

Da Subvenção de investimento Pós REsp 1945110/RS.

Charles W. McNaughton¹

Introdução

O objeto do presente artigo é examinar a incidência de IRPJ e CSLL, sobre as chamadas subvenções, levando em consideração o panorama após o julgado do Recurso Especial n. 1945110/RS e do Recurso Especial 1987158/SC que examinaram, na sistemática de Recurso Repetitivo, a viabilidade da extensão do entendimento firmado nos Embargos de Divergência em EREsp n. 1.517.492/PR de que não haveria incidência do IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS para outros incentivos fiscais relativos ao ICMS.

Para tanto, levaremos em consideração três manifestações normativas que vieram à nota após o referido julgamento: a Medida Provisória n. 1185/23 que tratou sobre o tema - introduzindo alterações que provavelmente serão examinadas pelo Congresso a partir do Projeto de Lei n. 5129/23; a Solução de COSIT n. 253/23, que entendeu não ser aplicável o entendimento firmado pelo Recurso Especial n. 1945110/RS, antes de ser veiculado Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN; e o acórdão proferido pela Colenda 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no AREsp 2388499/RS.

O tema é relevante por duas razões. A primeira, sob o ponto de vista técnico, o objeto de nossa investigação apresenta aspectos que envolvem diferentes perspectivas, comportando discussão riquíssima; a segunda, sob o ponto de vista financeiro, a questão é relevante para pessoas jurídicas de grande porte na área de indústria e comércio, envolvendo quantias significativas.

Como estratégia de análise, iniciaremos nossos estudos, traçando um panorama da evolução legislativa a jurisprudencial sobre o tema; em seguida, apontaremos nossa interpretação acerca do conteúdo do Recurso Especial n. 1945110/RS,

¹ Mestre e doutor em direito pela PUC-SP. Concluiu o estágio de Pós-doutorado pela USP. Professor de Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

para, finalmente, apresentarmos nossos apontamentos sobre normas editadas após o referido julgamento, de índole administrativa, judicial e administrativa.

Breve panorama histórico.

Consideremos por subvenção, uma vantagem econômica com que o Estado agracia algum sujeito de direito. No campo da seara tributária, benefícios fiscais, tais como isenções, reduções de base de cálculo, entre outros, se enquadram no conceito de subvenção.

A legislação distinguiu as chamadas subvenções econômicas em duas modalidades: (a) a subvenção de investimento, para custear projetos de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e a (b) subvenção de custeio outorgada para fazer frente a custos já incorridos pela pessoa jurídica. Tradicionalmente, em termos tributários, as subvenções de investimento foram agraciadas com previsões legislativas que explicitam a não incidência do IRPJ e da CSLL.

De fato, o §2º do artigo 38 do Decreto-lei n. 1.598/77 previu que não integra o lucro real, os valores decorrentes de subvenção de investimento desde que os seguintes requisitos fossem cumpridos, conforme se depreende do artigo a seguir citado:

“Art. 38 (...)§ 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.”

Em termos contábeis, as subvenções para investimento eram registradas em conta do patrimônio líquido– e não no resultado – conforme previsão da alínea “d” do §1º do artigo 182 da Lei n. 6404/76. Portanto, contabilmente e, em termos fiscais, não havia reconhecimento dos valores obtidos a título de subvenção de investimento no resultado da pessoa jurídica.

Para fins de se tecer maiores esclarecimentos sobre o tema, foi publicado o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, que procurou distinguir justamente o conceito de *subvenções para custeio*, das *subvenções para investimentos*: enquanto estas têm por origem o estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, aquelas correspondem a recursos destinados a pessoas jurídicas para fazer frente às suas despesas correntes.

O referido Parecer Normativo veiculou um conceito de “sincronia” entre a intenção do Ente Público de criar a subvenção de investimento (para subsidiar implantação de empreendimentos econômicos ou sua expansão) e a efetiva aplicação por parte do particular dos recursos recebidos para fazer frente aos investimentos exigidos pela legislação que cria o benefício. Veja-se o trecho a seguir:

“2.12. Observa-se que a Subvenção para Investimento apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como Subvenção para Investimento.

