

A man in a dark suit and glasses is standing in a library, looking at a book on a shelf. The shelves are filled with books, and the lighting is dim, creating a focused atmosphere. The background shows more bookshelves and a window with blinds.

# Tratamento fiscal das subvenções de ICMS

Novo regime de tributação após julgamento do Tema nº 1.182 e a edição da MP 1.185

Palestra realizada na Câmara de Comércio e Indústria Japonesa do Brasil, em 13/09/2023

**CESCON**  
**BARRIEU**

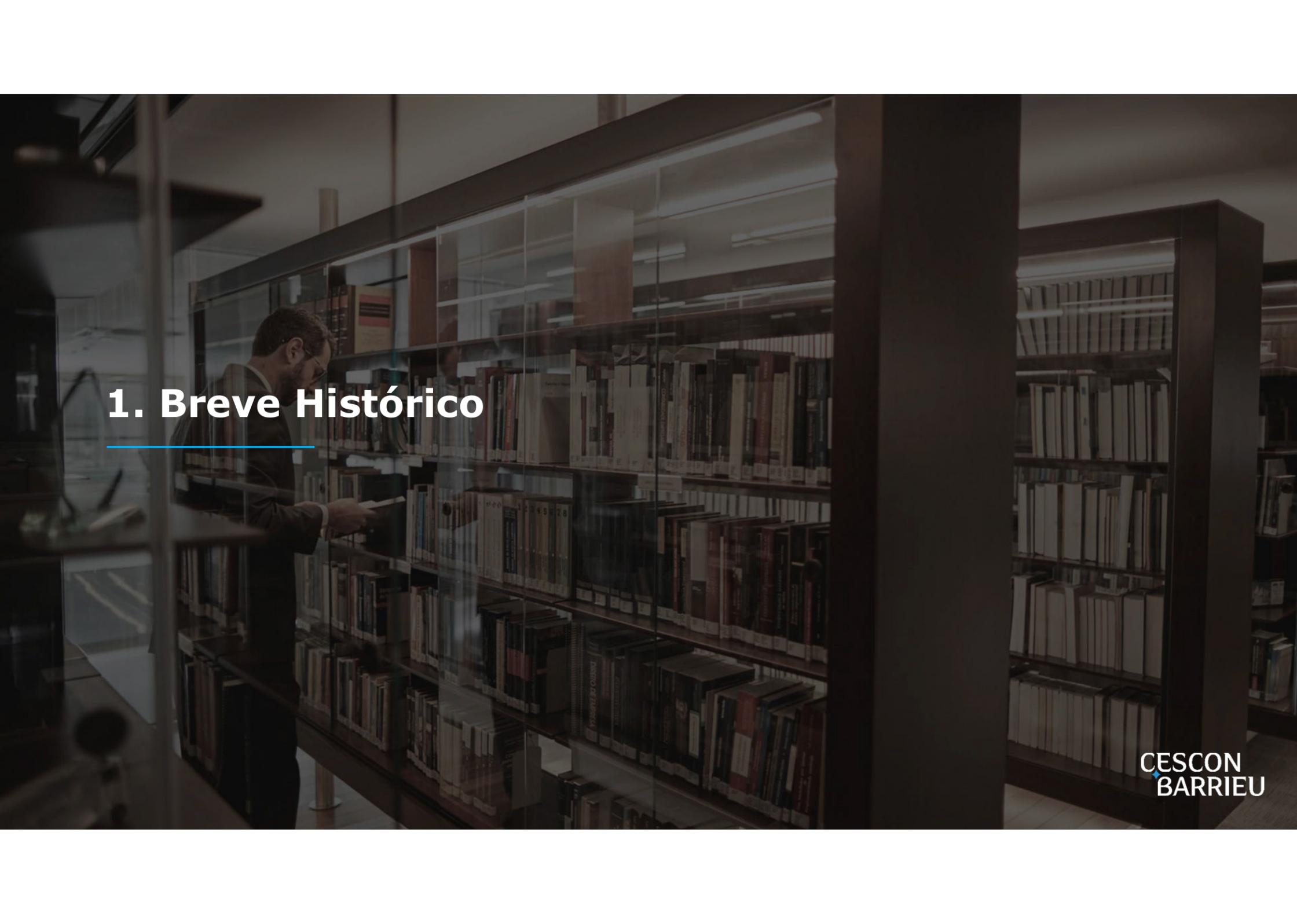
# Pauta

1 – Breve Histórico Legislativo e Jurisprudencial

2 – Julgamento do Tema Repetitivo 1.182 pelo STJ

3 – A Recém Editada MP 1.185/2023

4 – *Status* Legislativo e Emendas

A man in a dark suit and glasses is standing in a library, looking at a book on a shelf. The shelves are filled with books, and the lighting is dim, creating a quiet atmosphere. The text "1. Breve Histórico" is overlaid on the left side of the image.

