

# **VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ALINE TEODORO DE MOURA**

**JONATHAN BARROS VITA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Aline Teodoro de Moura; Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-996-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

#### **Apresentação**

Aos membros da comunidade de pesquisadores em Direito:

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Aline Teodoro de Moura (Universidade do Grande Rio), Antônio Carlos Diniz Murta (Universidade FUMEC) e Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), apresentamos os 18 trabalhos que compõem o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, realizado no âmbito do VII Encontro Virtual do CONPEDI. Este GT tem como objetivo a promoção da discussão aprofundada de temas relevantes para a área, reunindo pesquisadores de todo o Brasil.

Os trabalhos abordam uma ampla gama de temas, como questões conceituais, inovações sociolegislativas e propostas de reforma legislativa. A diversidade dos estudos demonstra a riqueza e a pujança da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

O GT oferece uma oportunidade valiosa para aprofundar o conhecimento sobre temas relevantes da área. Os artigos apresentados abordam questões de grande importância para a pesquisa jurídica e para o debate acadêmico, pois promovem o diálogo entre pesquisadores, tendo como norte a sociedade e o Direito. O GT reúne pesquisadores de diferentes instituições e regiões do país, possibilitando o intercâmbio de ideias e experiências.

É possível afirmar que o CONPEDI é uma referência na pesquisa em Direito, diante da qualidade dos trabalhos apresentados, o que reafirma seu compromisso com a promoção da excelência acadêmica.

Convidamos a todos os participantes a lerem os artigos com atenção e a participarem dos debates. Nesse contexto, apresentamos a lista completa dos 18 trabalhos apresentados no GT-40:

1. REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL. O artigo analisa a evolução da jurisprudência sobre a definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, identificando as principais tendências e seus impactos na tributação do setor. A pesquisa

contribui para a compreensão da dinâmica das relações entre o Poder Judiciário e a Administração Pública na esfera tributária, além de fornecer subsídios para a aplicação prática do ISSQN.

2. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÕES COM CRIPTOMOEDAS: UM ENSAIO ACERCA DO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO.** O artigo discute a incidência do Imposto sobre a Renda no ganho de capital em operações com criptomoedas, examinando os diferentes momentos em que a realização do ganho pode ocorrer. A pesquisa busca contribuir para a elucidação de um tema ainda controverso na doutrina e na jurisprudência, orientando os contribuintes e profissionais da área sobre a tributação de criptoativos.

3. **ANÁLISE DA CIDE-COMBUSTÍVEL: TREDESTINAÇÃO E IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS.** Este artigo analisa a CIDE-Combustível sob a ótica da sua destinação e das implicações econômicas dessa tributação. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel da CIDE-Combustível na arrecadação de receitas para o financiamento de políticas públicas, além de avaliar seus impactos no preço dos combustíveis e na competitividade da economia brasileira.

4. **SOLIDARIEDADE SOCIAL: REFLEXOS NO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E NA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.** O artigo examina os reflexos da solidariedade social no dever de pagar tributos e na progressividade tributária. A pesquisa contribui para a compreensão do papel da solidariedade na construção de um sistema tributário mais justo e equânime, além de analisar os desafios da aplicação prática desse princípio no âmbito tributário.

5. **A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”: SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR?** O artigo analisa a relação entre a concentração da renda e riqueza no Brasil e as reformas tributárias propostas nos últimos anos. A pesquisa identifica os bloqueios institucionais que dificultam a implementação de reformas mais progressivas, além de discutir as perspectivas de mudança nesse cenário.

6. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.** O artigo diferencia a interpretação econômica do Direito Tributário da análise econômica do Direito, destacando

os métodos e objetivos de cada uma delas. A pesquisa contribui para a compreensão dos diferentes instrumentos disponíveis para a análise das normas tributárias, orientando a aplicação do Direito Tributário em situações complexas.

7. AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. O artigo analisa as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para o regime do Simples Nacional. A pesquisa identifica as principais mudanças introduzidas pela emenda e seus impactos para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de avaliar os desafios da implementação dessas mudanças.

8. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA. O artigo examina a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária brasileira. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a progressividade do sistema tributário brasileiro, além de analisar os desafios da aplicação do princípio da capacidade contributiva na prática.

9. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO. O artigo analisa a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural (ITR) e sua efetividade como instrumento de política pública. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel do ITR na promoção do desenvolvimento rural e na redução das desigualdades sociais no campo, além de avaliar a efetividade do tributo na consecução de seus objetivos.

10. O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO. O artigo analisa os novos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua influência no processo legislativo tributário. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras que disciplinam a elaboração de leis tributárias, além de analisar os desafios da aplicação desses princípios na prática.

11. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: POLÍTICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Este artigo examina o Código de Defesa do Contribuinte como instrumento de política de justiça tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre os direitos dos contribuintes e a efetividade da justiça fiscal no Brasil, além de analisar os desafios da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte na prática.

12. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ENFRENTAMENTO DE FATORES DE VULNERABILIDADE QUE ATINGEM A RELAÇÃO JURÍDICA

TRIBUTÁRIA. O artigo analisa a extrafiscalidade como mecanismo de enfrentamento de fatores de vulnerabilidade que atingem a relação jurídica tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre a função social do tributo e a proteção dos direitos dos contribuintes mais vulneráveis, além de analisar os desafios da aplicação da extrafiscalidade na prática.

13. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS. Este artigo analisa as alterações recentes na legislação sobre subvenção para investimentos e as dúvidas que persistem sobre a aplicação desse regime. A pesquisa contribui para a compreensão das regras que disciplinam a concessão de subvenções para investimentos, além de analisar os desafios da aplicação dessas regras na prática.

14. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O IMPACTO DA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. O artigo analisa o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, à luz do controle de constitucionalidade. A pesquisa contribui para o debate sobre a segurança jurídica e a modulação dos efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário, além de analisar os desafios da aplicação da flexibilização da coisa julgada na prática.

15. COOPERATIVE COMPLIANCE, ECONOMIA DIGITAL E GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. O artigo examina a relação entre o cooperative compliance, a economia digital e a gestão tributária municipal. A pesquisa contribui para o debate sobre a modernização da administração tributária municipal no contexto da economia digital, além de analisar os desafios da implementação do cooperative compliance nesse contexto.

16. INCENTIVOS FISCAIS E MEIO AMBIENTE: COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A REALIZAÇÃO DA LOGÍSTICA REVERSA. O artigo analisa como a extrafiscalidade pode contribuir para a realização da logística reversa por meio de incentivos fiscais. A pesquisa contribui para o debate sobre a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente, além de analisar os desafios da implementação de incentivos fiscais para a logística reversa na prática.

17. DRAWBACK NO AGRONEGÓCIO E OS BENEFÍCIOS TRAZIDOS PELA PORTARIA SECEX Nº 295/24. Este artigo analisa os benefícios trazidos pela Portaria SECEX nº 295/24 para o regime de drawback no agronegócio. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras do drawback no agronegócio, além de analisar os impactos dessas regras para o setor.

18. POLÍTICAS PÚBLICAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD'S): A NECESSIDADE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA CONTEMPLAR POR ISONOMIA OS PORTADORES DE DOENÇAS RENAIAS CRÔNICAS. O trabalho analisa as políticas públicas de benefícios fiscais para pessoas com deficiência (PCD's) à luz da isonomia, com foco na necessidade de contemplar por igual os portadores de doenças renais crônicas. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a inclusão social, defendendo a ampliação da abrangência das políticas públicas de benefícios fiscais para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente da natureza de sua deficiência.

Os 18 trabalhos que compõem o GT-40 - Direito Tributário e Financeiro II - demonstram a riqueza e a diversidade da pesquisa em curso na área. Esperamos que a apresentação desses trabalhos contribua para o conhecimento e o debate sobre temas relevantes para o Direito Tributário e Financeiro.

Agradecemos a todos os participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT Direito Tributário e Financeiro II.

# SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS

## SUBSIDY FOR INVESTMENTS: RECENT CHANGES, OLD QUESTIONS

Frederico Menezes Breyner <sup>1</sup>  
Ana Luiza Junqueira Alves <sup>2</sup>

### Resumo

O presente estudo busca traçar a evolução legal e jurisprudencial das subvenções para investimento e subvenções para custeio, desde as decisões-chave do Superior Tribunal de Justiça (STJ), principalmente o julgamento do EDResp nº 1.517.492/PR, que versa sobre o crédito presumido e o Tema repetitivo nº 1.182 (para os demais benefícios fiscais de ICMS), até a promulgação da Lei nº 14.789/2023 que novamente modificou o cenário das subvenções, tornando-o, consideravelmente, mais restritivo. Conceitualmente, as subvenções para investimento são incentivos governamentais em prol do desenvolvimento da atividade empresária e os benefícios fiscais de ICMS são ferramentas importantes para sua efetivação, através das figuras desonerativas do imposto: crédito presumido, redução da base de cálculo, isenção e outros. Todavia, a partir das inúmeras alterações no entendimento e formas de aplicação, os contribuintes têm recorrido ao judiciário para resguardar a utilização das subvenções, buscando evitar a inclusão desses recursos nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Este artigo examina como as recentes mudanças legislativas têm reacendido debates antigos sobre o assunto.

