

TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

Kiyoshi Harada

A lei 4.320/64 regula as subvenções, classificando-as em sociais e econômicas. A jurisprudência sobre a tributação de subvenções, especialmente do ICMS, é controversa.

1. O QUE É SUBVENÇÃO

As subvenções são reguladas pela lei 4.320/64 que traça normas gerais de direito financeiro, recepcionada pelo § 9º, do art. 165 da CF.

Nos termos do § 3º desse art. 12 consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas distinguindo-se como:

I - Subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - Subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. As subvenções econômicas, por sua vez, se subdividem em subvenções para investimento que são auxílios pecuniários concedidos pelo Poder Público para implementação e expansão e empreendimento econômicos privados, com o objetivo de incrementar o desenvolvimento de determinadas regiões carentes de progresso. As subvenções de custeio ou corrente caracterizam-se como auxílios pecuniários concedidos pelo Poder Público para custeio de despesas de manutenção das atividades das empresas privadas, com o objetivo de auxiliar o exercício regular de suas atividades.

Importante assinalar que o art. 19 da lei 4.320/64 veda que se consigne ajuda financeira na LOA, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções expressamente autorizadas em lei especial.

Por definição legal subvenções para investimentos são auxílios financeiros destinados à implementação ou desenvolvimentos de determinadas regiões carentes de progresso.

Vê-se, portanto, que não é razoável a pretensão do fisco de tributar os valores percebidos do poder público a esse título.

Entretanto, essa matéria é bastante controvertida na jurisprudência dos tribunais, principalmente, quando se trata de subvenção para investimento concedido pelo poder público estadual com reflexo na base de cálculo de tributos Federais.

Essas subvenções estaduais se revestem de várias modalidades: créditos presumidos, isenções, reduções da base de cálculo, reduções de alíquota e diferimento do ICMS.

Uma questão bastante polêmica é a que inclui o valor do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o fundamento de que esse incentivo fiscal por implicar redução da carga tributária, acarreta indiretamente, aumento do lucro da empresa. Trata-se de um argumento que nada tem de jurídico, violador da finalidade da subvenção econômica para investimento.

Essa equivocada jurisprudência foi superada pela 1ª seção do STJ que nos ERESP 1.517.492/PR assinalou que “ao considerar tal crédito como lucro ... sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado - Membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”.

Realmente, atenta contra o princípio da razoabilidade, um limite imposto à ação do próprio legislador, conceder uma subvenção econômica com a mão direita, e com a mão esquerda elevar a carga tributária de outros tributos.

Cumpra observar que o STJ não permite a extensão do decidido no AREsp 1.517.792-PR (crédito presumido do ICMS) às hipóteses de isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquota e diferimento, apesar de ter idêntica natureza do crédito presumido, conforme Recurso Especial julgado sob a sistemática de recursos repetitivos (REsp 19451/RS – Tema 1.182)

No que tange à exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a decisão do STJ é soberana, pois, o STF decidiu que essa questão é de natureza infraconstitucional, negando a existência de repercussão geral (RE 1.052.277/SC).

Entretanto, em caso semelhante, o STF inaugurou a tese do século dispondo sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-PASEP/Cofins (RE 574.706-PR julgado sob a sistemática de repercussão geral).

Essa tese do século deu origem a uma onda de exclusões, aparentemente, sem fim.

Nunca conseguimos concordar com a tese do século, mas, sustentamos que, por coerência, deveria excluir o valor do PIS/Cofins da sua própria base de cálculo que é bem mais grave do que incluir o ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

Esse nosso posicionamento foi adotado pelo juiz Federal de Limeira que determinou essa exclusão invocando a nossa doutrina. A referida decisão pioneira espalhou-se pelos tribunais do país e o tema é hoje discutido no STF.

Legislação tributária caótica e jurisprudência conflitante contribuem para o esvaziamento da finalidade da subvenção econômica na modalidade de investimento.

O art. 30 da lei 12.973/14 dispunha que “as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computados na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 175-A da lei 6.404, de 16/12/1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - Absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absolvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - Aumento de capital social”.

O primeiro grande defeito dessa norma é fazer a referência a subvenções para investimento, “inclusive mediante isenção ou redução de impostos” que pode levar o

intérprete a entender que outras modalidades de subvenção para investimento serão computadas na determinação do lucro real.

O segundo defeito grave dessa norma é a utilização de subvenção econômica para duas finalidades apontadas que escapam do objetivo desse incentivo fiscal expresso no § 4º do art. 12 da lei 4.320/64, que tem a natureza de lei complementar do ponto de vista material.

Esse art. 30 comentado faz referência a não inclusão do valor de subvenção na determinação do “lucro real”.

O que para nós é claro no sentido de limitar o benefício fiscal à exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para outros esse preceito daria margem à exclusão do valor do benefício da base de cálculo do PIS-PASEP/Cofins.

Tese nesse sentido foi acolhida recentemente pelo juízo da 3ª vara Federal do Amazonas que determinou a exclusão do valor do FMM - Fundo de Manutenção da Marinha Mercante, uma subvenção econômica para investimento, da base de cálculo do IRPJ, do CSLL e do PIS – PASEP/Cofins (Proc. 1017334-28.2024.4.01.3.200).

A douta decisão é equivocada ao estender o benefício da exclusão do lucro real, figura típica do IRPJ, para a base de cálculo de outros tributos, como PIS-PASEP e Cofins, cujo fato gerador é o faturamento/receita bruta, ou seja, o valor da operação mercantil descabendo a cogitação de lucro real.

Posteriormente, a LC 160, de 7-8-2017 acrescentou os §§4º e 5º ao art. 30 da lei 12.973/14:

“§ 4º Os incentivos ou benefícios 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.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”.

Os parágrafos transcritos vieram corrigir, com efeito retroativo, a inadequada redação do caput do art. 30 que criticamos anteriormente.

Finalmente, a lei 14.789, de 29/12/23, revogou expressamente o art. 30 da lei 12.973, de 13/5/14.

Essa nova lei de 2023 dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico, em perfeita harmonia com o § 4º, do art. 12 da lei 4.320/64, lei materialmente complementar.

Isso significa que qualquer lei ordinária que desvirtue a finalidade de subvenção para investimento tal como definida no § 4º, do art. 12 da lei 4.320/64 será inconstitucional, por implicar invasão de competência do legislador complementar.

Por derradeiro, para pôr cobro aos litígios tributários, dispõe o seu art. 11:

“O valor do crédito fiscal não será computado na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidores Públicos (Contribuição para o PIS/PASEP) e de Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS)”.

Esperamos que com essa regra clara do art. 11 da lei 14.789/23 cessem as demandas judiciais envolvendo a dedução dos benefícios fiscais da base de cálculo não só do IRPJ e da CSLL, como também da base de cálculo de outros tributos aí referidos.

Colaboração de:

Maurílio de Souza Diniz

Diretor Gerencial SINPAPEL