

## Guia acerca da tributação das subvenções

**As subvenções governamentais, tanto positivas quanto negativas, têm sido foco de debates no âmbito jurídico e tributário, especialmente no que se refere ao seu tratamento fiscal para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se pronunciou sobre a tributação (IRPJ e CSLL) das subvenções governamentais em dois momentos, distinguindo a incidência tributária sobre o crédito presumido e sobre as subvenções negativas (isenção, redução da base de cálculo etc.), trazendo novas diretrizes para a sua aplicação.

### 1- O que são subvenções?

De forma resumida, as subvenções consistem em assistências governamentais que, normalmente, possuem natureza pecuniária.

- **Subvenção positiva:** As subvenções tradicionais envolvem a entrega de recursos financeiros, ou seja, a transferência de recursos da administração pública para outrem, um exemplo desse tipo de subvenção é o crédito presumido de ICMS.
- **Subvenção negativa:** As subvenções governamentais negativas especificamente, consistem em benefícios concedidos pelo governo sob a forma de redução de obrigações fiscais, sem um desembolso financeiro direto, ou seja, se manifestam como uma renúncia fiscal ou redução de encargos tributários por parte do governo, como por exemplo a redução de alíquota, isenção e diferimento de ICMS.

### 2- Quais as modalidades de subvenção?

Tradicionalmente, a RFB distingue as subvenções entre subvenções para investimento e custeio.

- **Subvenção de custeio:** Subvenções para custeio seriam aquelas que apenas reduzem o custo do ICMS, por exemplo, e não estão vinculadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
- **Subvenção de investimento:** Subvenções para investimento estão vinculadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

### 3- Qual era o entendimento da RFB acerca da tributação das subvenções?

Historicamente a RFB, entende que apenas as subvenções para investimento não devem compor a base de cálculo dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

### 4- O que a LC nº 160/2017 trouxe de inovação para o tema?

Com a publicação da LC nº 160/2017, restou expressamente previsto que todos os benefícios de ICMS fossem classificados como subvenções para investimento, desde que registrados em conta de reserva de lucros e destinados ao aumento do capital social ou à absorção de prejuízos, eliminando a distinção entre subvenções para investimento e para custeio.

Eliminada a diferenciação, em relação ao IRPJ, a previsão de que as subvenções para investimento não seriam computadas na determinação do lucro real e de que para o PIS e COFINS existiria uma "isenção" sobre a receita dessa subvenção, passou a ser utilizada pelos contribuintes para qualquer tipo de benefício do ICMS.

### Guia acerca da tributação das subvenções

#### 5- O que o STJ julgou em 2018?

Por meio do EREsp nº1.517.492/PR (sem efeito repetitivo), o STJ reconheceu que o crédito presumido do ICMS não deve sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL, independentemente de qualquer previsão legal. De acordo com o STJ, a cobrança do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS fere o pacto federativo.

Essa decisão permitiu que as empresas amparadas por decisões similares excluíssem o crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de qualquer requisito legal, até mesmo a constituição de reserva de lucros.

Julgamento finalizado: Não incide IRPJ e CSLL sobre o crédito presumido

#### 6- A RFB passou a observar o entendimento do STJ e a LC nº 160/2017?

Não. Em que pese o cenário favorável aos contribuintes, após a edição da Lei Complementar, bem como entendimento firmado pelo STJ, a RFB não se deu por satisfeita e contrariando o exposto, por meio de Soluções de Consulta esclareceu que, mesmo após a edição da LC 160/2017, somente as subvenções para investimento seriam passíveis de exclusão dos tributos federais.

#### 7- O STF já analisou o tema?

Sim. Em 2021, referido caso foi julgado, RE 835.818 (tema 843), e o STF chegou a formar maioria para reconhecer que o crédito presumido do ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, propondo pela fixação da seguinte tese: "Surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão, na base de

cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS".

Todavia, houve o pedido de destaque por um dos Ministros, o que significa que o julgamento será reiniciado e deve ser concluído ainda neste ano. Há uma tendência nesse sentido.

Primeiro julgamento: Não incide PIS e Cofins sobre o crédito presumido

Status atual: Julgamento reiniciado

#### 8- O que o STJ julgou em 2023?

Até 2023, apenas o crédito presumido de ICMS, mencionado no tópico 6, havia sido debatido pelos tribunais superiores.

Buscando a extensão desse entendimento a outros benefícios fiscais de ICMS, os contribuintes levaram a questão ao STJ. Em resposta, o tribunal julgou o Tema 1.182, afirmando que a exclusão dos créditos presumidos sem requisitos não se estenderia automaticamente a outros incentivos fiscais, como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção e diferimento (as chamadas subvenções negativas). Para esses casos, ainda deveriam ser observadas as disposições previstas no artigo 30 da Lei nº 14.789/23.

Julgamento: Não incide IRPJ e CSLL sobre as subvenções negativas, desde que constituída reserva de subvenções.

### Guia acerca da tributação das subvenções

#### 9- O que mudou com a publicação da Lei nº 14.789 em dezembro de 2023?

A referida lei revoga as disposições da Lei 12.978/2014 que permitiam a exclusão das subvenções da determinação do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Revoga, também, o dispositivo que classificava todos os benefícios fiscais do ICMS como subvenções para investimento, estabelecendo que subvenções para investimento são somente aquelas atreladas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Por fim, prevê que as receitas de subvenções de investimento geram um crédito que poderá ser utilizado para o abatimento de tributos federais. Assim, podemos listar como as principais consequências:

- Independentemente do tipo de subvenção de ICMS, atualmente não há previsão na legislação que ampare a sua exclusão da determinação do lucro real (IRPJ e CSLL) e da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.
- A legislação passou a criar uma diferenciação expressa do que entende como subvenção de investimento, a qual deve ser compreendida como aquela vinculada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
- Apenas as subvenções para investimento geram créditos que podem ser utilizados para o abatimento de tributos federais. As subvenções para custeio não geram créditos.

#### 10- Qual foi o posicionamento da RFB no Ato Declaratório Interpretativo nº 04/2024?

A Receita Federal publicou, em 26/12/2024, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2024, esclarecendo que somente as subvenções de ICMS classificadas como investimento e que resultem em **acréscimo patrimonial** podem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esse entendimento aplica-se às subvenções para investimento mencionadas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, ou seja, **aos exercícios até dezembro de 2023, anteriores às alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023**. Vale lembrar que, para o referido período, todas as subvenções eram tratadas como para investimento, desde que observados os requisitos.

Com o Ato Declaratório, a RFB passou a associar a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a um critério adicional: o reconhecimento de **"acréscimo patrimonial"**.

Essa posição **está em desacordo com a decisão do STJ no Tema 1.182**, que permite a exclusão de incentivos negativos de ICMS (como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, etc.), desde que cumpridas as condições previstas pela Lei Complementar nº 160/2017 e Lei nº 12.973/2014, **sem qualquer menção à exigência de acréscimo patrimonial**, como agora pretende exigir a Receita Federal, o que reforça a importância de que as empresas se resguardem de possíveis autuações por meio de uma ação judicial.