

ENTENDA A

Lei das Subvenções

Lei nº 14.789/2023



SILVEIRA ATHIAS

SILVEIRA, ATHIAS, SORIANO DE MELLO,
BENTES, LOBATO & SCAFF - ADVOGADOS



No dia 1º de janeiro de 2024, entrou em vigor a Lei nº 14.789/2023, oriunda da Medida Provisória nº 1.185/2023 (conhecida como MP das Subvenções), aprovada pelo Senado em 20 de dezembro de 2023 e sancionada pelo Presidente da República no dia 29 do mesmo mês.

Tal legislação instituiu novo regime fiscal para as subvenções concedidas pelos entes federativos, estabelecendo a incidência de tributos federais sobre as receitas de subvenções para investimento, independentemente da sua natureza, possibilitando que o contribuinte apure um crédito fiscal, caso preencha determinados requisitos.

Para ajudar com a adequação à nova norma, o nosso Time Tributário elaborou um breve guia.



O que são subvenções

As subvenções são um tipo de benefício tributário concedido pelos governos municipais, estaduais e federal, que oferecem a redução ou isenção de tributos em contrapartida à instalação ou ampliação de empreendimentos em determinados locais.

Trata-se de um auxílio financeiro que visa ajudar as entidades públicas ou particulares a desenvolver determinadas atividades.

Na prática, as empresas podem contabilizar essas subvenções para diminuir o pagamento de tributos federais, o que beneficia não apenas a produção de bens e serviços, mas também a sua comercialização.

Custeio x Investimento

Uma das principais alterações da Lei nº 14.789/2023 foi a distinção entre as despesas de custeio e de investimentos, prevendo que, a partir de agora, existirá a possibilidade de creditar fiscalmente apenas as subvenções para investimento, que se destinam a implantar ou expandir empreendimento econômico.

Os valores dos incentivos fiscais que forem utilizados para despesas de custeio (como a folha de pagamento, por exemplo) não podem ser abatidos da base de cálculo de tributos federais.

SEGUNDO O TEXTO LEGAL, CONSIDERA-SE:

■ **Implantação:** o estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento da atividade a ser explorada pela pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção; e

■ **Expansão:** a ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;

A lei determina, ainda, o cumprimento de requisitos de habilitação para o controle do tipo de investimento, como:

- A empresa deve ser beneficiária de subvenção para investimento concedida por ente federativo;
- Haja ato de concessão do benefício editado anteriormente à data de implantação ou expansão do empreendimento econômico; e
- Haja ato que estabeleça, expressamente, condições e contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica relativas à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

A Receita Federal (RFB) poderá indeferir a habilitação caso a empresa não atenda aos requisitos, assim como poderá cancelá-la na hipótese em que os requisitos deixem de ser atendidos. Se não houver resposta da RFB sobre a habilitação em 30 dias, o pedido será considerado aprovado.



Base de Cálculo dos Tributos Federais

O texto normativo revogou as leis que previam a exclusão das receitas decorrentes de incentivos fiscais, estabelecendo, assim, que as subvenções devem ser consideradas na base de cálculo de impostos federais como o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS (Contribuição ao Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público).

Apenas se a subvenção for para investimentos, a empresa poderá obter crédito fiscal para compensar com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil ou solicitar reembolso em dinheiro.

Cálculo do crédito fiscal

Para calcular o crédito fiscal, que é determinado aplicando-se uma alíquota de 25% relativa ao IRPJ sobre as receitas de subvenção, é necessário que as receitas da empresa estejam vinculadas à implementação ou à expansão do empreendimento econômico. Além disso, essas receitas não devem ultrapassar o valor da subvenção recebida, o próprio crédito fiscal calculado e eventuais benefícios de IRPJ.

O crédito deverá ser apurado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa ao período de reconhecimento das receitas de subvenção.

A empresa deverá cumprir as exigências previstas na Lei nº 14.789/2023, regulamentadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.170/2023 para fazer jus ao crédito fiscal, que poderá ser utilizado para compensar débitos federais próprios ou ser ressarcido em dinheiro.

Autorregularização e transação tributária especial

Os débitos tributários não lançados apurados em decorrência de exclusões em dissonância com a nova lei poderão ser objeto de autorregularização pelos contribuintes antes do lançamento, que poderão realizar o pagamento em dinheiro, com 80% de desconto, em até 12 parcelas mensais e sucessivas. Também haverá a opção de pagar 5% do total devido em cinco parcelas, sem reduções, e os 95% restantes serem quitados com 50% de desconto, em 60 meses ou com 35% de desconto em 84 meses.

