma como ocorre com os outros benefícios, a exclusão do crédito presumido também representaria uma "exclusão em duplicidade".

Isso porque, conforme mencionado, o inc. I do § 1º do art. 13 da LC n. 87/1996 dispõe que o próprio imposto (ICMS) integrará a sua base de cálculo ("cálculo por dentro").

Desta forma, como já é de conhecimento do contribuinte o valor (ou a metodologia de cálculo) do crédito presumido, quando da realização de suas operações sujeitas ao ICMS, a mensuração da base de cálculo deve levar esse fator em consideração (no sentido de que, para o cálculo, deve ser utilizado o valor do imposto efetivamente devido na operação), o que, por efeito, ajusta a base de cálculo da operação, conforme demonstrado no exemplo que segue:

(i) o resultado sem qualquer benefício (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS ajustada nos termos da LC n. 87/1996

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita)	1.136,36
(=) Base de Cálculo ICMS	1.136,36
(-) ICMS (12%)	136,36
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.000,00
(-) Valor IR/CS (34%)	340,00
(=) Resultado líquido	660,00
Margem	66%

(ii) o resultado considerando crédito presumido de ICMS na proporção de 50% do valor devido sobre as saídas (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS ajustada nos termos da LC n. 87/1996

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita)	1.063,83
(=) Base de Cálculo ICMS	1.063,83
(-) ICMS (12%)	127,66
(+) Crédito Presumido de ICMS	63,83
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.000,00
(-) Valor IR/CS (34%)	340,00
(=) Resultado líquido	660,00
Margem	66%

Com a adequação na base de cálculo do ICMS nos termos da LC n. 87/1996, é possível verificar que, mesmo em se tratando do crédito presumido, o contribuinte não é onerado em relação ao IRPJ e à CSLL, bem como mantém a sua margem em relação ao valor de venda antes do ICMS.

Do contrário, permitir a exclusão do crédito presumido nos casos em que o valor do benefício deve ser repassado acabaria por aumentar a margem, pois o benefício estadual já operou seu impacto na apuração desses dois tributos federais. Por efeito, ainda que se admita que a LC n. 160/2017, por meio de uma ficção jurídica, tenha equiparado para fins tributários as subvenções para custeio às subvenções para investimento, entendo que não haveria valores a serem excluídos na determinação do lucro real.

Cabe mencionar que as observações de cunho contábil realizadas são plenamente aplicáveis ao atual entendimento do STJ quando do julgamento do Tema n. 1.182. Isso porque, ainda que o STJ tenha definido que a tributação do crédito presumido ofende o pacto federativo e que os demais benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS tenham sido equiparados, para fins tributários, a uma subvenção para investimento, se faz necessário que o contribuinte beneficiário do tratamento tributário especial observe as condições para o gozo do benefício fiscal aplicável em sua operação, sendo que, nos casos em que a sua utilização está condicionada ao repasse no preço, ferindo o pacto federativo ou sendo uma subvenção para investimento (sob a perspectiva tributária), restou demonstrado nos cálculos antecedentes de que não haveria valores a serem excluídos na determinação do lucro real.

Essa ressalva é importante, pois, para além das definições contidas em lei e julgadas pelo Poder Judiciário, se faz necessário avaliar a sua aplicabilidade ao negócio e o impacto econômico que isso gera na operação, sendo que a contabilidade (adotando ou não a regra de contabilização prevista no CPC 07 para todo e qualquer benefício fiscal de ICMS) não tem o condão de criar despesas ou benefícios que impactem na arrecadação tributária.

Situação diversa é aquela aplicada aos benefícios fiscais em que, para o seu gozo, não é necessário que o contribuinte repasse o benefício no preço (aqui se tem um verdadeiro aumento de margem). A título de exemplo, destaco o Convênio de ICMS no âmbito do Confaz n. 101/1997²⁸, que autoriza as unidades federadas a conceder isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica, e não outorga competência para que a legislação estadual estabeleça outras condições para a fruição do benefício.

