

DESVENDANDO O MUNDO DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS NO BRASIL: INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SEUS DESAFIOS

Raquel Félix Porto Gomes Lopes^a e Gabriel Fernandes Rodrigues^b

^a *Mestranda, Fucape Business School, Rio de Janeiro, Brasil, raquelfelix.220@gmail.com*

^b *Mestrando, Fucape Business School, Rio de Janeiro, Brasil, rodriguesfgabriel@gmail.com*

Resumo

As subvenções governamentais, transferências de recursos do Estado para empresas, setores ou indivíduos, se configuram como instrumentos de política pública com impactos diversos na economia e na sociedade brasileira. Ao longo da história, esses programas sofreram transformações, desde sua expansão em diversos setores nas décadas de 1960 e 1970 até o foco na governança, transparência e controle social na década de 2010.

Este trabalho visa aprofundar a análise da tributação das subvenções governamentais no modelo de incentivos fiscais no Brasil, explorando seus tipos, impactos, desafios e perspectivas.

Por meio de uma revisão abrangente e da análise de dados e legislações históricas e atuais, o estudo busca contribuir para a compreensão crítica desses mecanismos e seus efeitos na sociedade.

Palavras-chave: subvenção; benefício fiscal; contabilidade; tributação.

1. INTRODUÇÃO

As subvenções governamentais, também conhecidas como subsídios, consistem em transferências de recursos do Estado para empresas, setores ou indivíduos, com o objetivo de estimular a produção, o consumo ou a adoção de determinadas atividades. No Brasil, esses programas assumem diversas formas, como subsídios diretos, isenções fiscais, créditos subsidiados e subvenções à infraestrutura, conforme expõe o CPC 07, (R1).

Ao longo da história, as subvenções governamentais no Brasil sofreram diversas transformações. Nas décadas de 1960 e 1970, ocorreu uma expansão significativa desses programas em diversos setores, como agricultura, indústria e transporte. Essa expansão buscava estimular o desenvolvimento econômico e social do país.

No entanto, a partir da década de 1980, surgiram questionamentos sobre a efetividade e a eficiência das subvenções. Pesquisas realizadas por Medeiros e Ferreira (2012) indicaram problemas como a falta de direcionamento dos recursos, a distorção na alocação de verbas e o desperdício de dinheiro público.

Diante desses desafios, as décadas de 1990 e 2000 foram marcadas por reformas e aprimoramentos na gestão das subvenções. O foco se direcionou para a racionalização dos programas, o aumento da transparência e o fortalecimento dos mecanismos de controle social. Em um contexto de crise fiscal e social na década de 2020, as subvenções governamentais assumem novos desafios e perspectivas. O problema se apresenta na medida em que parte dessa ajuda vinda do Estado deve voltar para o próprio Estado em forma de tributo.

Shingai (2023) aponta que o tratamento tributário dos benefícios fiscais e subvenções para investimento se tornou uma das principais controvérsias entre fisco e contribuinte nas últimas décadas. O crédito presumido de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) está no centro dessa discussão. Afinal, qual a sua natureza jurídica? Seria de fato uma subvenção? Estaria enquadrado nos princípios necessários para inclusão na base de cálculo dos tributos federais?

Ao longo da história, as subvenções e isenções fiscais no Brasil passaram por diversas transformações, acompanhando as mudanças conjunturais e os diferentes modelos de desenvolvimento adotados pelo país. Na última década, em particular, observa-se uma crescente abertura em relação à utilização desses instrumentos, com a implementação de novas medidas e a revisão de legislações preexistentes (Fernandes, 2022). Para compreender o tratamento tributário adequado às subvenções governamentais para investimento e aos

benefícios fiscais de ICMS, foi realizada uma análise das legislações, julgados e jurisprudência ao longo dos anos.

Esse estudo se justifica, pois, as subvenções e isenções fiscais se configuram como instrumentos de política pública utilizados pelo governo para estimular determinados setores da economia, promover o desenvolvimento social ou alcançar outros objetivos específicos. No Brasil, esses mecanismos assumem diversas formas, desde transferências monetárias diretas até a redução ou eliminação de tributos.