Em qualquer caso, a adesão à autorregularização implicará confissão irrevogável e irretratável dos débitos indicados em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável.

A lei prevê, ainda, a possibilidade de o Ministério da Fazenda propor uma transação tributária especial para o pagamento facilitado do estoque de créditos que forem abatidos em desacordo com a lei, conforme regulamentação a ser expedida.

Assim, se o contribuinte optar por aderir à transação, a abrangência desta se estenderá aos créditos inscritos em dívida ativa ou sujeitos a ação judicial, recurso administrativo ou embargos à execução fiscal.

Tal transação contemplará os processos pendentes de julgamento definitivo até 31 de maio de 2024. Aqueles que aderirem poderão realizar o pagamento nos mesmos moldes da autorregularização, o que implicará na renúncia do direito em que se fundar o contencioso administrativo e judicial, com o encerramento do litígio.

Transição

Os valores excluídos com base na legislação anterior devem permanecer sendo registrados em reserva de incentivos não distribuível.



E os incentivos fiscais concedidos pela SUDAM, SUDENE e ZFM?

O texto da lei deixa claro que a mudança não impede o uso de incentivos fiscais concedidos por lei específica relativos a tributos federais, como aqueles concedidos pela Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) ou aqueles ligados à Zona Franca de Manaus (ZFM).

Todavia, serão alcançados pela alteração legislativa os incentivos fiscais de ICMS nas regiões das Superintendências regionais.

Antes e depois da alteração legislativa

O que previa a legislação anterior

As subvenções para custeio não eram tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, sem a necessidade de contrapartidas ou condições;

As subvenções para investimento eram excluídas da base de cálculo de IRPJ e CSLL, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais e tal reserva fosse utilizada para absorção de prejuízos contábeis ou aumento de capital social (art. 30, caput da Lei nº 12.973/2014);

As subvenções de investimento não integravam a base de cálculo do PIS e da COFINS - art. 1º, §3º, inciso X da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e art. 1º, §3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2002 (Cofins);

Os incentivos fiscais de ICMS eram considerados subvenções para investimento e, por isso, eram isentos de IRPJ e CSLL em condições específicas, independentemente de terem sido concedidos para estimular ou expandir empreendimento econômico (art. 30, §4º da Lei nº 12.973/2014).

O que passou a prever a Lei nº 14.789/2023

Revogou as normas que previam a exclusão das receitas de subvenção para investimento da base de cálculo dos tributos federais,¹ alterando a tributação incidente sobre os incentivos fiscais concedidos pelos entes federativos. Portanto, definiu:

A plena incidência de IRPJ e CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS, incluindo as subvenções para investimento;

Caso observados os requisitos legais (abaixo) para a qualificação como subvenção para investimento, pode ser apurado crédito fiscal de 25% de IRPJ, calculado sobre a depreciação do investimento relativo à subvenção. Tal crédito não se sujeitará à tributação federal.

¹ Normas revogadas: artigo 30 da Lei 12.973/2014 (IRPJ/CSLL) e os incisos X do § 3º do artigo 1º da Lei 10.637/2002 e IX do § 3º do artigo 1º da Lei 10.833/2003 (PIS e Cofins).

OS REQUISITOS SÃO:

A subvenção deverá ser decorrente de “implantação ou expansão do empreendimento econômico subvencionado por ente federativo” (artigo 2º, III, “a”);

A habilitação da pessoa jurídica dependerá de ato concessivo da subvenção anterior à implantação ou à expansão do empreendimento econômico e que estabeleça expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico (artigo 4º, II e III);

Na apuração do crédito fiscal somente poderão ser computadas as receitas relacionadas às despesas de depreciação, amortização ou exaustão ou de locação ou arrendamento de bens de capital, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico e que tenham sido computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (artigo 8º, I e II).

Pontos de discussão

Aumento de carga tributária

A alteração legislativa acarretou substancial aumento de carga tributária, notadamente às indústrias, o que impacta no desenvolvimento e na geração de empregos.

As receitas de subvenção serão tributadas por IRPJ (25%) e CSLL (9%) e PIS/COFINS em 9,25% (totalizando 43,25%) para que possam ser gerados créditos de IRPJ (25%), se atendidos os requisitos legais.