2.13. Outra característica bem nítida da Subvenção para Investimento, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.”

Ou seja, a caracterização de subvenção para investimento e conseqüente não tributação exigia (I) uma previsão normativa abstrata que expressamente determinava que os recursos econômicos obtidos com certo incentivo fiscal seriam destinados à implantação ou expansão de empreendimento econômico e (II) a efetiva destinação concreta efetivada pelo contribuinte.

Muito bem. Avançando em nossa linha do tempo, em 2.007, foi editada a Lei nº 11.638/2007 que buscou inserir no Brasil as normas da contabilidade internacional no país. Esse movimento de padronização das normas contábeis – também designadas de International Financial Reporting Standards - IFRS – atendeu a uma tendência internacional para garantir maior comparabilidade entre as demonstrações financeiras de companhias situadas em países distintos.

Com a Lei n. 11.638/07, os valores das subvenções de investimento receberam tratamento contábil de “receita” que transita diretamente no resultado, tendo sido revogada a previsão que indicava que tais quantias seriam contabilizados em conta de patrimônio líquido, pela Lei n. 11.638/07.

De fato, o reconhecimento da subvenção governamental como receita é expressamente previsto no item 12 do Pronunciamento Técnico Contábil CPC 07 (R1), incorporado no ordenamento jurídico pela NBCT TG 07 (R1). É preciso fazer a ressalva, porém, que isenções concedidas de modo genérico, sem condições específicas ou encargos à pessoa jurídica, não seriam consideradas subvenções para fins contábeis, por força da previsão do próprio CPC 07 (R1)².

Ademais, observe-se que o artigo 195-A da Lei n. 6.404/76 passou a prever que a assembleia geral poderia destinar parte do lucro líquido à conta de reservas de incentivos fiscais que conteria doações e subvenções governamentais para investimentos.

Ou seja, em termos contábeis, os valores de subvenção governamental – que se enquadrem em tal definição - passam a ser computados receita que compõem, portanto, o resultado da pessoa jurídica. É cabível, porém, à Assembleia, em caso de existência de subvenções para investimento, destinar parte do lucro líquido à reserva de incentivos fiscais.

Então, foi veiculado o artigo 18 da Lei n. 11.941/09 prevendo que tal receita poderia ser excluída do lucro líquido desde que mantida em reservas de lucro, a que se refere o artigo 195-A da Lei 6.404/76, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício.

Em termos materiais, ainda, foi mantido o requisito de que a subvenção deveria ter sido instituída para fins de implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Apenas para fins de contextualização, essa Lei n. 11.941/09 tratava do chamado Regime Tributário de Transição – RTT. A ideia do RTT é que as inovações contábeis não acarretassem impactos tributários. Assim, criou-se uma sistemática tida para ser transitória em que o contribuinte aplicava as normas contábeis antigas para fins tributários.

² MARTINS, Eliseu. Os limites das normas contábeis para registro de isenção de impostos. Disponível em: <https://capitalaberto.com.br/secoes/colunistas/os-limites-da-norma-contabil-para-registro-da-isencao-de-impostos/>.

O RTT foi extinto pela Lei n. 12.973/14 que buscou regular, de modo definitivo, as relações firmadas entre as normas contábeis e o regime tributário. Basicamente, a referida norma instituiu certa neutralidade nos impactos contábeis junto à tributação, inserindo, porém, diversas alterações significativas. O que nos interessa, aqui, é que a última lei revogou o artigo 18 Lei n. 11.941/09 e em seu artigo 30 passou a prever o seguinte:

“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:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 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:

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;

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.”

Agora, todo esse panorama legislativo levou a situação de muita insegurança justamente porque, para os contribuintes, era muito difícil comprovar a chamada “sincronia”. O fato é que a questão da subvenção de investimento gerou muitas controvérsias e um litígio tributário substancial.