**Palavras-chave:** Subvenção, Investimento, Icms, Legislação, Jurisprudência

### Abstract/Resumen/Résumé

This study seeks to trace the legal and jurisprudential evolution of investment subsidies and funding subsidies, since the key decisions of the Superior Court of Justice (STJ), mainly the judgment of EDResp no. 1.517.492/PR, which deals with the presumed credit and repetitive Theme No. 1.182 (for other ICMS tax benefits), until the promulgation of Law No. 14.789 /2023, which once again modified the subsidy scenario, making it considerably more restrictive. Conceptually, investment subsidies are government incentives for the development of business activity and ICMS tax benefits are important tools for their implementation, through tax relief figures: presumed credit, reduction in the calculation base, exemption and others. However, due to numerous changes in the understanding and forms of

---

<sup>1</sup> Graduado, Mestre, Doutor e residente pós-doutoral em Direito Tributário pela UFMG. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito Milton Campos. Consultor Jurídico e Advogado. Email: fredericobreyner@outlook.com

<sup>2</sup> Acadêmica do curso de mestrado em Direito da Faculdade Milton Campos, Instituição de Ensino Superior (IES) da rede Anima Educação.

application, taxpayers have turned to the judiciary to protect the use of subsidies, seeking to avoid the inclusion of these resources in the IRPJ and CSLL calculation bases. This article examines how recent legislative changes have reignited old debates on the subject.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Grant, Investment, Icms, Legislation, Jurisprudence

## 1 INTRODUÇÃO

As subvenções para investimentos são incentivos governamentais em prol do desenvolvimento da atividade empresária. Esses incentivos permitem que uma parcela do benefício fiscal concedido por determinado ente governamental seja deduzida da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Segundo BREYNER (2013)<sup>1</sup>, o conceito de benefício fiscal passa pela noção de “gênero” que, por sua vez, compreenderia os benefícios tributários e financeiros. Além disso, os benefícios fiscais podem ser implementados como “despesa pública” por intermédio das subvenções.

É evidente, mesmo numa análise superficial, que as subvenções têm o potencial de exercer um grande impacto sobre o lucro tributável das empresas. Como resultado, o assunto assume relevância não apenas econômica, mas também social, o que levou à necessidade de posicionamento por parte do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em várias ocasiões e, mais recentemente, à promulgação de uma nova lei no final de 2023, alterando o panorama das subvenções nos termos em que eram conhecidas.

O propósito deste artigo, portanto, é percorrer sucintamente a evolução legislativa e jurisprudencial sobre o tema, especialmente com relação à decisão do STJ no EDResp nº 1.517.492/PR, bem como a decisão de Tema repetitivo nº 1.112 e, por último, a Lei nº 14.789/2023, para que, em seguida, seja possível criticar a manutenção das subvenções atualmente.

Assim, tem-se as subvenções, nas palavras de SCHOUERI (2012)<sup>2</sup> podem ser definidas, no campo do Direito Tributário, como transferências de patrimônio e capital recebidas pela pessoa jurídica, cuja origem estaria no Poder Público:

O conceito de subvenção, em âmbito tributário, corresponde às transferências de patrimônio e capital recebidas pela pessoa jurídica cuja origem, em regra, encontra-se no Poder Público. Tais transferências recebem essa denominação uma vez que assim são designadas pela contabilidade e pelo orçamento dos entes públicos, e também devido à utilização da expressão, com o sentido de transferência de renda, pelo direito privado.

---

<sup>1</sup>BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

<sup>2</sup> SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. C. **Subvenções para Investimento e Parceria Público-privada**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 27, p. 480–493, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1686>. Acesso em: 01 out. 2023.

(SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. C., 2012, p. 483).

Observe que essas transferências (ou subvenções), conforme colocado pelo autor, seriam definidas assim a partir da noção de que se originam através do orçamento do poder público.

Outrossim, as subvenções são classificadas em categorias distintas, a depender da destinação daquele recurso disponibilizado pelo ente federado, sendo elas subvenção para investimento ou subvenção de custeio.

Em uma breve distinção entre as modalidades, para fins de entendimento deste artigo, tem-se que as subvenções para investimento possuem caráter de assistência governamental em prol do desenvolvimento da atividade empresária, nos termos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n° 07<sup>3</sup>:

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Por sua vez, as subvenções para custeio, conforme ensina PIZOLIO (2002)<sup>4</sup>, são aquelas concedidas para que a entidade “faça frente aos seus custos”.

O professor SCHOUERI (2012) ensina que as subvenções para investimento seriam as figuras mais difíceis de distinguir quando se trata de acréscimo patrimonial, para fins de imposto de renda:

Dentre as figuras que mais geram dificuldades na distinção entre os acréscimos patrimoniais que se sujeitam ao imposto de renda, ou não, estão as subvenções para investimento. A legislação do imposto de renda, como se verá, afasta a tributação de tais valores. Embora se refira a isenção, sua natureza parece indicar que se trata de caso de falta de competência tributária, já que tais subvenções se quer se enquadram na categoria de renda. São, por dizer assim, mais um caso de acréscimo patrimonial que, como o caso dos aumentos de capital, não é renda.

(SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. C., 2012, p. 480).

Portanto, o caráter das subvenções para investimento ou custeio se altera: a primeira enquanto subsídio para expandir a atividade empresária, ao passo que a segunda seria um valor para arcar com os próprios custos ordinários da entidade.

---

<sup>3</sup> CVM. Pronunciamento Técnico CPC 07.

<sup>4</sup> PIZOLIO, Reinaldo. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.

SILVA (2023)<sup>5</sup> pontua que as distinções entre subvenções para investimento e subvenções para custeio tem sido objeto de controvérsias no âmbito jurídico, tendo em vista os impactos tributários que decorrem desta distinção.

Assim, ao longo das últimas décadas, as subvenções receberam as mais diversas regulamentações e interpretações, tendo em vista serem instrumento de incentivo fiscal, econômico e social.

Porém, ao mesmo tempo em que as alterações tiveram como intuito, para além da regulamentação, também a mitigação da guerra fiscal entre os estados ou a interpretação acerca do alcance dos benefícios aos contribuintes, elas são controversas.

## 2 DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é o imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte, como o próprio nome sugere.

A Constituição Federal de 1988 disciplina, através do artigo 155 que a competência para instituir o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte é dos Estados e do Distrito Federal.

Por sua vez, segundo dados da Instituição Fiscal Independente (IFI), disponibilizados através do Senado Federal<sup>6</sup>, o ICMS representa a maior parcela da receita dos Estados e do Distrito Federal, o que demonstra, mais uma vez, a relevância do tema.

Na perspectiva Constitucional, além da definição da competência para instituir o imposto, a Carta Magna é responsável por legitimar a existência de benefícios fiscais de ICMS, que serão regulamentados através de legislação específica.

Contudo, existem benefícios fiscais de ICMS, cuja instituição ocorre diretamente através dos entes tributantes e, conforme elucida BREYNER (2013)<sup>7</sup>, poderão ser objeto de ação direta de constitucionalidade, por exemplo, as reduções da base de cálculo.

---

<sup>5</sup> SILVA, Fábio Pereira; PITMAN, Arthur Leite. **As Subvenções Fiscais e seus aspectos tributários e contábeis.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis.** São Paulo: Mj Editora, 2023. p.281.

<sup>6</sup> A IFI é uma instituição independente, criada no âmbito do Senado Federal, através da Resolução n° 42/2016. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/dados>

<sup>7</sup> BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte.** Rio de Janeiro: LumenJuris, 2013.

Dito isso, a Constituição Federal para BARCELLOS (2002)<sup>8</sup>, tem uma concepção normativa, que significa dizer que todas as normas constitucionais são normas jurídicas. Além disso, tem-se que os princípios nela inseridos também são espécies de normas (BARCELLOS, 2022, p. 31).

E isso importa considerando que a lógica do ICMS advém de uma série de princípios e disposições constitucionais, que não poderão ser ignorados. Um exemplo que cabe ser citado, é que o ICMS, é também uma forma em que os Estados possuem para fomentar a economia da região, de determinado setor, incentivando a produção agrícola, a comercialização de um bem específico e tantos mais, de forma que, direta ou indiretamente, os objetivos se conectam aos preceitos constitucionais.

Nesse sentido, OLIVEIRA JR (2015)<sup>9</sup> corrobora as noções trazidas e, indo além, explica que os benefícios fiscais são técnicas para que os Estados atinjam os objetivos propostos:

[...] Da mesma forma, cabe aos Estados e ao Distrito Federal, com objetivo de desenvolvimento regional e social, conceder incentivos fiscais via ICMS, por exemplo, a cooperativas agrícolas, pequenas indústrias e comércios locais, utilizando-se das técnicas do parcelamento, redução da base de cálculo, isenções.  
(OLIVEIRA, JR, 2015, p. 12).

Dessa forma, não se deve desvincular o entendimento do ICMS das noções constitucionais.

Ademais, os benefícios fiscais de ICMS são instrumentos extrafiscais, capazes de reduzir o “ônus do recolhimento do tributo” (CIARLINI, 2020, p.25):

Em outras palavras, os benefícios fiscais consistem em instrumentos extrafiscais, utilizados pela administração pública, pelos quais os estados-membros renunciam ou reduzem o ônus do recolhimento do tributo, possuindo um diferencial atrativo a fim de induzir comportamentos do contribuinte. Configura-se um instrumento autorizado pela legislação brasileira com o intuito de regular as atividades econômicas e atingir o bem estar coletivo, desde que cumpridas todas as normas e princípios constitucionais para tanto.  
(CIARLINI, Isabela de Lima Rocha, 2020, p.25).