O objetivo desse artigo é analisar a abertura entre subvenções, isenções e mudanças legislativas recentes no Brasil, explorando as motivações por trás dessa tendência, seus impactos e os desafios que se apresentam para a efetividade e a eficiência desses mecanismos.

2. SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

As raízes das subvenções governamentais no Brasil remontam ao período colonial, quando a Coroa Portuguesa concedia privilégios e isenções fiscais a empresas que exploravam setores considerados essenciais, como a produção de açúcar e mineração. No período imperial, essa prática se intensificou, com o objetivo de impulsionar a industrialização e a modernização do país.

Durante o século XX, as subvenções ganharam ainda mais importância, especialmente nas décadas de 1960 e 1970, sob a égide do regime militar. Nesse período, o Estado brasileiro adotava uma estratégia desenvolvimentista, na qual as subvenções eram utilizadas para financiar grandes projetos de infraestrutura, como usinas hidrelétricas e rodovias, além de estimular a produção industrial em diversos setores.

Do ponto de vista econômico, as subvenções governamentais podem gerar impactos positivos e negativos. Por um lado, podem contribuir para o crescimento econômico, a geração de empregos, o aumento da competitividade das empresas e a redução da pobreza. Por outro lado, podem gerar distorções no mercado, ineficiências na alocação de recursos públicos e incentivar atividades antieconômicas (Nascimento, 2013).

No Brasil, os efeitos das subvenções na economia são objeto de debates frequentes. Gomes et.al (2014) apontam que, em alguns casos, as subvenções podem ter contribuído para o desenvolvimento de setores estratégicos, como a agricultura e a indústria aeronáutica. No entanto, também afirmam que há críticas de que as subvenções, em muitos casos, foram utilizadas de forma ineficiente e beneficiaram grandes empresas em detrimento de pequenos produtores e consumidores.

As subvenções governamentais também podem ter um impacto significativo na esfera social. No Brasil, diversos programas sociais são financiados por meio de subvenções, como o Bolsa Família, o Programa Minha Casa Minha Vida e o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE). Esses programas têm como objetivo reduzir a pobreza, promover a inclusão social e garantir o acesso a direitos básicos como educação, alimentação e moradia.

Embora os programas sociais financiados por subvenções tenham contribuído para melhorar a qualidade de vida de milhões de brasileiros, também existem desafios a serem enfrentados. De acordo com Medeiros e Ferreira (2012), a burocracia excessiva, a má gestão dos recursos e a falta de acompanhamento das famílias beneficiárias são alguns dos problemas que podem comprometer a efetividade desses programas.

As subvenções governamentais também estão intimamente relacionadas à esfera política. Nascimento (2013) defende que a distribuição de subvenções pode ser utilizada como ferramenta para conquistar o apoio de determinados setores da sociedade, influenciar decisões políticas e fortalecer bases de apoio eleitoral. No Brasil, essa prática tem sido denunciada como forma de clientelismo político e corrupção.

É importante que a concessão de subvenções governamentais seja feita de forma transparente, criteriosa e com base em estudos técnicos que comprovem sua efetividade e impacto social. A sociedade civil e os órgãos de controle devem exercer um papel vigilante para garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma responsável e eficiente.

2.1 TIPOS DE SUBVENÇÃO

No universo contábil e fiscal brasileiro, a distinção entre subvenção para custeio e subvenção para investimento se apresenta como um elemento crucial para a correta classificação contábil, tributação e análise do impacto financeiro nas empresas. Por meio desta análise aprofundada, serão desvendadas as nuances que separam esses dois tipos de subvenções, explorando suas características, implicações e aplicações práticas.

A subvenção para custeio, também conhecida como subvenção de funcionamento ou correntes, tem como objetivo principal auxiliar as empresas na cobertura de suas despesas do dia a dia, como pagamento de salários, aluguel, energia elétrica, matérias-primas e outros custos operacionais. Essa modalidade de subvenção visa garantir a continuidade das atividades da empresa e, conseqüentemente, o cumprimento de seus objetivos.