Visando alterar tal situação, a Lei Complementar n. 160/17 – que teve como intuito solucionar diversos problemas relativos à guerra fiscal de ICMS prevendo uma convalidação, junto ao CONFAZ, de benefícios fiscais concedidos de modo unilateral e

ilegal pelos Estados – buscou eliminar as controvérsias referentes às subvenções de investimento, inserindo os §§4º e 5º no artigo 30 da Lei n. 12.973/14. Veja-se a redação de tais dispositivos:

Art. 30. § 4º 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.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (grifamos)

Portanto, passou-se a entender que Lei Complementar nº 160/2017 reconheceu expressamente que os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da CF³, devem ser considerados como subvenções para investimento para fins fiscais, não devendo nenhum outro eventual requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30.

A intenção do legislador foi claramente a de eliminar a necessidade de “sincronia” e de aplicar à noção de subvenção de investimento a qualquer benefício fiscal de ICMS convalidado pelo CONFAZ. Ocorre que ao indicar que os requisitos do artigo 30 da Lei n. 12.973/14 continuavam sendo aplicados, o texto da nova legislação acabou permitindo o argumento, muito utilizado pelo Fisco, de que a necessidade de implantação e expansão de empreendimentos econômicos prosseguia sendo um requisito para o benefício, em particular, fosse classificado como “subvenção de investimento”. Veja-se a Solução de Consulta a seguir citada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. EXISTÊNCIA, REQUISITOS E CONDIÇÕES.
A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios

³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos 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.

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. POSSIBILIDADE CONDICIONADA.

A aquisição de participação societárias com recursos oriundos de subvenções para investimento concedidas na forma de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não afasta o direito de exclusão previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, desde que respeitadas todas as condições que constam no mesmo artigo, inclusive que a aquisição esteja relacionada com o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. RESULTADO AJUSTADO. EXCLUSÃO. EXISTÊNCIA, REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação da base de cálculo da CSLL apurada na forma do resultado do exercício desde que observados os requisitos e as condições impostos 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.

RESULTADO DO EXERCÍCIO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. POSSIBILIDADE CONDICIONADA.

A aquisição de participação societárias com recursos oriundos de subvenções para investimento concedidas na forma de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não afasta o direito de exclusão previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, desde que respeitada todas as condições que constam no mesmo artigo, inclusive que a aquisição esteja relacionada com o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978.”

Nesse sentido, note-se que passaram a existir duas visões: o Fisco sustentava que a necessidade de implantação e expansão dos empreendimentos econômicos prosseguia, para se enquadrar o benefício econômico como “subvenção da investimento”, inclusive com a necessidade de previsão, nos incentivos fiscais, de que . A posição oposta

argumentava que a Lei Complementar n. 160/17 veio eliminar essa necessidade, por ter equiparado qualquer benefício fiscal de ICMS convalidado como apto a gerar o tratamento normativo, em questão.

Vamos agora, abrir parênteses para descrever a situação do panorama jurisprudencial judiciário e em breve retornaremos a esse tema.

Assim, inicialmente, apontemos que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em julgado que teve como relatora a Ministra Regina Helena Costa entendeu que a cobrança da União de IR sobre o benefício fiscal de crédito presumido concedido pelos Estados viola o pacto federativo, na medida em que a União iria neutralizar os efeitos do benefício concedido pelo Estado. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

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.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

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 descomprimir 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.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer,

absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.
(REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Interessante observar que é possível inferir a partir das razões e da conclusão do julgado que, se a tributação pelo crédito presumido de ICMS pela União é inconstitucional, em tese, sequer seria necessário observar os requisitos do artigo 30 da Lei n. 12.973/14. Contudo, passou-se a discutir se essa decisão seria aplicável para outros benefícios fiscais distintos do crédito presumido.

Permita-nos pontuar o seguinte exemplo: suponhamos que em uma reunião de condomínio pondere-se que instrumentos barulhentos deveriam ter seu manejo proibido após certo horário por conta da necessidade de silêncio e se delibere, no caso concreto, que o uso de guitarras tarde da noite estaria proibido. Em seguida, levanta-se a dúvida se o uso da bateria, de madrugada, também deveria ser vedado. Ora, se a razão da vedação é o barulho, evidentemente, o uso de nenhum instrumento musical “barulhento” deveria ser admitido após o horário estipulado. Em nosso ponto de vista, o mesmo raciocínio deveria ser aplicável ao caso estudado: se um Estado concede um benefício qualquer a contribuinte e se entende que a tributação federal sobre o proveito econômico de tal benefício violaria o pacto federativo, então nenhum benefício estadual deveria ser tributado por exações federais.