Portanto, o ICMS é uma ferramenta importante para que os entes da federação exerçam controle, fomentem a economia e estimulem os mais diversos setores.

### **3 DA EVOLUÇÃO DO CONCEITO LEGAL DE SUBVENÇÃO**

---

<sup>8</sup> BARCELLOS, Ana Paula de A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

<sup>9</sup> JR. OLIVEIRA, Afrânio Menezes de. Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal. Maceió, 2015.

A origem das subvenções pode ser percebida, ainda que de forma restritiva, desde 1964, com a publicação da Lei n° 4.230, que estatui as normas gerais do Direito Financeiro, entendendo que as subvenções para fins de ajuda financeira deveriam ser expressas em lei específica.

Ainda em 1964, meses depois, através da Lei n° 4.506/1964, que disciplina sobre o imposto de renda e os proventos de qualquer natureza, tem-se que, através do art. 44, inciso IV<sup>10</sup>, a receita bruta operacional seria composta pelas subvenções correntes, de custeio ou operação, recebidas pelas pessoas jurídicas.

Em 1973, com o Parecer Normativo CST n° 142/1973, a Receita Federal – quando o ICMS ainda era o “ICM” - emanou entendimento de que as subvenções, vinculados ou não a recolhimento de impostos, integrariam a receita bruta operacional das empresas para fins de tributação do Imposto de Renda.

Na ocasião, a RFB proferiu o entendimento partindo de um contexto em que estavam sendo levantadas dúvidas acerca da tributação dos recursos financeiros em que, através do ICM, as empresas recebiam incentivo das unidades da federação para estímulo à industrialização. Assim restou ementado:

[...] As subvenções, os auxílios, ou outros recursos não exigíveis, públicos ou privados, vinculados ou não a recolhimentos de impostos, que sejam recebidos por pessoas jurídicas de direito privado, integram a receita bruta operacional dessas empresas para efeito de tributação pelo imposto de renda (Art. 157, letra “d”, do RIR).

A parcela do ativo imobilizado correspondente a auxílios, subvenções ou outros recursos públicos não exigíveis, escapa à correção monetária prevista no artigo 3.º da Lei n.º 4.357-64 (Art. 266, letra “a”, do RIR).  
(Parecer Normativo CST n° 142, de 27 de setembro de 1973).

Já as subvenções para investimento, no ambiente legal, surgem efetivamente com a Lei das Sociedades por Ações (Lei das SAs) n° 6.404/1976, no art. 182, como conta do capital social:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.  
[...]  
d) as doações e as subvenções para investimento. (revogado).

---

<sup>10</sup> Art. 44. Integram a receita bruta operacional: [...] IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Adiante, com o Decreto-lei nº 1.598/1977, no art. 38, §2º tem-se que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que cumpridos os seguintes requisitos:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:  
[...]

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: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023)

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 (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023)

Observe que a legislação acima já disciplina um dos requisitos principais e que precisam ser observados para que as subvenções para investimentos não fossem computadas no lucro real: que haja a contabilização do valor recebido (ou “economizado”) a título de subvenção para investimento como reserva de capital.

Portanto, as subvenções para investimento, incluindo aquelas mediante isenção ou redução de impostos, não seriam computadas na determinação do lucro real, o que evidencia mais uma vez a distinção do tratamento se comparadas as de custeio.

NAVES (2016), na mesma sistemática, explica que em atenção ao citado §2º, as subvenções para investimento, “poderiam ser excluídas na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos dos seus incisos”, destacando o registro do valor correspondente às subvenções para investimento em conta de reserva de capital.

Por sua vez, cumpre citar o Parecer Normativo CST nº 112/1978 que, segundo NAVES (2016), a RFB já demonstrava a necessidade de que as subvenções governamentais preenchessem requisitos específicos para assim serem classificadas, nos termos da normativa anterior:

i) a intenção da pessoa jurídica de direito público, que concede a subvenção, de destiná-la para determinado investimento;

ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

iii) a identidade entre o beneficiário da subvenção e a pessoa jurídica de direito privado titular do empreendimento econômico.

Já em 2014, através da Lei nº 12.973/2014, no art. 30, as subvenções para investimento, replicando as disposições do Decreto-lei do Imposto de Renda, não seriam computadas na determinação do lucro real, desde que houvesse a destinação para estímulo à implementação ou expansão do empreendimento econômico:

Art. 30. 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 seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023)  
[...]

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de: (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023)

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023)

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023)

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.185, de 2023) [...].

