

TAUIL | CHEQUER
MAYER | BROWN

DIREITO TRIBUTÁRIO EM DESTAQUE

Medida Provisória n.º 1.227/2024

Lei n.º 14.789/2023 – Tributação das Subvenções para Investimento

ATUALIZAÇÕES EM EVIDÊNCIA

1. Medida Provisória n.º 1.227/2024

- Introdução.
- Panorama.
- Repercussões e mudanças: cadastro dos benefícios fiscais e restrições ao uso dos créditos de PIS e de COFINS.

2. Tributação das subvenções para investimento

- Introdução.
- Panorama: histórico do regime de tributação.
- Repercussões e mudanças: Lei n.º 14.789/2023 - novas regras e crédito fiscal.

3. O que podemos concluir



01

MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.227/2024



INTRODUÇÃO

Na primeira parte desta apresentação, falaremos sobre os fundamentos da Medida Provisória n.º 1.227/2024, a nova obrigação acessória da DIRBI e a Instrução Normativa RFB n.º 2.198/2024, que trazem informações relevantes sobre a nova obrigação acessória para informação sobre os benefícios fiscais e sobre a tentativa de restrição à compensação de créditos de PIS e de COFINS.

MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.227/2024 | PANORAMA

- **Fundamentos da MP n.º 1.227/2024:**

- **Emenda Constitucional n.º 109/2021:** regras transitórias sobre a redução de benefícios fiscais, com objetivo de que, nos 8 anos seguintes, o montante total fosse inferior a 2% do PIB;
- **PLOA 2024:** aproximadamente 4,6% do PIB, correspondente a R\$ 523 bilhões;
- Redução dos benefícios + fiscalização das condições para a fruição dos benefícios em vigor; e
- **Artigo 198 do CTN:** novas regras do sigilo fiscal – demanda crescente por transparência e controle dos gastos públicos.

MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.227/2024 | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

- **Nova Obrigação Acessória: DIRBI**

- Dever de informar os benefícios fiscais usufruídos à Receita Federal do Brasil e os respectivos créditos tributários a partir de janeiro de 2024;

- **Instrução Normativa RFB n.º 2.198/2024:**

- Transmissão centralizada pelo estabelecimento matriz;
- Dispensa na ausência de fatos a serem reportados;
- Formulário próprio no e-CAC (disponível a partir de 1º de julho de 2024);
- Prazo: 20º dia do segundo mês subsequente ao do período de apuração;
- Prazo: **20 de julho** em relação ao período de janeiro a maio de 2024; e
- Prazo para benefícios de IRPJ e de CSLL: apuração trimestral, competência do mês de encerramento do trimestre, ou apuração anual, competência de dezembro.

MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.227/2024 | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

- **Penalidade aplicável no caso de não entrega ou entrega em atraso, devida por mês ou fração, limitada a 30% dos benefícios fiscais:**
 - **0,5%** sobre a receita bruta de até **R\$ 1 milhão**;
 - **1%** sobre a receita bruta de **R\$ 1 milhão** a **R\$ 10 milhões**; e
 - **1,5%** sobre a receita bruta acima de **R\$ 10 milhões**.
- Penalidade de **3%** sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, não inferior a R\$ 500,00 (penalidades cumulativas): dispensa no caso de divergência em razão da metodologia de cálculo do benefício.

MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.227/2024 | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

- **Benefícios fiscais** indicados na Instrução Normativa RFB n.º 2.198/2024

RECAP	REIDI	PADIS	PERSE
REPORTO	CAFÉ	ITENS FARMACÊUTICOS	LARANJA
SOJA	PRODUTOS AGROPECUÁRIOS	ÓLEO BUNKER	CPRB
	CARNE SUÍNA, BOVINA, CAPRINA	CARNE SUÍNA E AVÍCOLA	

MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.227/2024 | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