# 1. Breve Histórico

---

# 1.1 Evolução Legislativa

<b>Art. 44 da Lei nº 4.506/1964</b>	As subvenções para custeio integram a receita bruta e são tributadas pelo IRPJ e CSLL.
<b>Parecer Normativo CST nº 112/1978</b>	Manifestação da Receita Federal sobre o tratamento fiscal das subvenções – distinção entre as subvenções correntes para custeio e as subvenções para investimento
<b>Art. 443 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/99)</b>	Reforça e impõe tratamento fiscal distinto para as subvenções de custeio e investimento
<b>Lei nº 12.973/2014</b>	Distinção legal entre subvenção para custeio e subvenção para investimento Exclusão das receitas de subvenção para investimento da base de cálculo de PIS/COFINS
<b>Art. 441 e 523 RIR/2018 (Decreto nº 9.580/18) atualizado até 31/12/2016</b>	Subvenções para custeio integram a receita bruta operacional e estão sujeitas ao IRPJ e à CSLL Subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não estão sujeitas ao IRPJ e à CSLL, desde que os valores sejam registrados como reserva de capital
<b>Lei Complementar nº 160/2017</b>	Altera o art. 30 da Lei no 12.973/2014, incluindo os §§ 4º e 5º, para prever que os incentivos de ICMS devem ser considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos na legislação – equiparação legal

## 1.2 Entendimento da Receita Federal

### Solução de Consulta COSIT nº 11, de 4 de março de 2020

(reformada pela Solução de Consulta COSIT nº 145/2020)

Os benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenções para investimento, não incidindo IRPJ e CSLL desde que atendidas as condições impostas por lei: **apenas constituição de reserva de lucro**

### Solução de Consulta COSIT nº 145, de 15 de dezembro de 2020

“A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS (...) poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostas pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, **a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**”

Ou seja: além de exigir a reserva de lucro, a RFB que o incentivo esteja vinculado à implantação ou expansão do empreendimento

No mesmo sentido: Solução de Consulta COSIT nº 40/2021, nº 55/2021 e nº 15/2022

Entendimento vinculante à RFB – não afeta CARF ou Judiciário.

Período anterior à SC 145 (Art. 26 da IN RFB nº 2058/21)?

## 1.3 Evolução Jurisprudencial (CARF)

### Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

#### IRPJ/CSLL - posição da 1ª Turma

- **Acórdão nº 9101-005.508** (julho/2021): "todos os incentivos" do ICMS "são considerados subvenções para investimento", não cabendo às "Autoridades de Fiscalização tributária federal (...) decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento". No mesmo sentido: Acórdãos nº 9101-003.841 (outubro/2018); 9101-005.703 (agosto/2021), 9101-005.850 (novembro/2021), 9101-005.768 (setembro/2021); 9101-006.021 (março/2022); 9101-006.113 (maio/2022) e 9101-006.496 (março/2023)

#### PIS/COFINS (antes da Lei nº 12.973/14) – posição da 3ª turma

- **Acórdão nº 9303-011.415** (abril/2021): Não tributação condicionada à constituição da reserva de incentivos. No mesmo sentido: Acórdão nº 9303-013.088 (abril/2022)

## 1.4 Evolução Jurisprudencial (Tribunais Superiores)

### STJ – 1ª Seção

- **EResp 1.517.492-PR** (novembro/2017): receita contábil de **crédito presumido de ICMS** não compõe a base de cálculo de IRPJ/CSLL, pois a União não pode retirar, por via oblíqua, incentivo fiscal outorgado por outro Ente da Federação (**Violação ao Pacto Federativo**). Decisão unifica o entendimento das duas turmas do STJ, mas sem efeito vinculante
- **REsp 1.945.110/RS e 1.987.158/SC** - saber se o entendimento do STJ firmado ao crédito presumido de ICMS se aplica aos demais incentivos de ICMS (redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção etc) - (**Tema RG nº 957**)