O que se nota, a partir da leitura deste dispositivo, é que a destinação das subvenções para investimento é fator determinante da sua contabilização ou não no lucro real para fins de dedução do IRPJ e CSLL consequentemente.

Assim, já existem dois requisitos impostos pela legislação, resumidamente: (i) contabilização em conta própria, de reserva de lucros; e (ii) destinação das subvenções para investimento à implementação ou expansão do empreendimento econômico.

Não só isso, nas concepções de NAVES (2016)<sup>11</sup> tem-se que a partir da edição da Lei acima transcrita, o tratamento fiscal das subvenções para investimento passou a se alinhar com

---

<sup>11</sup> NAVES, Amanda. I. (2016). Subvenções para Investimento: Tratamento Fiscal após a Edição da Lei 12.973/2014. Revista Direito Tributário Atual, (36), 11–26. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/267> - Acesso em 06 set. 2023.

o que já havia sido disposto no CPC n° 07, no sentido de que a contrapartida das subvenções para investimento, não mais deveria registrar-se em conta de reserva de capital, mas, sim, na reserva de lucros.

Contudo, em 2017 com o advento da Lei Complementar n° 160/2017, novos debates a respeito da subvenção para investimentos começaram a surgir, principalmente no que concerne ao ICMS, no que diz respeito aos aspectos contábeis e fiscais, conforme esclarece GASPERIN (2021)<sup>12</sup>.

Isso ocorreu em razão do art. 9° que, ao alterar o art. 30 da Lei n° 12.973/2014, insere o §4°, relacionado todos os benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimentos, vedando a exigência de quaisquer outros requisitos ou condições não previstas neste artigo, observe:

Art. 9° O art. 30 da Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4° e 5°: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30. ....  
.....

§ 4° Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-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 previstos neste artigo.

Este breve histórico legislativo, permite visualizar que as subvenções para investimento e custeio passaram por alterações ao longo dos últimos anos, até mesmo em razão da guerra fiscal entre as unidades da federação, como forma de promover maior controle e direcionamento do tema. Todavia, o que mais chama atenção, para desenvolvimento deste artigo, reside no fato de que as subvenções para investimento e custeio passaram a ser equiparadas nos termos da lei, sendo irrelevante a sua classificação, desde que cumpridos os requisitos legais.

Assim, surge a necessidade, naturalmente, de entendimento das discussões jurisprudenciais neste período, a começar pelo tema que versa sobre o crédito presumido.

### **3 DAS PRINCIPAIS JURISPRDÊNCIAS SOBRE O TEMA**

---

<sup>12</sup> GASPERIN, C. E. O Caráter Interpretativo e Retrospectivo da LC n. 160/2017: Consequências. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 39, p. 54-74, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/477>. Acesso em: 10 out. 2023.

Conforme ensina BREYNER (2013)<sup>13</sup>, os benefícios fiscais podem ser implementados no âmbito das receitas públicas, tanto por meio das subvenções, subsídios e devoluções de tributos legitimamente pagos.

Na prática, o que se tem é que o contribuinte “deixa” de tributar determinada operação – ou uma parcela -, como é o caso das isenções ou reduções da base de cálculo e, o montante em que ele deixou de pagar, seria caracterizado como subvenção para investimento, para que o valor seja utilizado na expansão ou desenvolvimento do empreendimento econômico, desde cumpridos os demais requisitos impostos pela legislação.

Contudo, o crédito presumido (ou outorgado) possui uma sistemática de apuração diferente dos demais benefícios fiscais, pois representa, efetivamente, um dispêndio por parte do ente federado.

Esse raciocínio é percebido através do julgamento do EDResp nº 1.517.492/PR, cuja decisão foi proferida nos seguintes termos:

[...]

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

[...]

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descumprir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

[...]

---

<sup>13</sup> BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

Observe que, em se tratando do crédito presumido, o âmago da questão não se encontra na classificação deste tipo de subvenção, mas sim, no fato de que a União não poderia oferecer tributação acerca de uma renúncia de outro ente.

A Ministra Relatora Regina Helena explica que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados seria um “instrumento legítimo” de política fiscal. Assim, a União não poderia tributar a parcela renunciável de ICMS, considerando que não se trata de uma receita capaz de oferecer tributação.

Sendo resolvido o tema do crédito presumido, remanesceu a dúvida com relação aos demais benefícios fiscais de ICMS, pois, seria possível entender, inclusive, que independente da denominação do benefício, poderia existir uma violação ao pacto federativo.

Assim sendo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), através do Tema repetitivo nº 1.182, entendeu que as demais figuras desonerativas de ICMS, desde que cumpridos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, poderiam ser classificadas como subvenção para investimentos:

“1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como a 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 em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos 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, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.”

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu parágrafo 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou à expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL 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”.