Além disso, são destinadas ao financiamento das despesas correntes da empresa, não gerando ativos permanentes. Consideradas receitas operacionais para fins contábeis, acabam

por impactar diretamente o lucro da empresa no período em que é recebida, e são sujeitas à tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na forma prevista na legislação vigente.

Em contrapartida à subvenção para custeio, a subvenção para investimento, também conhecida como subvenção de capital, tem como foco principal estimular o investimento das empresas em projetos de longo prazo, como aquisição de máquinas e equipamentos, construção de novas instalações, pesquisa e desenvolvimento, entre outros. Essa modalidade de subvenção visa impulsionar o crescimento da empresa e aumentar sua competitividade no mercado.

Ademais, tem a finalidade de financiar investimentos em ativos permanentes, como máquinas, equipamentos, imóveis e outros bens que geram benefícios futuros para a empresa. São classificadas como receitas não operacionais para fins contábeis, geralmente registrada no patrimônio líquido da empresa como reserva de capital. Há um grande debate quanto a tributação desse tipo de subvenção.

A principal diferença entre as subvenções para custeio e investimento reside na destinação dos recursos recebidos. Enquanto a subvenção para custeio financia as despesas do dia a dia da empresa, a subvenção para investimento visa impulsionar projetos de longo prazo que geram benefícios futuros. Essa distinção impacta diretamente na classificação contábil, na tributação e na análise do impacto financeiro das subvenções recebidas pelas empresas.

3. ASPECTOS CONTÁBEIS

As subvenções podem ser apresentadas de diversas formas nas demonstrações financeiras, dependendo de como são tratadas contabilmente. Dependendo das condições associadas à subvenção, pode ser necessário reconhecer a receita relacionada à subvenção em momentos específicos ou ao longo do período em que os custos relacionados à subvenção são incorridos.

As organizações geralmente são obrigadas a fornecer divulgações adequadas sobre as subvenções recebidas, incluindo informações sobre a natureza, condições e impacto financeiro das subvenções em suas demonstrações financeiras. Dependendo da legislação fiscal aplicável, as subvenções podem ter tratamento tributário específico, o que pode afetar a carga tributária da organização.

3.1 NORMATIZAÇÃO CPC 07

Subvenções governamentais, na ótica do CPC 07 (R1), consistem em assistências recebidas por entidades do governo, na forma de transferência de recursos financeiros ou outros bens, que atendem a condições específicas. Essas transferências podem ter como objetivo estimular a produção, a pesquisa, o desenvolvimento ou outras atividades consideradas de interesse público.

A norma classifica as subvenções governamentais em dois grupos principais: subvenções baseadas no desempenho, reconhecidas no resultado do exercício ao longo do período necessário para confrontar com as despesas relacionadas ao cumprimento das condições estabelecidas para a sua concessão; e, outras subvenções, reconhecidas diretamente no patrimônio líquido como reservas de capital, geralmente quando não há relação direta com despesas específicas.

O reconhecimento contábil dos incentivos fiscais depende de alguns fatores, conforme o item 38 do CPC 07 (R1). Embora não trate expressamente de benefícios fiscais de ICMS e sim redução de IRPJ, o entendimento é que pode ser aplicado o mesmo conceito de contabilização, pois se refere a redução ou isenção de tributo.

Isso posto, a subvenção nesse caso deve ser reconhecida diretamente na receita, podendo ser classificada em reserva de incentivos fiscais no patrimônio líquido, após transitar pelo resultado, para atendimento da legislação tributária. Porém, essa reserva fica restrita e a empresa impedida de distribuir ou remunerar seus sócios ou acionistas com o valor da subvenção.

3.2 RECEITA CONTÁBIL X RECEITA TRIBUTÁVEL

No universo contábil e fiscal, os conceitos de receita contábil e receita tributável se apresentam como elementos essenciais para a apuração do lucro e o cumprimento das obrigações fiscais. Para resposta à controvérsia apresentada, compreender as distinções entre esses termos é fundamental para empresas e profissionais da área, a fim de evitar interpretações errôneas e garantir a correta escrituração contábil e a apuração dos impostos.

