



**Ministério da
Fazenda**



NOTA CETAD/COEST nº 040, de 23 de março de 2023.

Assunto: Alteração do §4º, do art. 30, da Lei 12.973, de 2014, que trata de subvenções para investimentos.

SUMÁRIO EXECUTIVO

Trata-se de análise do impacto orçamentário-financeiro decorrente da edição de Medida Provisória que altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

2. Em 13/03/2023, foi encaminhada pelo Gabinete da RFB por mensagem eletrônica, a este Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – Cetad – demanda acerca da alteração do regramento vigente das subvenções para investimento de que trata o §4º, do art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014.

3. Tal demanda se justifica ante a detecção, pelos servidores da carreira de auditoria da 10ª Região Fiscal, forte erosão da base de tributação ante a utilização indevida dos benefícios tributários regulados pelo dispositivo supracitado.

CONTEXTUALIZAÇÃO

4. Historicamente, o conceito de subvenções para investimento foi dado, para fins tributários, pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978, em que eram a) custeio – recursos para auxiliar em despesas operacionais; e b) subvenções para investimento – estímulos para implantação ou expansão de negócios; trazendo diversas condições para que se pudesse enquadrar um benefício na categoria de subvenções para investimento.

5. Posteriormente, a Lei nº 12.973, de 2014, que revogou o Regime Tributário de Transição (RTT), deu regramento definitivo às subvenções para investimento em seu art. 30. Esse regramento obrigava as subvenções para investimento, inclusive as concedidas mediante isenção ou redução de impostos, obedecerem às condições dispostas em regulamento para serem consideradas como tal.

6. Diante do volume de litígios envolvendo a matéria, o legislador editou a LC nº 160, de 2017, que alterou o art. 30, da Lei nº 12.973, de 2014, inserindo os §§ 4º e 5º no texto, dispondo o seguinte:

“§ 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”.

ANÁLISE

7. Com isso, esperava-se que o problema fosse resolvido. Contudo, o que ocorreu foi o início de uma prática abusiva em que alterações legislativas de caráter geral como isenções gerais, reduções gerais de base de cálculo, concessões gerais de créditos presumidos e outras alterações nos Sistemas Tributários da Unidades da Federação, que não caracterizam benefício discriminado, sendo assim, sistema de referência de cada UF, sejam consideradas como subvenções para investimento.

8. Nessa situação, passou a ocorrer a seguinte prática:

(1) o ente federativo estabelece alíquota inferior à alíquota modal para determinados setores da economia;

(2) em uma distorção das regras contábeis há o registro da alíquota modal como despesa e a diferença entre esta e a alíquota efetiva como receita de subvenção;

(3) com base no § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, todos os setores que usufruem da alíquota inferior passam a excluir da base de cálculo dos tributos da União a diferença apontada no item “2”, pela equiparação dessa política tributária à subvenção para investimento; e

(4) o resultado é a redução da base de cálculo dos tributos da União no montante total da alíquota modal e não da alíquota efetivamente exigida pelo ente.

9. Contudo, esta prática não é apoiada pelo CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais – em que a previsão de alíquotas diferenciadas para produtos de determinados setores da economia, que é comum na legislação do ICMS, não se caracteriza como subvenção governamental, nos termos abaixo:

(1) Em relação ao alcance, o CPC 07 deixa claro que:

“Este Pronunciamento não trata:

(...)

(b) da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.;”

(2) O CPC 07 estabelece ainda as seguintes definições:

“Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

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”.

10. Dessa maneira, sob o ponto de vista contábil, isenções e reduções de base de cálculo ou alíquota de ICMS relacionadas ao produto vendido ou à setor da economia, não podem ser

consideradas como uma condição específica da entidade envolvida na operação e, por conseguinte, não podem ser consideradas subvenções, tendo em vista que não são destinadas especificamente a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos.