O entendimento pela aplicação da inviabilidade de tributação federal de todas as espécies de incentivos estaduais foi acatado, inicialmente, em decisões da 1ª Turma do STJ, como se infere do julgado n. REsp 1.222.547/RS, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, DJe de 16/3/2022.

Contudo, a Colenda 2ª Turma do STJ empreendeu interpretação distinta, ao indicar que o mesmo raciocínio não seria aplicável para outros benefícios de ICMS – como, por exemplo, a isenção, como se infere do EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, cujo relator foi o Ministro Mauro Campbell Marques, proferido pela Colenda Segunda Turma, julgado em 3/10/2022 e publicado no DJe de 6/10/2022.

O entendimento seria de que, diferentemente do crédito presumido, a isenção nunca teria ingressado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que obstar a tributação federal, em tal caso, importaria conceder uma isenção heterônima do IRPJ e CSLL. Contudo, como vimos, as subvenções governamentais são reconhecidas como receitas contábeis – de modo que influenciam no lucro comercial - inexistindo diferença se se trata de isenção ou crédito presumido. Eventual não alcance de benefício fiscal pelo CPC 07 (R1), como vimos – e conseqüente não reconhecimento como “receita” - surgiria na hipótese de incentivo fiscal genérico, sem contrapartidas exigidas, concedido com amplo alcance ao mercado.

Muito bem. Ato contínuo, foi afetado, como repetitivo, o Recurso Especial nº 1945110, com o propósito de sanar a divergência entre os dois entendimentos. Assim, instado a se pronunciar sobre o tema, a 1ª Seção prolatou acórdão aderindo, por unanimidade à linha da 2ª Turma, consolidou a seguinte tese:

“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 em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes 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 §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, 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 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.”

Como se depreende do início da Tese 1182, acima citada, sedimentou-se que a inviabilidade de tributação do crédito presumido por tributos federais não poderia alcançar outras modalidades de incentivos. Tanto assim que se definiu que tal entendimento não seria aplicável para outras modalidades de benefícios.

O principal fundamento empregado pelo Ministro relator Benedito Gonçalves é de que o crédito presumido representaria renúncia fiscal dos Estados, ao contrário do que se sucederia em outros benefícios fiscais, justamente por conta do chamado de "efeito de recuperação", representado pelo aspecto da impossibilidade de aproveitamento de crédito na etapa seguinte.

Pedimos licença, no entanto, para apontar que esse efeito de recuperação do próprio Estado nem sempre se verifica. Não nos olvidemos, nesse sentido, que a própria Constituição, no §2º II "a" diz que isenção não implicará crédito para a compensação, *salvo determinação contrária na legislação*. Ademais, o próprio §6º do artigo 20 da Lei Complementar n. 87/96 prevê que operações tributadas subsequentes a isentas poderão fazer jus a crédito quando a saída isenta ou não tributada for relativa a produto agropecuário ou quando autorizado por lei estadual⁴.

Ainda que se ignorem tais exceções, o fato é que "o efeito de recuperação" não retira o caráter de incentivos fiscais de medidas como isenção, diferimento, redução da base de cálculo, entre outras. Se o Fisco estadual concede, por exemplo, uma isenção é porque pretende, de certa forma, incentivar certa atividade ou induzir comportamentos. Haja, ou não, "recuperação", a tributação federal de tais casos mitiga eventual efeito benéfico do incentivo estadual sendo um fator que influenciaria negativamente na decisão do particular de adotar a prática desejada pelo Poder Público. Aliás, se o incentivo sequer gera redução na cadeia, a tributação federal é um empecilho econômico ainda mais gravoso do que se tivesse tal efetiva redução no ICMS na cadeia⁵.