A partir da jurisprudência atual sobre a matéria, para as situações em que o repasse do valor do benefício fiscal não é condição para o seu gozo, é possível que o contribuinte exclua da determinação do lucro real valores relacionados ao seu aumento de margem.

Para tanto, com o objetivo de ilustrar as tratativas contábeis, elenco na sequência quatro cenários, considerando: (i) o resultado sem qualquer benefício fiscal do ICMS; (ii) o resultado com redução na base de cálculo do ICMS em 50%; (iii) o resultado com isenção tributária do ICMS de 100%; e (iv) o resultado considerando crédito presumido de ICMS na proporção de 50% do valor devido sobre as saídas, sem qualquer alteração, em todos os cenários, no valor antes do ICMS (referente, em regra, ao valor dos custos e despesas, somado à margem esperada). Vejamos:

(i) o resultado sem qualquer benefício (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS nos termos do entendimento firmado pelo STJ no Tema n. 1.182

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita)	1.136,36
(=) Base de Cálculo ICMS	1.136,36

28. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS n. 101, de 12 de dezembro de 1997**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV101_97. Acesso em: 11 ago. 2023.

(-) ICMS (12%)	136,36
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.000,00
(-) Valor IR/CS (34%)	340,00
(=) Resultado líquido	660,00
Margem	66%

(ii) o resultado com redução na base de cálculo do ICMS de 50% (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS nos termos do entendimento firmado pelo STJ no Tema n. 1.182

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita)	1.136,36
(=) Base de Cálculo ICMS	568,18
(-) ICMS (12%)	68,18
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.068,18
(-) Valor IR/CS (34%)	363,18
(=) Resultado líquido	705,00
Margem	71%

(iii) o resultado considerando a isenção tributária de ICMS de 100% (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS nos termos do entendimento firmado pelo STJ no Tema n. 1.182

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita)	1.136,36
(=) Base de Cálculo ICMS	0,00
(-) ICMS (12%)	0,00
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.136,36
(-) Valor IR/CS (34%)	386,36
(=) Resultado líquido	750,00
Margem	75%

(iv) o resultado considerando crédito presumido de ICMS na proporção de 50% do valor devido sobre as saídas (alq. ICMS 12%) | Base de cálculo do ICMS nos termos do entendimento firmado pelo STJ no Tema n. 1.182

Descrição (R\$)	Valores em reais
(=) Valor antes do ICMS	1.000,00
(+) Valor Nota Fiscal de venda (receita)	1.136,36
(=) Base de Cálculo ICMS	1.136,36
(-) ICMS (12%)	136,36
(+) Crédito Presumido de ICMS	68,18
(=) Resultado Tributável (IR/CS)	1.068,18
(-) Valor IR/CS (34%)	363,18
(=) Resultado líquido	705,00
Margem	71%

A partir dos cálculos realizados, é possível identificar, nos casos em que o beneficiário do tratamento fiscal diferenciado de ICMS não é obrigado a repassar o tributo desonerado no seu preço de venda, que existe um aumento da sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL (sem considerar outros ajustes, evidencia-se um aumento do seu lucro real), o que, por consequência, acaba por majorar referidos tributos federais. Ocorre que esse aumento do lucro real e dos valores a recolher a título de IRPJ e CSLL corresponde ao próprio aumento patrimonial experimentado pelo contribuinte (aumento de margem), o que, em minha leitura, deveria ser objeto de tributação.

De toda forma, e mantendo o rigor a respeito da pergunta a que se pretende responder com a presente pesquisa, a partir das alterações promovidas pela LC n. 160/2017 e do entendimento firmado pelo STJ no Tema n. 1.182, essa diferença verificada entre os cenários (i), (ii), (iii) e (iv) acima, se refere, justamente, aos valores que poderão ser excluídos na determinação do lucro real.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das alterações promovidas pela LC n. 160/2017 e do entendimento manifestado pelo STJ no Tema n. 1.182, do ponto de vista prático, existem dois cenários que deverão ser observados quando da exclusão dos benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS na determinação do lucro real.