11. Complementarmente, as diversas hipóteses de isenções, reduções de base de cálculo e de alíquotas de ICMS, que atualmente já existem para produtos de setores variados, contrariam a definição de que as subvenções são concedidas “*normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade*”, conforme o CPC 07 citado no parágrafo 9, acima.

12. Além disso, ainda há a possibilidade de que entes federativos passem a legislar, de forma distinta para cada ente, e de maneira heterônoma, sobre base de cálculo de tributos da União, situação que pode ocorrer, por exemplo, da seguinte forma:

(1) o ente federado aumenta a alíquota do ICMS e, concomitantemente, concede créditos presumidos que reduzem ou neutralizam o aumento da carga tributária;

(2) há um aumento das despesas de ICMS contabilizadas, em decorrência do aumento da alíquota do tributo, acompanhado de um aumento da receita correspondente aos créditos presumidos de ICMS concedidos;

(3) os valores correspondentes aos créditos presumidos de ICMS passam a ser excluídos das bases de cálculo dos tributos da União, sob a alegação de que o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 equiparou essa política tributária à subvenção para investimento;

(4) o resultado final é a redução da base de cálculo dos tributos da União, ainda que não tenha sido acompanhada de renúncia fiscal por parte dos entes federados ou de alteração do lucro líquido dos contribuintes.

13. Com a situação vigente em mente, segue a transcrição do texto da Minuta de Medida Provisória que será analisada:

“Art. 30.”

§ 6º Para fins de interpretação do disposto no § 4º, nos termos do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o tratamento previsto neste artigo aplica-se somente aos incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos a título de subvenções para investimentos, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não compreendidos os incentivos ou benefícios concedidos em caráter geral ou de forma incondicional.”.

14. No que tange ao texto apresentado, cumpre observar que a medida tende a estancar a erosão da base de tributação pela cessação da prática abusiva anteriormente citada, conferindo o necessário regramento à situação vigente. Nesse sentido, haverá redução da perda atual de receitas, tendendo a gerar incremento na arrecadação.

METODOLOGIA

15. Em termos metodológicos, são dez as etapas necessárias à obtenção do cálculo da estimativa de renúncia, a saber:

- a. IDENTIFICAÇÃO DOS VALORES DAS EXCLUSÕES DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO ANTES DA EDIÇÃO DA LC Nº 160/2017: foram apurados os montantes das exclusões da base de cálculo do IRPJ, referentes às subvenções para investimento, anteriores à edição da LC nº 160/2017, que servirão como base para geração de uma linha de tendência sem influência da medida, com base nas ECFs originais e retificadas anteriores a 2017 – foram utilizados valores contidos em uma apresentação elaborada pela 10ª Região Fiscal;
- b. IDENTIFICAÇÃO DOS VALORES DAS EXCLUSÕES DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO APÓS DA EDIÇÃO DA LC Nº 160/2017: foram apurados os montantes das exclusões da base de cálculo do IRPJ, referentes às subvenções para investimento, anteriores à edição da LC nº 160/2017, que servirão como base para geração de uma linha de tendência captando a influência da medida, com base nas ECFs originais e retificadas posteriores a 2017 – foram utilizados valores contidos em uma apresentação elaborada pela 10ª Região Fiscal;
- c. PREMISSAS ADOTADAS: i) a diferença entre as linhas de tendência discriminadas nos itens “b” e “a”, acima, captam os montantes que servirão de base de cálculo do impacto decorrente da medida; ii) os montantes foram apurados com base em premissas teóricas, aplicáveis ao caso, sem considerar o grau de aderência dos contribuintes à medida ora