A receita contábil, definida pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), representa o total das entradas brutas de recursos auferidas pela empresa em um determinado período. Essa abrangência inclui não apenas as receitas provenientes da venda de produtos ou serviços, mas também outras fontes de geração de riqueza, como subvenções.

A receita tributável, por sua vez, é definida pela legislação fiscal, servindo como base de cálculo para a apuração de impostos, como o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Essa base de cálculo é obtida a partir da receita contábil, realizando ajustes para incluir ou excluir determinados valores, conforme as regras fiscais. Aqui são consideradas entradas de recursos pelo exercício de suas atividades, integram ao patrimônio sem reservas, condições ou compromissos.

O artigo 12 do DL 1.598 de 1.977 define receita tributável como atividades pagas, justamento o oposto de subvenção, que compreende uma transferência de pecúnia ou recurso para um determinado fim, sem caráter remuneratório ou compensatório.

4. CONTROVÉRCIA TRIBUTÁRIA

No universo do Direito Tributário Brasileiro, a tributação dos benefícios fiscais de ICMS se configura como um tema controverso e em constante mutação. Essa questão, que gera debates acalorados entre especialistas, empresas e o governo, impacta significativamente as finanças públicas e a competitividade das empresas.

O ponto central do debate gira em torno da base de cálculo dos tributos federais, como o IR e a CSLL. A divergência reside em determinar se os benefícios fiscais de ICMS devem ou não ser incluídos na base de cálculo desses tributos federais.

A questão da tributação dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo de tributos federais ainda é objeto de debate e decisões judiciais divergentes. O Supremo Tribunal Federal (STF) ainda não se pronunciou definitivamente sobre o tema, o que gera incerteza jurídica para as empresas.

A controvérsia sobre a tributação dos benefícios fiscais de ICMS no Brasil é um reflexo da complexa relação entre o sistema tributário, o incentivo ao investimento e a necessidade de arrecadação de receita. A busca por um equilíbrio entre esses interesses é um desafio constante para o governo, o setor empresarial e a justiça brasileira.

4.1 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ANTES DA LEI 14.789/2023

Por se tratar de “governamental”, o ponto de partida será a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Ao

que se refere a subvenção, a referida lei define que as subvenções são concessão de recursos pela administração pública a pessoas físicas ou jurídicas, visando fomentar certas atividades de interesse público.

O Artigo 33 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que a autoridade fiscal pode conceder incentivos fiscais aos contribuintes que investem em atividades consideradas de interesse público. Esses incentivos podem incluir reduções, isenções ou diferimentos de impostos. Embora a lei não utilize especificamente o termo "subvenção" para se referir a esses incentivos, eles podem ser considerados uma forma de subvenção indireta, pois representam uma transferência de recursos do governo para os contribuintes, com o objetivo de estimular determinadas atividades econômicas.

É importante notar que o conceito de subvenções é mais amplo do que as disposições específicas mencionadas acima. Em geral, subvenções podem ser entendidas como qualquer assistência financeira ou não financeira concedida pelo governo a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de promover determinadas atividades ou setores considerados de interesse público.

No contexto do Direito Tributário Brasileiro, as subvenções podem ter implicações tanto para a entidade concedente (o governo) quanto para a entidade beneficiária. Para a entidade concedente, as subvenções correntes são consideradas despesas dedutíveis do lucro tributável. Para a entidade beneficiária, estas subvenções podem ser consideradas renda sujeita à tributação, segundo entendimento do artigo 12 desta legislação.

De acordo com a Lei nº 4.506 de 1964, que institui o Código Tributário Nacional (CTN), o termo "subvenção" não é explicitamente definido ou diretamente abordado. No entanto, o conceito de subvenções pode ser indiretamente inferido de algumas disposições da lei, principalmente em relação à imunidade tributária e à dedução de despesas.