O primeiro deles se refere aos casos em que, para o gozo da benesse tributária, o contribuinte beneficiário deverá repassar no seu preço o valor do tributo desonerado. Nesses casos, seja pela perspectiva do pacto federativo (aplicável ao crédito presumido), seja pela perspectiva da LC n. 160/2017 (equiparação das subvenções de custeio e de investimento para os demais benefícios), nenhum ajuste é necessário (e devido) na determinação do lucro real, e, por consequência, nos valores a recolher do IRPJ e da CSLL, isso porque o preço e o seu impacto tributário já estão ajustados.

Por outro lado, para os benefícios tributários em que o contribuinte não é obrigado a repassar em seu preço a parcela desonerada do ICMS, conforme restou demonstrado, de fato existe um aumento de margem em suas operações, o que acaba por aumentar o lucro real do período e os valores do IRPJ e CSLL a recolher. Dessa forma, ainda que a autorização para excluir referidos valores, em última análise, represente a possibilidade de se excluir o aumento de margem das empresas, ele seria devido, dado o entendimento jurisprudencial atual sobre o tema.

Assim, a partir das conclusões mencionadas, é possível elencar as seguintes recomendações práticas aos contribuintes que gozam de algum benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS e apuram o IRPJ e a CSLL na sistemática do lucro real: (i) não equiparar, para fins tributários, de forma irrestrita e automática, todos os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS a uma subvenção para investimento; (ii) avaliar se o dispositivo legal que regulamenta o benefício eventualmente aproveitado dispõe sobre se a parcela desonerada deverá ser repassada ou não no preço de venda; e (iii) a partir da avaliação prevista no item (ii) *supra*, realizar uma análise contábil e fiscal da matéria em suas operações, com o objetivo de identificar se os benefícios em questão já não impactam a determinação do lucro real da empresa, e por consequência, o valor do IRPJ e da CSLL devidos, sob pena de ter o valor das exclusões glosado pelas autoridades fazendárias, por uma "exclusão em duplicidade", notadamente para aqueles benefícios em que o contribuinte é obrigado a repassar em seu preço o valor da parcela desonerada do ICMS.

5 REFERÊNCIAS

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual (RDTA)**, São Paulo, n. 41, 2019.

BRASIL. **Lei n. 12.973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, [...], e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm.

BRASIL. **Lei Complementar n. 160 de 07 de agosto de 2017.** Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp160.htm.

CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões contábeis e seus reflexos tributários a partir da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 3, n. 5, jan./jun. 2021.

FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. As subvenções para investimento no novo Regulamento do Imposto de Renda. *In*: DONIAK JUNIOR, Jimir (coord.). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018.** São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Subvenções para investimento e os incentivos de ICMS: uma análise da SC Cosit n. 145/2020 e da LC n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual (RDTA)**, São Paulo, n. 48, 2021.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius Aversari. Controvérsias na contabilização de benefícios fiscais e outras subvenções. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis.** São Paulo: MP Editora, 2023.

MEIRA, Thais de Barros; REGINI, Lígia. Reflexos da Lei Complementar n. 160/2017 para fins de apuração do IRPJ e da CSLL relativamente a benefícios de ICMS. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; ANDRADE, José Maria Arruda de; LEÃO, Martha (coord.). **Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual: consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores – aspectos materiais e processuais.** São Paulo: IBDT, 2021.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Subvenções para investimento derivadas de benefícios fiscais de isenções ou reduções – uma análise crítica. *In*: ROCHA, Sergio André (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: controvérsias após a Lei n. 12.973.** São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Tributação de subvenções – Lei Complementar n. 160 x Solução de Consulta Cosit n. 145/2020. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; ANDRADE, José Maria Arruda de; LEÃO, Martha (coord.). **Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual: consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores – aspectos materiais e processuais.** São Paulo: IBDT, 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda.** São Paulo: IBDT, 2020. v. I e II.

PINTO, Alexandre Evaristo. As idas e vindas da contabilização e tributação das subvenções. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis.** São Paulo: MP Editora, 2023.

SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. **Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e na legislação do IRPJ.** 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.