

ADI RFB nº 4/24: ainda sobre as subvenções para custeio e investimento

11/01/2025

Os benefícios fiscais e financeiros-fiscais de ICMS são instrumentos tributários frequentemente utilizados pelos estados como uma ferramenta para o desenvolvimento social e econômico de determinada região ou setor econômico.

Entre os modelos de benefícios utilizados, é possível citar as subvenções, que em sentido amplo, podem ser lidas como um auxílio pecuniário outorgado a alguma entidade, de forma que a mesma cumpra com os seus objetivos (legais, estatutários, empresariais, entre outros). Existem hoje duas espécies de subvenção: (a) social e (b) econômica, sendo esta última subdivida em (b.1) subvenção para custeio e (b.2) subvenção para investimento.

Nesse contexto, especialmente por conta do conteúdo do Parecer Normativo CST nº 112/78 ^[1] (PN 112), combinado com a ausência de um conceito claro na legislação de regência (em momento anterior à Lei nº 14.789/23 – que não é objeto de análise do presente artigo), cujos dispositivos legais foram alterados pela Lei Complementar nº 160/17 ^[2] (LC 160), na década de 70 se iniciou um contencioso tributário acerca do enquadramento das subvenções como custeio (tributada pelo IRPJ e pela CSL) ou investimento (não tributada pelo IRPJ e pela CSL).

Cabe mencionar que o referido contencioso se estende até os dias atuais, mesmo após as citadas alterações promovidas pela LC160, e mais recentemente, após as manifestações do Superior Tribunal de Justiça no âmbito do Tema Repetitivo nº 1.182 ^[3].

Dessa forma, com o objeto de positivar o entendimento fazendário, no último 26 de dezembro de 2024 foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/24 ^[4] (ADI 4), que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às subvenções para investimento de que trata o artigo 30 da Lei nº 12.973/14 (alterado pela LC 160), e tem por objetivo é impedir que o acréscimo patrimonial proporcionado pela receita correspondente às transferências de recursos qualificadas como subvenções para investimento, realizadas por pessoas jurídicas de direito público, seja computado na determinação do lucro real.

Além disso, o parágrafo único do referido ADI 4 estabelece que para a exclusão da parcela integrante do lucro líquido do período de apuração é fundamental que tal valor corresponda a um acréscimo patrimonial. E é aqui, em minha leitura, onde se verifica a controvérsia sobre o tema. Isso porque, ainda que o STJ tenha definido que a tributação do crédito presumido ofenda o pacto federativo e os demais benefícios fiscais e financeiros-fiscais de ICMS tenham sido equiparados para fins tributários a uma subvenção para investimento, faz-se necessário que o contribuinte beneficiário do tratamento tributário especial observe as condições para o gozo do benefício fiscal aplicável em sua operação.

Nos casos em que a sua utilização está condicionada ao repasse no preço, ferindo o pacto federativo ou sendo uma subvenção para investimento (sob a perspectiva tributária), não

haveria valores a serem excluídos na determinação do lucro real. Essa ressalva é importante, pois para além das definições contidas em Lei e julgadas pelo Poder Judiciário, faz-se necessário avaliar a sua aplicabilidade ao negócio e o impacto econômico que isso gera na operação. Ainda, a contabilidade (adotando ou não a regra de contabilização prevista no CPC 07 para todo e qualquer benefício fiscal de ICMS) não tem o condão de criar despesas ou benefícios que impactem na arrecadação tributária.

Dois cenários

Situação diversa é aquela aplicada aos benefícios fiscais em que para o seu gozo não é necessário que o contribuinte repasse o benefício no preço (aqui se tem um verdadeiro aumento de margem/acréscimo patrimonial).

Verifica-se, portanto, que a partir das alterações promovidas pela LC 160 e do entendimento manifestado pelo STJ no Tema nº 1.182, do ponto de vista prático, existem dois cenários que deverão ser observados quando da exclusão dos benefícios fiscais e financeiros-fiscais de ICMS na determinação do lucro real. O primeiro deles se refere aos casos em que para o gozo da benesse tributária o contribuinte beneficiário deverá repassar no seu preço o valor do tributo desonerado. Nestes casos, seja pela perspectiva do Pacto Federativo (jurisprudência inclinada para a aplicação ao crédito presumido) ou pela perspectiva a LC 160 (equiparação das subvenções de custeio e investimento para os demais benefícios), nenhum ajuste é necessário (e devido) na determinação do lucro real, e, por consequência, nos valores a recolher do IRPJ e da CSL, isso porque o preço e o seu impacto tributário já estão ajustados. Nesta situação, cabe mencionar que se tem notícia da prática realizada por determinados contribuintes em que, mesmo repassando o valor em seu preço, estes realizam a contabilização do valor do ICMS desonerado nos moldes do CPC 07. Isso significa criar uma ficção contábil de receitas e despesas com reflexos tributários, pois ao contabilizarem uma “receita”, potencialmente não tributada pelo IRPJ e CSL, o reflexo prático é uma diminuição indevida na tributação federal.

Por outro lado, para os benefícios tributários em que o contribuinte não é obrigado a repassar em seu preço a parcela desonerada do ICMS, de fato existe um aumento de margem em suas operações, o que acaba por aumentar o lucro real do período, e os valores do IRPJ e CSL a recolher. Dessa forma, ainda que a autorização para excluir referidos valores, em última análise, represente a possibilidade de se excluir o aumento de margem das Empresas, este seria devido, dado o entendimento jurisprudencial atual sobre o tema.

Spacca



Sendo assim, a despeito das controvérsias e críticas sobre o ADI 4 publicado recentemente pela RFB, na leitura deste autor, o mesmo se mostra adequado e encontra guarida em relação à mensuração do lucro real e, conseqüentemente, no que diz respeito ao recolhimento do IRPJ e da CSL [5].

[1] RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Parecer Normativo CST n. 112, de 29.12.1978*. Disponível em: <https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html>. Acesso em: 07 jan. 2025.

[2] BRASIL. *Lei n. 160 de 07 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp160.htm>. Acesso em: 07 jan. 2025.

[3] SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Tema n. 1.182*. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesqui>. Acesso em: 07 jan. 2025.

[4] RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Ato Declaratório Interpretativo n. 4, de 04.12.2024*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=142232>>. Acesso em: 07 jan. 2025.

[5] Para aqueles que tiverem interesse em um maior detalhamento dos cálculos e de uma análise da perspectiva contábil sobre o tema, segue *link* da dissertação de mestrado desse autor no âmbito do programa do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://repositorio.fgv.br/items/4267a1d1-3f13-4ce7-b5c1-cdecebfd9d10>>. Acesso em: 07 jan. 2025.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2025-jan-11/adi-rfb-no-4-24-ainda-sobre-as-subvencoes-para-custeio-e-investimento/>