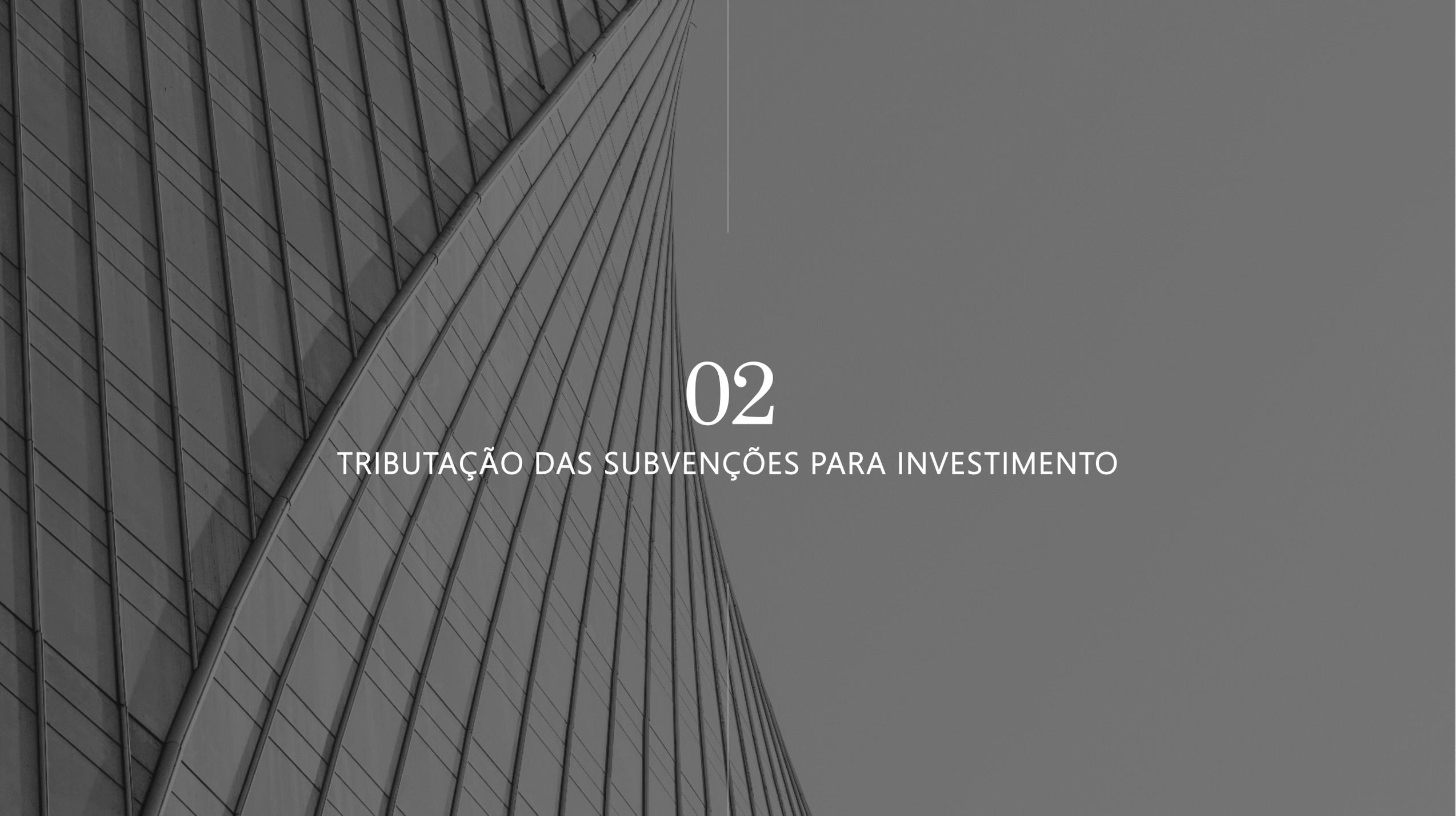
Créditos de PIS e de COFINS (Sumariamente Rejeitado pelo Congresso Nacional)

- **Restrição** da compensação de créditos de PIS e de COFINS apurados sob a sistemática não cumulativa com débitos de PIS e de COFINS a partir de 4 de junho de 2024;
- Fundamentos da MP n.º 1.227/2024:
 - **2018 a 2023**: R\$ 1 trilhão de débitos compensados;
 - **2023**: estoque de créditos de mais de R\$ 149 bilhões;
 - **2023**: mais de R\$ 250 bilhões de débitos compensados, créditos de PIS e COFINS representaram 30% e 25%; e
 - Estimativa de que R\$ 17,5 bilhões de débitos tributários deixassem de ser compensados.

MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.227/2024 | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

Créditos de PIS e de COFINS (Sumariamente Rejeitado pelo Congresso Nacional)

- Revogação da possibilidade de compensação e de pedido de ressarcimento do saldo credor de créditos presumidos vinculados a produtos de farinha de trigo, petroquímicas, proteínas animais, mercadorias de origem animal, café, chás, suco de laranja, farinha de soja, óleo de soja, mercadorias de origem animal e vegetal destinadas à alimentação humana e animal.
- Dispositivos sumariamente rejeitados por Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional, com perda da vigência e da eficácia desde a data de sua edição.