Embora a Lei nº 4.506 de 1964 não defina explicitamente o termo "subvenção", o conceito de subvenções pode ser indiretamente inferido de algumas disposições da lei, principalmente em relação à imunidade tributária e à dedução de despesas. Em seu artigo 44, a legislação cita as atividades que integram as receitas operacionais e, dentre elas, estão as subvenções correntes. Desta forma, distinguem-se das subvenções de investimentos que não são citadas no dispositivo, sendo a primeira alcançada pela tributação federal e a segunda, não tributável.

Em 1977, pela primeira vez fica explícito o tratamento tributário para as subvenções de investimento em um dispositivo legal por meio do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Este estabelece que as subvenções para investimento, quando registradas em conta de reserva de capital, não integravam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso significa que tais subvenções não eram consideradas como lucro para fins tributários.

Nos anos 2000 a RFB (Receita Federal Brasileira) fundamentada pelo CST nº 112 de 1978, determina que o crédito presumido de ICMS deve compor a base de cálculo dos tributos federais com base na sua classificação contábil. De acordo com a norma citada, as subvenções para investimento integram o resultado não-operacional e somente as registradas em reserva de capital não devem ser computadas na determinação do lucro, e portando, não são tributáveis.

A Lei nº 12.973/2014 revogou o Artigo 30 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, estabelecendo que as subvenções para investimento passariam a integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa mudança foi motivada por diversos fatores, como a necessidade de aumentar a arrecadação de impostos, a busca por maior justiça fiscal e o combate à sonegação. A lei definiu subvenção para investimento como qualquer aporte de recursos financeiros ou bens realizados por terceiros, com o objetivo de financiar investimentos da empresa beneficiária, não absorvendo os benefícios fiscais.

No entanto, a Lei nº 12.973/2014 também previu condições para que as subvenções para investimento fossem excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos os requisitos legais: manutenção em conta de reserva de capital por um prazo mínimo de cinco anos e aplicações em investimentos no prazo de cinco anos a contar da data de seu recebimento.

Já a Instrução Normativa RFB nº 1700/2017 não trata especificamente do tema de subvenções para investimento. Seu foco principal é a determinação e o pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), disciplinando também o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014.

Embora a IN RFB nº 1700/2017 não aborde diretamente as subvenções para investimento, no § 7 de seu artigo 198 determina que as subvenções recebidas pelo Poder Público no modelo de benefício fiscal não poderão ser excluídas da apuração do lucro real quando puderem ser livremente movimentadas por seu beneficiário.

No mesmo ano é publicada a LC 160/2017 que foi um marco na tributação dos incentivos fiscais. Seu foco principal é a validação de benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal e a instituição de um novo regime de parcelamento de débitos fiscais. Porém, a LC nº 160/2017 contém disposições que podem ter impacto indireto na tributação de subvenções para investimento.

A lei define incentivo fiscal como qualquer medida que implique redução de carga tributária para o contribuinte, incluindo subvenções para investimento, eliminando assim qualquer dúvida quanto à exclusão da base de cálculo dos impostos federais e dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados aos contribuintes.

4.2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO APÓS A LEI 14.789/2023

Em 2017 havia o entendimento de que a LC 160 teria cessado a guerra fiscal sobre os benefícios fiscais concedidos pelo Estado. Porém, em dezembro de 2023 foi publicada a Lei 14.789/2023, conhecida como "Lei das Subvenções", apresentando mudanças significativas no tratamento das subvenções para investimento no âmbito do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

A Lei nº 14.789/2023 revogou o Artigo 30 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e seus efeitos se aplicam a partir de 1º de janeiro de 2024. Com essa alteração, as subvenções para investimento passam a integrar a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, o que significa que as empresas agora precisam pagar impostos sobre esses recursos recebidos.

As empresas terão que arcar com o pagamento de impostos sobre as subvenções para investimento, incluindo os incentivos fiscais, o que pode afetar sua lucratividade e reduzir o volume de recursos disponíveis para investimentos futuros. A nova legislação aumenta a complexidade da apuração dos impostos relacionados às subvenções para investimento, exigindo das empresas um acompanhamento mais rigoroso das normas e a busca por orientação especializada.

A Lei nº 14.789/2023 também instituiu um crédito fiscal de subvenção para investimento para as empresas que investirem os recursos recebidos em determinados prazos e condições. Esse crédito fiscal pode ajudar a reduzir o impacto da nova tributação, porém há regras e períodos específicos. Segue quadro com as principais alterações.