Nesse sentido, se há vedação ao pacto federativo de que incentivos que geram redução na cadeia sejam tributados por exações federais, parece-nos que seria mais

⁴ McNAUGHTON, Cristiane Pires. McNAUGHTON, Charles W. *Tributação pelo IRPJ e CSLL sobre subvenções de investimento*. Publicado no Conjur. Disponível no sítio eletrônico: www.conjur.com.br/2023-jun-16/cristianecharles-mcnaughton-tributacao-investimento

⁵ Ibidem.

consistente a posição que aplica tal mandamento para incentivos que não geram tal redução de arrecadação do Fisco estadual.

Ademais, convém indicar que a *ratio decidendi* do EREsp n. 1.517.492/PR considera o papel indutor do incentivo fiscal, como se depreende do voto da Ministra Relatora do Acórdão Regina Helena Costa em que ela enfatiza a importância da desoneração para alimentos da cesta básica:

“Trata-se de alívio fiscal, indutor do desenvolvimento econômico regional, cuja disciplina normativa, na espécie, tem o escopo de desonerar fabricantes de farinha de trigo e de produtos que a contenham em sua composição, tais como bolachas e biscoitos populares, macarrão e misturas pré-preparadas para panificação, ingrediente e alimentos básicos que devem ser acessíveis a toda a população.”

Assim, o determinante não deveria ser a existência, ou não, do dito “efeito de recuperação”, mas a concessão de um benefício que estimule o desenvolvimento econômico regional dando alívio fiscal⁶. De qualquer forma, fica o registro de que o entendimento relativo ao crédito presumido não foi acatado para os demais benefícios fiscais.

Outro ponto significativo a ser pontuado é que o item 3 da decisão aponta que *a possibilidade de procedimento fiscalizatório verificar “se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”*.

Do voto do Ministro Relator pareceu claro que, para os casos dos outros incentivos “há a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, nos termos da Lei, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Ou seja, afastou-se a “sincronia”, conquanto mantenha-se a chamada exigência de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes.

Observando-se, nesse sentido, o voto do Ministro Herman Benjamin – que foi quem sugeriu o acréscimo do item “3” à tese - observemos o trecho a seguir de seu voto:

⁶ Ibidem.

“(…) Nessa linha de raciocínio, em análise mais aprofundada do precedente firmado no julgamento dos EDcl no REsp 1.968.755/PR – indispensável porque estamos a decidir, em sessão presencial, feito cujo julgamento encontra-se submetido ao rito dos Recursos Repetitivos –, considero que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a ratio segundo a qual tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico. Assim, eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL). (…)”

Portanto, parece-nos claro que: (a) para o crédito presumido, a Tese 1182 mantém intacto o decidido no EREsp n. 1.517.492/PR; (b) para outros incentivos não se exigível a previsão do incentivo na legislação que o conceda; (c) caso o contribuinte não constitua a reserva, ou caso haja algum desvio nos recursos de tal reserva, como “*a utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais*”, o Fisco poderá, em fiscalização, constituir o crédito tributário, computando na base de cálculo do IRPJ e CSSL os valores eventualmente não oferecidos à tributação.

É preciso considerar, porém, que foram apresentados Embargos de Declaração ainda pendentes de apreciação.

Situação Pós Tese 1182.

Após sacramentada, a “tese” estabelecida no Tema 1182 foi alvo de três “respostas” distintas que serão apreciadas, a seguir.

Iniciemos pela Solução de Consulta COSIT n. 253/23, em que se prosseguiu exigindo a dita “sincronia” sob o argumento de que, enquanto não houver Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o julgado no Tema 1182 não seria vinculante ao órgão fazendário. Confira-se trecho da ementa:

“(…) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
INCENTIVOS FISCAIS. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E
CONDIÇÕES. DECISÃO JUDICIAL.

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça passam a ter efeito vinculante para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a partir da elaboração de manifestação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
INCENTIVOS FISCAIS. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E
CONDIÇÕES. DECISÃO JUDICIAL.

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça passam a ter efeito vinculante para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a partir da elaboração de manifestação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. (…)

Como se nota, entendeu-se que o artigo 19-A da Lei n. 10.522/02 apenas impediria o Fisco de constituir o crédito tributário, em temas julgados pelo Poder Judiciário, após a veiculação de Parecer emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. De fato, o artigo 19 da Lei n. 10.522/02, especificamente, em seus incisos II e VI, prescreve o seguinte:

“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

(…)

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou 19)

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistir outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.