Ao contrário do que a decisão do STJ em relação ao crédito presumido dispôs, todos os benefícios fiscais de ICMS foram colocados sob o mesmo bojo, mas não com relação ao fato de que a tributação da parcela subvencionada violaria o pacto federativo ou se constituiria ou não renda da pessoa jurídica, mas sim, que o cumprimento dos requisitos da lei importaria.

Os requisitos, rememorando, perpassam pelo reinvestimento na atividade empresária e na constituição de uma reserva de subvenção.

Percebe-se que, adentrando às particularidades da decisão, seria possível dizer que o tema foi “resolvido” de maneira superficial, sem trazer toda complexidade possível e convertendo-se em outras dúvidas possíveis, por exemplo: qual seria o alcance da “finalidade” no que tange à garantia da viabilidade do empreendimento econômico, disposta na decisão para que o contribuinte saiba qual o limite dos benefícios fiscais?

O STJ entendeu que a Receita Federal poderia fiscalizar os contribuintes, se identificado que os valores utilizados como subvenção para investimentos, tiveram uma “finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”.

Observe que, o desenho da subvenção para investimentos até o momento é que:

- (i) as subvenções para investimento diferiam das subvenções para custeio, a depender da finalidade daquele benefício;
- (ii) as subvenções para investimento poderiam ser utilizadas para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, ao passo que as subvenções para custeio não poderiam;
- (iii) a definição do conceito de subvenção para investimentos se torna irrelevante a partir da Lei Complementar n° 160/2017, pois as subvenções tornaram-se equiparadas;
- (iv) o STJ entende que o crédito presumido é um benefício fiscal que se diferencia dos demais e, portanto, tributa-lo pelo IRPJ e CSLL significaria uma violação ao pacto federativo;
- (v) para o crédito presumido, a decisão do STJ não pressupõe a observância de nenhum outro requisito; e, por último,
- (vi) o Tema n° 1.182 de forma superficial, entendeu que todos os demais benefícios fiscais de ICMS seriam subvenção para investimentos e poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, contudo, permitiu com que outras lacunas permanecessem desacobertadas ou fossem criadas.

A recente Lei nº 14.789/2023 surge para trazer um pouco mais de polêmica – entre outras finalidades – ao tema das subvenções para investimento.

Isto pois, ela altera a sistemática de utilização dos benefícios de subvenção para investimentos e elenca uma série de observâncias: as subvenções precisam ser habilitadas pela Receita Federal, os diferentes artigos sobre subvenção para investimentos foram revogados; os procedimentos contábeis de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL não mais são os mesmos; surgiu a figura do “crédito fiscal”, em porcentagem inferior à utilização até a promulgação desta Lei e outros.

Esse cenário fez com os contribuintes recorressem (novamente) ao judiciário para salvaguardar a utilização das subvenções para investimento como eram até aquele momento. Principalmente porque não há a menção a qualquer benefício específico – de forma que não se sabe também se, inclusive, o crédito presumido encontra-se atrelado a ela.

Porém, observando com mais critério a lei, tem-se que os problemas são ainda maiores: os benefícios fiscais de ICMS como redução de base de cálculo e isenção, por exemplo, são normalmente concedidos pelas legislações dos estados e não demandam a assinatura de um regime especial de tributação.

Ou ainda, embora haja um regime especial de tributação concedido por determinado ente, não necessariamente o contribuinte estaria sujeito a qualquer contrapartida, que é a hipótese mais comum.

Assim, os contribuintes estão recorrendo ao judiciário e resgatando discussões antigas – tais como a violação ao pacto federativo e conceito de renda – para tentar deslegitimar a aplicação da nova Lei. Duas grandes contrariedades se destacam: a discussão retoma à origem, em *looping*, ao passo que o judiciário deverá esperar um abarrotamento de ações.

Por último, BEZERRA (2024)<sup>14</sup> explica que se formou, a partir da nova Lei, um verdadeiro “limbo jurídico”, trazendo um cenário ainda pior de insegurança jurídica:

O verdadeiro limbo jurídico se forma para aqueles contribuintes que possuem decisão judicial transitada em julgado cujo dispositivo garantia o direito de não-tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e CSLL.

A realidade demonstra que houve basicamente duas espécies de decisões que afetaram referida relação jurídica enquanto vigente o artigo 30 da Lei 12.973/2014.

---

<sup>14</sup> BEZERRA, Eduardo Souza Navarro. **Lei 14.789: novo marco para a exclusões dos benefícios de ICMS da tributação federal.** Conjur, 25 de jan.

A primeira reconhecia que o crédito presumido de ICMS deveria ser qualificado como “subvenção para investimento” e, portanto, sujeito às benesses previstas naquele dispositivo (desde que cumpridos os demais requisitos).