### STF – Plenário

- **RE 1.052.277-SC** (agosto/2017): a inclusão de **crédito presumido de ICMS** na base de cálculo de IRPJ/CSLL possui natureza infraconstitucional, ausente repercussão geral (**Tema RG nº 957**)
- **RE 835.818-PR** (agosto/2015): a inclusão de **crédito presumido de ICMS** na base de cálculo de PIS/COFINS possui natureza constitucional (**Tema RG nº 843**). **Julgamento em curso** – o placar era de 6 a 5 pela exclusão, mas o ministro Gilmar Mendes pediu destaque, de modo que o caso será reiniciado por videoconferência

## 2. Julgamento do Tema 1.182 pelo STJ

---



## 2. Tema Repetitivo nº 1.182 / STJ

- **Resp nº 1945.110-RS e 1.987.158-SC** (abril/2023): por unanimidade de votos, foram fixadas as 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 no art. 30 da Lei n. 12.973/2014**
  2. Para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS (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. 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 CSSL 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**

Entendimento vinculante ao Poder Judiciário

RFB fica vinculada só após publicação de Parecer PGFN

## 2. Tema Repetitivo nº 1.182 / STJ

### Principais Argumentos:

- 1. Distinguishing:** apenas o crédito presumido de ICMS representa um dispêndio de valor pelo Fisco Estadual, sendo os demais benefícios mera desoneração, uma vez que a Unidade da Federação recupera os valores que deixaram de ser recolhidos na sistemática não-cumulativa, de modo que a decisão proferida no EREsp 1.517.492-PR, fundamentada na preservação do pacto federativo, não se aplica aos casos envolvendo outros benefícios do imposto
- 2. Crédito presumido de ICMS:** é irrelevante a enquadramento como 'subvenção para custeio' ou 'subvenção para investimento', pois o correspondente valor é excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL em decorrência do pacto federativo, não havendo quaisquer condições a serem cumpridas
- 3. Demais benefícios de ICMS:** a Lei Complementar 160/2017 classificou todos os incentivos e benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento - por ser afastada a caracterização de subvenção para custeio, os benefícios de ICMS podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL independentemente da comprovação de terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caso contrário, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014 (incluído pela Lei Complementar nº 160/2017) não faria sentido e seria inócua - basta o registro e a manutenção desses valores em conta de reserva no Patrimônio Líquido, com a sua destinação vinculada à viabilidade econômica do empreendimento do contribuinte

### 3. Medida Provisória nº 1.185/2023

---



## 3.1 - Principais alterações

### Retorna com os conceitos de subvenção para custeio e investimento

- Revogação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e reinstituição dos conceitos de subvenção para custeio e investimento previstos pela RFB no Parecer Normativo CST nº 112/1978

### Nova sistemática de crédito fiscal de subvenção

- A partir de janeiro de 2024, via protocolo de habilitação perante o Fisco, as receitas de subvenção para investimento reconhecidas após a conclusão da implantação ou expansão do projeto econômico e envio da ECF do ano-calendário referente as receitas de subvenção, poderão gerar crédito fiscal de subvenção, calculado sobre a alíquota de 25% de IRPJ

## 3.2 - Apuração do crédito fiscal de subvenção

- **Base de Cálculo:** produto da alíquota de IRPJ vigente no momento do reconhecimento de receitas (atualmente 25%) com as receitas contábeis de subvenção para investimento, excluídas as parcelas abaixo
- **Exclusões:** serão excluídas do montante do crédito fiscal: (i) a parcela das receitas que superar o valor das despesas de depreciação, amortização ou exaustão incorridas nos projetos de implantação e expansão; (ii) receitas não computadas na base de cálculo do IRPJ e CSLL; (iii) receitas de incentivos de IRPJ (i.e, Lucro da Exploração); e (iv) receitas do próprio crédito fiscal de subvenção
- **Não tributação sobre o crédito fiscal:** previsão expressa pela não incidência de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS sobre o valor do crédito fiscal compensado ou restituído
- **Limitação para fruição do crédito:** o crédito fiscal somente poderá ser aproveitado sobre receitas de subvenção reconhecidas até 31 de dezembro de 2028
- **Momento de concessão do crédito:** após a entrega da ECF do ano calendário em que as receitas de subvenção foram reconhecidas, o crédito fiscal será passível de compensação com débitos próprios de tributos federais ou ressarcimento em dinheiro
- **Prazo para ressarcimento:** se não for compensado, a RFB ressarcirá o contribuinte até o quadragésimo oitavo mês contado da entrega da ECF que esteja demonstrado o direito creditório. Não há menção sobre correção monetária