(…)”

Por sua vez, o artigo 19-A da mesma lei determina o que segue:

“Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos.

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais.”

Assim, parece-nos que a administração pública tem razão quando afirma que seria necessária a edição de Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que, por sua vez, possivelmente deve esperar o resultado dos Embargos de Declaração para se manifestar.

Por outro lado, gera insegurança jurídica uma indefinição do tema por tanto tempo, sendo certo que o sujeito passivo não pode deixar de cumprir com suas obrigações tributárias, mesmo sem uma resposta definitiva por parte do Poder Público.

O fato é que persiste patente antinomia em nosso sistema jurídico, sobre o tema, que deveria ser sanada de modo célere, pois, enquanto a “tese” do Superior Tribunal de Justiça sacramenta, no item 2, que não é exigível a previsão de investimento na norma abstrata que concede o benefício, na Solução de Consulta restou expressamente apontado que “fica, de plano, impossibilitada a aplicação do tratamento tributário previsto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ao incentivos ou benefícios fiscais e financeiros fiscais concedidos de maneira incondicionada, de forma gratuita ou sem nenhum ônus ou dever

ao subvencionado, ou ainda àqueles concedidos sob condição não relacionada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Avancemos. Outro dado relevante pós Tema n. 1182, é o julgamento da Colenda 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que deixa de aplicar a parte da tese veiculada no Tema 1182, especificamente, no quesito que havia mantido incólume o entendimento sedimentado de impossibilidade incondicional de tributação federal para créditos presumidos de ICMS concedido pelos Estados. Tal julgado anulou o v. acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região que havia autorizado a não incidência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos, independentemente de outros requisitos do artigo 30 da Lei n. 12.973/14 e da Lei Complementar n. 160/17.⁷

O fundamento do voto do Ministro Mauro Campbell Marques foi o seguinte:

“(…) Quanto à alegada ofensa ao art. 1.022, II, do CPC/2015, se vislumbra deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem não apreciou integralmente a controvérsia, sobretudo ao não atender as peculiaridades quanto à incidência do precedente fixado no Recurso Especial n. 1.945.110/RS, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023. É de se revelar que em tal precedente fora definido que a Lei Complementar n. 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, de modo que 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 CSLL se, em procedimento fiscalizatório, verificar que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico” (REsp n. 1.945.110/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/6/2023).

Parece-nos, porém, que a Tese do Tema 1182 menciona que o crédito presumido recebe o tratamento previsto no acórdão proferido nos Embargos de Divergência em EREsp n. 1.517.492/PR, de modo que o julgado acima citado, com a devida licença, parece-nos ir de encontro ao decidido pelo próprio Superior Tribunal no Tema 1182, que mantém incólume a ideia de violação ao pacto federativo na tributação federal do crédito presumido.

⁷ AREsp 2388499 RS 2023/0202128-9 Decisão:03/10/2023, DJe DATA:11/10/2023. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques.

Argumenta-se, é verdade, que tal entendimento deveria ser revisitado em função de ter sido expedido antes da Lei Complementar n. 160/17. Todavia, se a Constituição proíbe a tributação de crédito presumido estadual pela União Federal, não nos parece que uma legislação federal pudesse alterar tal panorama.

Por fim, a edição da Medida Provisória n. 1185/23, que ao que tudo indica terá matéria apreciada no Projeto de Lei n. 5129/23, revoga o artigo 30 da Lei n. 12.973/14 e concede novo tratamento às subvenções.