02

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO



INTRODUÇÃO

Já na segunda parte desta apresentação, falaremos sobre as três fases do histórico do Regime de Tributação das Subvenções Fiscais, os pronunciamentos judiciais a respeito desse regime. E, ao final, abordaremos a Lei N.º 14.789/2023, que traz as novas regras para a tributação das subvenções para investimento.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | PANORAMA

• Histórico do Regime de Tributação das Subvenções Fiscais:

1ª Fase

Subvenções correntes para custeio ou operação → Devem ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, são e sempre foram consideradas como receitas operacionais;

Subvenções para investimento → Contabilizadas como parte do resultado não operacional do período ou, alternativamente, registradas como reserva de capital, não circulando pelo resultado da companhia, sendo excluídas do cômputo do lucro real.

Artigo 38 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, com redação pelo Decreto-Lei n.º 1.730/1979

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como **reserva de capital**, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | PANORAMA

- **Histórico do Regime de Tributação das Subvenções Fiscais:**

1ª Fase

Parecer Normativo CST n.º 112/1978 → Exige “perfeita sincronia” da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, o que impõe *“a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado”*.

CARF → *“A caracterização de subvenção para investimento não se dá, não depende de estreita correlação entre os recursos e aplicação específica nos empreendimentos, ou seja, de sincronismo. Para fins da subvenção, a vinculação é relacional ao propósito da subvenção”* – Acórdão n.º 110-300.555, j. em 20.10.2011 e replicado no Acórdão n.º 9101-003.167, j. em 13.09.2017, pela CSRF.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | PANORAMA

• Histórico do Regime de Tributação das Subvenções Fiscais:

2ª Fase

Em convergência com a implementação das normas internacionais de contabilidade no Brasil, as subvenções fiscais de investimento passaram a **transitar pelo resultado** das empresas.

Lei n.º 11.941/2009 → As subvenções devem ser reconhecidas em conta de resultado pelo regime de competência e, em seguida, excluídas do Lalur, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação (vide artigo 38, § 2º, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977)

Lei n.º 12.973/2014 → As subvenções para investimento, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, não serão computadas na determinação do lucro real (**IRPJ/CSLL**), desde que:

- i.* Registradas na conta reserva de lucros destinada aos incentivos fiscais; e
- ii.* Utilizadas para a absorção de prejuízos – no caso de já terem sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros (com exceção da reserva legal) – e para o aumento do capital social.

PIS/COFINS não-cumulativo: exclusão expressa das bases de cálculo das contribuições, desde que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | PANORAMA

• Histórico do Regime de Tributação das Subvenções Fiscais:

3ª Fase

Lei Complementar n.º 160/2017

Inclusão dos §§ 4º e 5º no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, dispondo que os **incentivos e benefícios fiscais de ICMS**, concedidos pelos Estado e pelo Distrito Federal, serão considerados subvenções para investimento, sendo vedada a exigência de outros requisitos ou condições.

Resultado → Reestabelecimento das distinções entre subvenções de custeio e para investimento (Parecer CST n.º 112/1978) + insegurança jurídica + judicialização da discussão.

Equiparação da subvenção para custeio à subvenção para investimento?

Solução de Consulta COSIT n.º 11/2020

Admite a possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, de qualquer espécie de benefício fiscal de ICMS



Solução de Consulta COSIT n.º 145/2020

Exige que os incentivos e benefícios fiscais tenham sido concedidos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

• Pronunciamentos Judiciais:

EREsp n.º 1.517.492/PR – julgado em novembro de 2017

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça concluiu pela impossibilidade da incidência do **IRPJ** e da **CSLL** sobre o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal, por não configurarem lucro da empresa e sob pena de violação do pacto federativo.

Voto vencedor: “(...) os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.” – **Ministra Regina Helena Costa**

Voto vencido: “(...) o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.” – **Relator Min. Og Fernandes**



Deverá ser reanalisado pela 1ª Seção do STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos, sendo os Recursos Especiais n.º 2.099.847/SC, 2.091.200/SC, n.º 2.091.208/RS e 2.091.206/PR, selecionados como representativos de controvérsia.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

• Pronunciamentos Judiciais:

REsp n.º 1.945.110/RS e REsp n.º 1.987.158/SC – Tema Repetitivo n.º 1.182 – julgado em abril de 2023

- Inaplicabilidade do REsp n.º 1.517.492/PR para outros benefícios fiscais de ICMS – tais como a redução de base de cálculo, a redução de alíquotas, a isenção e o diferimento;
- Exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS do cômputo de IRPJ/CSLL, desde que respeitados os requisitos do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014; e
- Dispensa de comprovação prévia de que a subvenção fiscal foi concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

“Em virtude do chamado ‘efeito de recuperação’ que é próprio do regime da não-cumulatividade, benefícios ou incentivos fiscais que desonerem determinadas operações representam tão somente diferimentos de incidência. (...)