A segunda, por sua vez, resultou no entendimento vazado no EREsp 1.517.492, acima exposto, pelo qual que referidos créditos não podem ser tributados pela União por força da imunidade recíproca, reconhecendo-se, por via reflexa, a inaplicabilidade da lei ordinária (12.973/2014) que condicionava e restringia a não-incidência do IRPJ e CSLL sobre aquelas rubricas.

Enquanto aquele cuja decisão está fundada na primeira vertente pode, com razoável segurança, considerar que está superada pelo novo arcabouço legal que substitui a normativa atingida pelo trânsito em julgado; o contribuinte que está na segunda situação, com decisão análoga ao EREsp 1.517.492, será compelido a realizar uma verdadeira “escolha de Sofia”.

(...)

Diante da situação descrita, surge uma verdadeira incerteza jurídica para os contribuintes que possuem uma decisão judicial transitada em julgado garantindo o direito de não tributar os créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e CSLL, bem como para os contribuintes que sequer possuíam ações.

Por último, para os demais benefícios fiscais de ICMS, a controvérsia aparenta ser ainda maior.

## **5 CONCLUSÃO**

A evolução das subvenções para investimento no contexto jurídico e legislativo brasileiro reflete uma trajetória marcada por alterações significativas ao longo das décadas. Desde suas primeiras regulamentações na década de 1960 até as mais recentes mudanças trazidas pela Lei 14.789/2023, essas subvenções têm sido objeto de debates, interpretações e ajustes constantes.

Inicialmente concebidas como instrumentos de estímulo ao desenvolvimento empresarial, as subvenções para investimento foram alvo de diversas regulamentações e interpretações ao longo dos anos, buscando adequar sua aplicação à realidade econômica e fiscal do país. A distinção entre subvenções para investimento e subvenções para custeio, bem como os requisitos para sua contabilização e dedução na base de cálculo do IRPJ e CSLL, foram temas centrais nesse processo.

No entanto, as recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tanto aquela que diz respeito ao crédito presumido de ICMS, bem como os demais benefícios fiscais trouxeram novos questionamentos e desafios para a compreensão e aplicação das subvenções para investimento. A equiparação de todos os benefícios fiscais de ICMS como subvenção para

investimento, independentemente de sua natureza, gerou debates sobre a legalidade e os impactos dessa interpretação.

A promulgação da Lei 14.789/2023 adicionou mais complexidade ao cenário, alterando significativamente os procedimentos contábeis e fiscais relacionados às subvenções para investimento. A necessidade de habilitação pela Receita Federal, a revogação de artigos anteriores e a introdução de novas regras trouxeram incertezas e desafios para os contribuintes.

Diante desse contexto, os contribuintes têm recorrido ao judiciário em busca de proteção e esclarecimento sobre a aplicação da nova legislação. No entanto, as lacunas e ambiguidades presentes na nova lei estão só começando, ou melhor “recomeçando”.

Em suma, a trajetória das subvenções para investimento no Brasil é marcada por uma evolução complexa e dinâmica, refletindo os desafios e as transformações do ambiente econômico e jurídico do país. A busca por um equilíbrio entre incentivos fiscais, segurança jurídica e interesse público continua sendo um desafio para legisladores, juristas e contribuintes.

## 6 REFERÊNCIAS

BARCELLOS, Ana Paula de **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BEZERRA, Eduardo Souza Navarro. **Lei 14.789: novo marco para a exclusões dos benefícios de ICMS da tributação federal**. Conjur, 25 de jan.

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

CIARLINI, Isabela de Lima Rocha. **Os Benefícios fiscais no âmbito do ICMS e os impactos da guerra fiscal**. Brasília: Uniceub, 2020. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/prefix/14671> - Acesso em 01 set. 2023.

CVM. Pronunciamento Técnico CPC 07.

GASPERIN, C. E. O Caráter Interpretativo e Retrospectivo da LC n. 160/2017: Consequências. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 39, p. 54–74, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/477>. Acesso em: 10 out. 2023.

IZOLIO, Reinaldo. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.

JR. OLIVEIRA, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Maceió, 2015.

SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. C. **Subvenções para Investimento e Parceria Público-privada**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 27, p. 480–493, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1686>. Acesso em: 01 out. 2023.

SILVA, Fábio Pereira; PITMAN, Arthur Leite. **As Subvenções Fiscais e seus aspectos tributários e contábeis**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis**. São Paulo: Mp Editora, 2023. p.281.

NAVES, Amanda. I. (2016). **Subvenções para Investimento: Tratamento Fiscal após a Edição da Lei 12.973/2014**. Revista Direito Tributário Atual, (36), 11–26. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/267> - Acesso em 06 set. 2023.