## 3.3 Medida Provisória nº 1.185 – Principais alterações

### Demais alterações

- **Desnecessidade de constituição de reserva de incentivos fiscais.** A partir de janeiro de 2024, será desnecessária a manutenção das receitas de subvenção em reserva de lucros para aproveitamento do crédito fiscal. **Tratamento dos valores já registrados em reserva de incentivo fiscal:** devem ser oferecidos a tributação, os valores anteriormente contabilizados em reserva de incentivos fiscais que tenham destinação diversa de (i) absorção de prejuízos ou (ii) aumento do capital social, inclusive no caso de capitalização e posterior restituição de capital aos sócios.
- **Tributação de PIS/COFINS não-cumulativo sobre as receitas de subvenção.** Revogação do art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e do art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2003, incluídos pela Lei nº 12.973/2014, que excluía expressamente as receitas de subvenção para investimento da base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

## 4 – Status e Emendas à MP 1.185

Tema	Emendas
1. Supressão integral da MP.	9, 19, 23, 25, 56 e 60
2. Inclusão da CSLL na base do crédito fiscal.	5, 6, 33, 41, 46, 47, 52, 55, 58, 73, 78, 80, 82, 85 e 95
3. Inclusão do PIS/COFINS na base do crédito fiscal.	6 e 17
4. Supressão da regra que exigia a incidência de PIS/COFINS sobre as receitas de subvenção.	59
5. Exclusão expressa do benefício de crédito presumido de ICMS do alcance da norma, em respeito ao entendimento pacífico firmado pela 1ª Sessão do STJ no EResp nº 1.517.492-PR.	12, 26, 40, 54, 80 e 97
6. Exclusão expressa dos demais benefícios de ICMS - isenção, redução de base de cálculo - do alcance da norma, em respeito ao entendimento firmado pela 1ª Seção do STJ no Tema Repetitivo nº 1.182 (Resp nº 1.945.110-RS e Resp nº 1.987.158-SC).	12, 54 e 97
7. Postergação do início de vigência da Medida Provisória para 1º de janeiro de 2033.	41, 46, 93 e 94
8. Supressão da limitação temporal de aproveitamento do crédito até 31 de dezembro de 2028.	46 e 47
9. Supressão dos arts. 3º a 5º que exigiam o procedimento de habilitação.	7, 18 e 61
10. Redução do prazo para ressarcimento de 48 (quarenta e oito) para 12 (doze) ou 24 (vinte e quatro) meses.	13, 16, 27, 35, 38, 44 e 62
11. Supressão integral do art. 8º que criava limitações práticas à fruição do benefício.	32, 45, 48, 68, 84 e 91
12. Previsão expressa da atualização pela taxa SELIC ao pedido de ressarcimento.	82
13. Adição de art. 8-A prevendo a não tributação expressa na apuração do lucro real sobre os incentivos de IRPJ de Lucro da Exploração (SUDAM e SUDENE).	24 e 83

# Contato



**Rodrigo Bevilaqua de M. Valverde**

[rodrigo.bevilaqua@cesconbarrieu.com.br](mailto:rodrigo.bevilaqua@cesconbarrieu.com.br)

(21) 2196-3410

(21) 99763-4576

**CESCON  
BARRIEU**

# CESCON BARRIEU

Todos os direitos reservados. Esta apresentação não deverá ser divulgada ou distribuída para qualquer terceiro sem o consentimento prévio e expresso de Cescon, Barrieu, Flesch & Barreto Advogados. Esta apresentação não constitui e não deve ser interpretada como aconselhamento legal, o qual deve ser obtido especificamente para qualquer atividade ou operação que se pretenda realizar. Não assumimos qualquer responsabilidade pela atualização das informações contidas nesta apresentação.



Avenida Brigadeiro Faria Lima 949 10º and  
Faria Lima Plaza | São Paulo SP Brasil  
T+55 11 3089 6500



Praia de Botafogo 228 15º and  
Ed. Argentina | Rio de Janeiro RJ Brasil  
T+55 21 2196 9200



Rod. Stael Mary Bicalho Motta Magalhães 521 15º and  
Belvedere | Belo Horizonte MG Brasil  
T +55 31 2519-2200



Avenida Tancredo Neves 620 Cj. 2119, 2120, 2121  
Ed. Mundo Plaza | Salvador BA Brasil  
T +55 71 3039 4001



SH/Sul Quadra 06 Cj. A Bl. A Sala 506  
Ed. Brasil 21 | Brasília DF Brasil  
T+55 61 3030 1950



1 King Street W Suite 4800 – 251  
Toronto ON Canadá  
T +1 416-639-2132