Assim, se antes as subvenções não eram tributadas por PIS, COFINS, IRPJ e CSLL desde que atendidas as condições legais, agora passam a sofrer a incidência dos referidos gravames, sendo permitida, em contrapartida, um crédito de 25% (vinte e cinco por cento) a título de IRPJ às subvenções para investimento, desde que previamente habilitado perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Segundo o novo regramento, para fins do crédito fiscal, poderão ser computadas somente as receitas de subvenção que estejam relacionadas com a implantação ou a expansão do empreendimento econômico e sejam reconhecidas após a conclusão da implantação ou da expansão do empreendimento econômico e o protocolo do pedido de habilitação da pessoa jurídica. O PL aparentemente “ressuscita” a sincronia, prevendo que a subvenção por ele alcançada deve ser concedida “para implantação ou expansão” de benefício econômico.

Ademais, foram previstas vedação de cômputo, para fins de apuração do crédito, de receitas não relacionadas com as despesas de depreciação, amortização ou exaustão relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico, da parcela das receitas que superar o valor das despesas acima mencionadas, da parcela das receitas que superar o valor das subvenções concedidas pelo ente federativo, das receitas que não tenham sido computadas na base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, das receitas decorrentes de incentivos do IRPJ e do próprio crédito fiscal de subvenção para investimento e das receitas reconhecidas após 31 de dezembro de 2028, demonstrando a intenção de se extinguir, em pouco tempo, a nova sistemática para se tributar, integralmente, eventual subvenção concedida.

Ademais, aponte-se que foi criado um procedimento de se exigir prévia habilitação da pessoa jurídica junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil que deverá preceder ao aproveitamento do crédito.

Finalmente, observe-se que a nova legislação não tem a previsão de afastar a tributação de crédito presumido. Há os que argumentam que ao utilizarem a técnica de criar um crédito de IR – e criar requisitos para o aproveitamento do crédito – teria sido criada uma técnica hábil para se afastar a discussão.

Não é nossa avaliação, porém: a problemática não está na concessão do crédito de IRPJ, mas na tributação, mesma, dos valores. Para se garantir a segurança jurídica seria relevante que a inteligência da receita tese consagrada no tema 1182 seja plenamente respeitada.

Ademais, com relação à incidência da Contribuição ao PIS e COFINS sobre o crédito presumido, esclarecemos que o tema da possibilidade de tributação será apreciado no Tema 843 de Repercussão Geral, já havendo votos dos Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Rosa Weber, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Roberto Barroso pela inconstitucionalidade. É relevante que haja rápida decisão da Suprema Corte, para que a segurança jurídica seja estabelecida.

Como lembram Igor Mauler Santiago e Carlos Augusto Daniel Neto, os créditos presumidos não podem ser considerados “ingresso financeiro que se integra na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” que é a matéria constitucionalmente delimitada para fins da COFINS e da Contribuição ao PIS/PASEP, conforme definido pela pelo Supremo Tribunal Federal no RE 606.107/RS, de Relatoria da Ministra Rosa Weber, DJe 25/11/2013⁸. Assim, um julgado que revele coerência com o precedente estabelecido importaria o reconhecimento de tal inconstitucionalidade da incidência das referidas contribuições sobre tais valores.

⁸ SANTIAGO, Igor Mauler. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Mudanças no IRPJ/CSLL das subvenções são válidas, mas precisam melhorar*. Publicado no Conjur. Disponível em: www.conjur.com.br/2023-set-20/consultor-tributario-mudancas-irpjcsl-subvencoes-melhorar.

Palavras finais.

O tema da tributação federal das subvenções apresenta considerável instabilidade normativa, com modificações legislativas constantes, morosidade do Poder Público em sedimentar certos aspectos e litígios significativos.

Com o Projeto de Lei n. 5129/23, novos influxos normativos no campo do processo de positivação hão de surgir e certamente litígios serão instaurados. O princípio da segurança jurídica, porém, exige que posições judiciais consagradas em Repetitivo, ou em precedentes do Supremo Tribunal Federal, não sejam revisitadas sem uma justificativa muito robusta de modo que seria de se esperar que o entendimento de não incidência de tributação federal sobre crédito presumido seja mantido, ainda que com o advento de nova legislação, assim como a não incidência de Contribuição ao PIS e COFINS sobre incentivos fiscais estaduais. Além disso, é mister a célere solução dos problemas que ainda persistem, pois não há segurança jurídica se o particular não tem a ciência, de modo tempestivo, do contorno das obrigações a que está submetido.