Portanto, mesmo que o contribuinte satisfaça os critérios para a apuração do crédito, ainda assim este não corresponde, e nem mesmo se aproxima, do valor que deverá ser despedido com a tributação.

Créditos presumidos de ICMS

A lei não distinguiu o modo de concessão da subvenção por investimento (por redução de base de cálculo, isenção etc.), o que gera dúvidas se será aplicado também às subvenções por crédito presumido.

Ocorre que o STJ já havia decidido - no EREsp 1.517.492/PR, relatado pela Ministra Regina Helena (ratificado pelo Tema 1182 de recursos repetitivos) -, que os créditos presumidos não se constituem em subvenções passíveis de serem tributadas pelo IRPJ e pela CSLL.

Logo, entendemos que este é um ponto passível de judicialização, pois já há entendimento firmado no sentido de que essa tributação violaria o pacto federativo (art. 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal), uma vez que constitui forma indireta de a União reduzir benefícios concedidos pelos Estados.

Quanto à tributação pelo PIS e pela COFINS, igualmente nos parece que há um conflito entre a lei e a jurisprudência, considerando a posição firmada do STJ de que o crédito presumido de ICMS também não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS, observado que tal crédito não caracteriza acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculos de tais contribuições, além do que viola o pacto federativo.

Inclusive, a possibilidade de exclusão de crédito presumidos de ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS aguarda julgamento pelo STF do Recurso Extraordinário nº 835.818 (Tema 843 de repercussão geral).

Problema de fluxo de caixa

Na prática, a lei determina que seja ofertada à tributação federal uma “receita” que não entrou efetivamente no caixa das empresas, mas um valor que deixou de ser pago (renúncia fiscal). Ou seja, a União pretende que se pague tributo pelo que a empresa não recebeu, o que ensejará descapitalização.

As subvenções não constituem ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, das quais o beneficiário pode dispor livremente.

Embora a diminuição do passivo seja anotada contabilmente como ingresso, isto não tem o condão de transformá-la em receita para fins jurídicos. O conceito jurídico de receita não está vinculado ao conceito contábil, como já decidido pelo STF.

As disposições da Lei nº 14.789/2023 implicaram em uma desvirtuação do conceito constitucional de receita, previsto no art. 195, inciso I, alínea “b” da CF, o que pode ser objeto de ações judiciais.



Violação ao pacto federativo

Ao prever que benefícios fiscais concedidos por outros entes da federação sejam passíveis de tributação federal, a lei viola o pacto federativo, isto é, a autonomia dos entes públicos subnacionais de concederem benefícios fiscais para atrair investimentos regionais.

Se Estados têm a prerrogativa de tributar, também têm o poder de conceder incentivos fiscais a estes tributos, visando à atração de empregos e o desenvolvimento para regiões mais remotas, nas quais as empresas muitas vezes não se instalariam sem o estímulo estatal.

Há, portanto, interferência da União sobre recursos que são dos Estados por imposição constitucional.

Violação à segurança jurídica

A lei trouxe intensa insegurança jurídica ao não expressamente excetuar da tributação as hipóteses já decididas pelos Tribunais superiores.

Isto porque diversos contribuintes possuem decisões transitadas em julgado, com base no EREsp nº 1.517.492, que lhes garantem o direito de os seus créditos presumidos não serem tributados pelo IRPJ e CSLL. Logo, com o advento da nova lei, passou a haver um conflito entre o disposto na lei atual e à matéria acobertada pela coisa julgada no que se refere ao pacto federativo e à imunidade recíproca. Tal assunto também poderá ser objeto de novas ações judiciais.

O novo regime fiscal se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e aos fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2024, mantendo-se o regramento anterior aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2023.

**PARA SABER MAIS E SANAR QUAISQUER DÚVIDAS,
ENTRE EM CONTATO COM NOSSO TIME TRIBUTÁRIO:**

- ✉ Fernando Scaff: scaff@silveiraathias.com.br
- ✉ Afonso Lobato: afonso Lobato@silveiraathias.com.br
- ✉ Eduarda Tupiassu: eduarda.tupiassu@silveiraathias.com.br
- ✉ Sérgio Mendes: sergio.mendes@silveiraathias.com.br

SILVEIRA ATHIAS

SILVEIRA, ATHIAS, SORIANO DE MELLO,
BENTES, LOBATO & SCAFF – ADVOGADOS