ANTES DA 14.789/2023		APÓS A 14.789/2023
Tributos federais	Os tributos federais sobre as subvenções de custeio eram isentos	A isenção foi extinta, e surgiu a possibilidade de gerar crédito fiscal restrito para o desconto de impostos de subvenções de investimento
Juros sobre Capital Próprio	Reservas de capital e de lucro eram parte dos cálculos sobre a despesa com JCP	Reservas de capital e de lucro serão parte dos cálculos sobre a despesa com JCP (exceto de incentivo fiscal de doações ou subvenções governamentais para investimentos, ações em tesouraria, entre outros)
Subvenções concedidas pela União, estados, municípios e em relação ao ICMS	Não entravam na base de cálculo de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins)	Entram na base de cálculo de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins)
Uso do crédito fiscal	Não havia limitação para a utilização do benefício.	Limitação temporal para o uso do crédito fiscal. Mesmo que a obra de implantação ou expansão seja concluída no mesmo ano da concessão da subvenção, os créditos só podem ser utilizados a partir do ano seguinte ao reconhecimento das receitas de subvenção.
Passivos	Negociação era mais onerosa e complexa para o contribuinte e envolvia litígios.	Aderindo à transação tributária especial proposta pelo Ministério da Fazenda, serão aceitas as normas futuras da lei, incluindo condições e limites para aproveitamento de créditos fiscais. Caso contrário, a transação pode ser rescindida e os débitos voltam a ser questionados.

Fonte: Elaboração própria.

A mudança na tributação das subvenções para investimento gerou controvérsias e debates, com alguns setores defendendo a manutenção da isenção e outros apoiando a nova tributação. O tema ainda está em discussão e pode sofrer alterações no futuro.

4.3 JURISPRUDÊNCIA

A discussão gira em torno da natureza jurídica do crédito presumido de ICMS. Para alguns, trata-se de uma subvenção para investimento, concedida pelo Estado para estimular o investimento das empresas. Para outros, o crédito presumido configura apenas uma compensação pela diferença de alíquotas do ICMS, não se caracterizando como subvenção. Ao longo dos anos, diversas decisões judiciais foram proferidas sobre o tema, com argumentos e conclusões distintas.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 2013, decidiu, no REsp 1.517.492/PR, que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reconhecendo sua natureza de subvenção para investimento. Essa decisão foi um marco importante para o tema, pois consolidou a tese favorável à não tributação do crédito presumido.

Após a publicação da LC 160/2017, muitas decisões importantes no CARF, STJ e COSIT foram favoráveis a exclusão desse benefício da base de cálculo dos tributos federais, como o Acórdão 1402-004.127 - 11/2019 e a Solução de Consulta nº 11 da COSIT - 03/2020.

Em 2023, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), por meio da Súmula Normativa nº 41, decidiu que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do ISS, reforçando a

tese de que se trata de uma subvenção para investimento.

No entanto, também existem decisões judiciais em sentido contrário, que defendem a inclusão do crédito presumido na base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS/COFINS. Essas decisões se baseiam em argumentos como a finalidade do crédito presumido, que seria apenas a compensação de diferenças de alíquotas, e a ausência de previsão legal que caracterize o crédito presumido como subvenção para investimento.

No final de 2023 ocorre uma reviravolta sobre o tema com a Lei 14.789/23, onde fica determinada que toda subvenção para investimento, incluindo os benefícios fiscais concedidos pelo Estado, devem compor a base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS/COFINS.

A legislação entrou em vigor em janeiro de 2024. Em contrapartida, diversas organizações movem ações no judiciário questionando a constitucionalidade de tal cobrança. A Confederação Nacional da Indústria (CNI) e o Partido Liberal também movem uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), alegando o rompimento do pacto federativo por parte da União ao tributar as subvenções, reduzindo os incentivos oferecidos pelos entes subnacionais.