A concessão de uma isenção, por exemplo, não terá o mesmo efeito na cadeia de incidência do ICMS do que a concessão de um crédito presumido, sendo este um benefício que efetivamente irá repercutir nos cofres estaduais.” – Relator Min. Benedito Gonçalves



Rejeitou-se o pedido de **modulação de efeitos da decisão**, sob o entendimento de que apenas havia uma “*dissonância interpretativa sobre a questão no âmbito da Primeira Seção*”, logo, “*não havendo que se falar em jurisprudência dominante*”.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

• Pronunciamentos Judiciais:

RE n.º 835.818 - Tema n.º 843 da Repercussão Geral – aguardando finalização do julgamento.

Trata sobre a possibilidade de exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS.

Favorável ao contribuinte: *“surge incompatível com a Constituição Federal a inclusão, na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, de créditos presumidos do ICMS.”* – Relator Min. Marco Aurélio

- Os ministros Edson Fachin, Rosa Weber, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Luís Roberto Barroso acompanharam o Relator.

Desfavorável ao contribuinte: *“os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS, decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS”* – Min. Alexandre de Moraes

- Os ministros Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux acompanharam o voto divergente.



Em 09.06.2022, os ministros do STF decidiram que os votos de ministros aposentados proferidos em julgamento pelo plenário virtual, e que foram destacados para plenário físico, continuarão válidos.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

• **Lei N.º 14.789/2023: Novas Regras para a Tributação das Subvenções para Investimento**

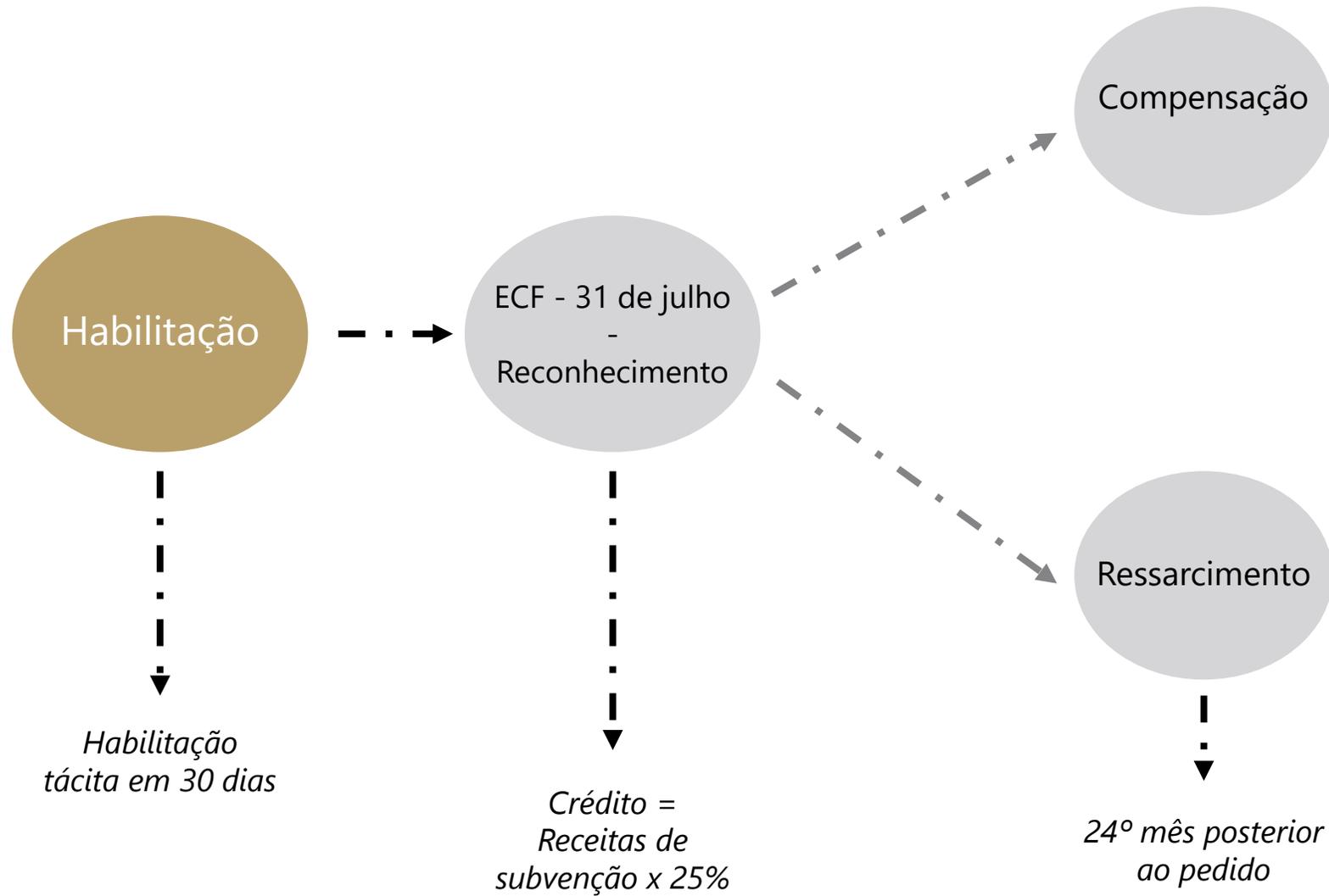
Resultado da conversão da Medida Provisória n.º 1.185/2023, a Lei n.º 14.789/2023 promoveu as seguintes alterações:

- Revogação do regime tributário das subvenções previsto até então, que permitia a exclusão das subvenções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos requisitos;
- Manutenção do regime previsto no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 para os valores registrados na conta reserva de incentivos fiscais, isto é, destinação tão somente para absorção de prejuízo e aumento de capital;
- Revogação dos dispositivos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 que possibilitavam a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do PIS/COFINS não-cumulativos;
- Instituição da possibilidade de apuração de **crédito fiscal** de subvenção para investimento por sujeitos **habilitados** perante a Receita Federal do Brasil, passível de **compensação** e de **ressarcimento**; e
- Instituiu um regime específico de **transação tributária** e **autorregularização** para débitos tributários anteriores relativos às subvenções – mitigação do contencioso tributário.



Produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS



TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO | REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

• Lei n.º 14.789/2023: Crédito Fiscal

Orientações para o cálculo do crédito fiscal:

- Serão computadas somente as receitas relacionadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e reconhecidas após o protocolo do pedido de habilitação;
- Serão computadas apenas as receitas que tenham sido incluídas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- Serão computadas despesas de depreciação, amortização ou exaustão, ou de locação ou arrendamento de bens de capital relativas à implantação e à expansão de empreendimentos econômicos; e
- Limites: as receitas que excedam (i) o valor das despesas de depreciação etc.; (ii) o valor das próprias subvenções; (iii) as receitas decorrentes de incentivos de IRPJ e do próprio crédito fiscal de subvenção para investimento não serão computadas na apuração do crédito.



- As receitas de subvenção serão computadas apenas no **ajuste anual** e não serão consideradas na base de cálculo da estimativa mensal.
- O valor do crédito fiscal não será incluído nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.



03

E O QUE CONCLUÍMOS?



E O QUE CONCLUÍMOS?

Medida Provisória n.º 1.227/2024

Surge uma nova obrigação tributária aos contribuintes detentores de benefícios fiscais com a possibilidade de que a sua obrigatoriedade seja ampliada em um futuro próximo para alcançar outros benefícios fiscais. Embora rejeitada sumariamente na parte que restringe a compensação de créditos de PIS e de COFINS, identificamos que as compensações tributárias vêm incomodando as expectativas de arrecadação do governo federal.

Tributação das subvenções para investimento

O tema permanece controvertido apesar da superveniência da Lei n.º 14.789/2023, sobretudo no que se refere à tributação das subvenções para investimento pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e à forma de apuração do novo crédito fiscal. Sem dúvidas, é uma tema que merece análise de cada contribuinte para avaliar a melhor estratégia a ser adotada.

AUTORES



ASSOCIATE
TRIBUTÁRIO

RACHEL DELVECCHIO

SÃO PAULO +55 11 2504 4713
RDELVECCHIO@MAYERBROWN.COM



ASSOCIATE
TRIBUTÁRIO

HALEF ROCHA

SÃO PAULO +55 11 2504 4281
HGROCHA@MAYERBROWN.COM

TAUIL | CHEQUER

MAYER | BROWN

O Tauil & Chequer Advogados associado a Mayer Brown firmou sua identidade full-service ao longo dos anos oferecendo expertise e atendimento nas principais áreas do direito empresarial. O escritório une o amplo conhecimento do mercado local à uma plataforma global para assessorar seus clientes em questões multijurisdicionais, desde transações cotidianas até operações sofisticadas. A combinação entre conhecimento jurídico e de negócios permite que o escritório seja reconhecido pelos clientes como um parceiro estratégico com instinto comercial, que antecipa desafios e entrega soluções jurídicas inovadoras. Para nortear o trabalho de suas equipes e o desenvolvimento contínuo, o escritório possui um olhar atento para a sociedade e o meio ambiente.