4.4 NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

A natureza jurídica do crédito presumido de ICMS é um tema complexo e controverso, com impactos significativos na área tributária, contábil e na administração pública. As duas classificações mais defendidas são renúncia à receita e subvenção para investimento.

O valor do crédito presumido é baseado na diferença entre as alíquotas do ICMS, reforçando a ideia de compensação. Não decorre de dotação orçamentária, ou seja, à luz da Lei 4.320/64, não constitui despesa pública.

O Convênio ICMS 94/93, que instituiu o crédito presumido, o classifica como renúncia de receita. Esse crédito se trata de uma redução ou isenção de impostos a serem arrecadados. Dessa forma, estando no campo da receita pública, corrobora para a categorização de renúncia à receita.

Numa outra vertente, o crédito presumido visa estimular o investimento das empresas, reduzindo o custo do ICMS para produtos industrializados, e, é concedido em função do valor das vendas de mercadorias, o que o aproxima de uma subvenção. O REsp 1.517.492/PR do STJ

pacificou o entendimento de que o crédito presumido é subvenção para investimento.

A classificação do crédito presumido como renúncia à receita ou subvenção para investimento tem impactos relevantes em diversos aspectos, segue quadro representativo.

	RENÚNCIA À RECEITA	SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO
Tributação	O crédito presumido não integra a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/COFINS e do ISS.	Após a Lei 14.789/23 passa a compor a base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS/COFINS.
Contabilidade	O crédito presumido pode ser reconhecido diretamente no resultado como receita não operacional.	O crédito presumido deve ser reconhecido como receita no resultado ou no Patrimônio Líquido como Reserva de Capital, conforme o caso.
Administração Pública	A gestão do crédito presumido se baseia na compensação de diferenças de alíquotas.	A gestão do crédito presumido se baseia no incentivo ao investimento.

Fonte: Elaboração própria.

5. CONCLUSÃO

As subvenções governamentais no Brasil assumem o papel de ferramentas poderosas para moldar a economia e a sociedade. Por meio da transferência de recursos públicos, o Estado busca estimular o desenvolvimento de setores estratégicos, promover a inclusão social e alcançar outros objetivos de interesse público. No entanto, seus impactos podem ser multifacetados, apresentando tanto benefícios quanto desafios que merecem análise.

O debate sobre as subvenções governamentais no Brasil está em constante ebulição, com diversas questões emergindo, mudanças de legislações e discussões acaloradas, principalmente sobre a concessão de benefícios fiscais às organizações, como o crédito presumido de ICMS.

A jurisprudência sobre a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS ainda é diversa e incerta. No entanto, observa-se uma tendência de reconhecer o crédito presumido como subvenção para investimento, principalmente após a decisão do STJ no REsp 1.517.492/PR.

É possível que o tema da tributação do crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento seja revisitado pelo STJ ou por outras cortes superiores, o que pode levar a uma mudança na jurisprudência dominante, principalmente após a Lei 14.789/2023.

REFERÊNCIA

- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2022). Pronunciamento Técnico CPC 07 (Subvenção e Assistência Governamentais). Recuperado de: https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_07_R1_rev_12.pdf
- do Nascimento, C. R. V. (2013). Políticas públicas e incentivos fiscais. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, 1(1).
- Fernandes, E. C. (2022). Subvenção Governamental e seu Tratamento Tributário: Comentários Tributários Ao Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1). *Revista de Direito Contábil Fiscal*, 4(7), 235-243.
- Gomes, E. T., Bernardes, A. C. L., & Alves, G. G., (2014). O Impacto das Subvenções Governamentais à Agricultura na Produtividade e na Pobreza Rural no Brasil. *Revista de Economia Aplicada (RAE)*, 48(4), 1057-1084.
- Medeiros, M., & Ferreira, A. L. (2012). Subvenções Governamentais e Desigualdade de Renda no Brasil. *Revista Econômica Social (RES)*, 50(2), 454-474.
- Shingai, T. R. V. (2023). Incentivos Fiscais de ICMS Como Subvenção Governamental: Círculo Virtuoso Ou Vicioso Entre O Direito Tributário E A Contabilidade?. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, 5(10), 43-60.