- proposta iii) na apuração dos montantes, não foi considerado nenhum risco relativo a eventuais ações judiciais que possam advir da medida, fato que tem capacidade de redução da recuperação dos valores relativos aos anos de 2019 a 2023;
- d. ATUALIZAÇÃO DOS DADOS: os valores das exclusões descritos nos itens “a” e “b” foram atualizados a preços de 2022, para que gerem uma linha de tendência a preços correntes;
- e. ANÁLISE DOS DADOS: os dados obtidos foram analisados de forma a se identificar que os referentes ao item “a”, acima, progridem linearmente e os referentes ao item “b” progridem exponencialmente;
- f. GERAÇÃO DA LINHA DE TENDÊNCIA SEM INFLUÊNCIA DA LC 160: os valores obtidos das exclusões da base de cálculo do IRPJ, referentes às subvenções para investimento, anteriores à edição da LC nº 160/2017, atualizados, foram linearmente regredidos, de forma a projetar uma linha de tendência, gerando-se valores estimados para os anos de 2017 a 2025;
- g. GERAÇÃO DA LINHA DE TENDÊNCIA COM INFLUÊNCIA DA LC 160: os valores obtidos das exclusões da base de cálculo do IRPJ, referentes às subvenções para investimento, posteriores à edição da LC nº 160/2017, atualizados, foram exponencialmente regredidos, de forma a projetar uma linha de tendência, gerando-se valores estimados para os anos de 2022 a 2025;
- h. ESTIMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: da série de dados obtida que capta a influência dos efeitos da LC nº 160, item “g”, foram subtraídos os dados da série que não capta tal influência, item “f”, resultando na base de cálculo da perda de arrecadação de IRPJ e CSLL;
- i. CÁLCULO DO MONTANTE A RECUPERAR: estima-se que entre 40% e 60% do montante foi perdido judicialmente, com a situação tendo sido consolidada pelo trânsito em julgado, de forma que os montantes apurados a serem recuperados referentes aos anos de 2019 a 2023 tiveram suas bases de cálculo reduzidas em 50% (valor intermediário);
- j. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE IRPJ E CSLL: sobre as duas bases de cálculo (2019-23 e 24 em diante) foi aplicada a alíquota de 34%, obtendo-se os valores a recuperar e redução de perda futura, respectivamente.

IMPACTO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRO

16. Dessa forma, este Centro de Estudos realizou o cálculo do impacto orçamentário-financeiro decorrente da edição da medida, obtendo um montante aproximado da arrecadação potencial, conforme abaixo apresentado:

Estimativa de Arrecadação - Subvenção para Investimentos

R\$ milhões

Ano	Base de Cálculo	Estimativa de Base Indevida	IRPJ	CSLL	IRPJ/CSLL
2018	31.222,18	50%	25%	9%	34%
2019	44.796,74	22.398,37	5.599,59	2.015,85	7.615,45
2020	62.145,87	31.072,93	7.768,23	2.796,56	10.564,80
2021	84.193,20	42.096,60	10.524,15	3.788,69	14.312,84
2022	112.088,44	56.044,22	14.011,05	5.043,98	19.055,03
2023	147.262,60	73.631,30	18.407,82	6.626,82	25.034,64
2024	191.496,88	191.496,88	47.874,22	17.234,72	65.108,94
2025	247.008,36	247.008,36	61.752,09	22.230,75	83.982,84

1 - Não houve redução da base de cálculo para os anos de 2024 e 2025 em virtude de não haver limitações à recuperação da base erodida em decorrência de ações judiciais:

2 - Valores de arrecadação potencial, sem considerar quaisquer tendências comportamentais do contribuinte ou fatores externos que possam inviabilizar a arrecadação.

17. Por fim, cumpre ressaltar que os montantes acima foram apurados com base em premissas teóricas aplicáveis ao caso, sem considerar o grau de aderência dos contribuintes à medida ora proposta. Da mesma forma, não foi considerado nenhum risco relativo a eventuais ações judiciais que possam advir da medida, fato que tem capacidade de redução da recuperação dos valores apresentados.

CONCLUSÃO

18. Conforme tabela acima, nos termos da legislação vigente, haverá impacto orçamentário-financeiro positivo potencial para a União, cuja estimativa de recuperação de créditos é da ordem de R\$ 76,58 bilhões para o ano de 2019-2023. No que a medida se refere a impedir a continuidade da erosão da base de tributação, o montante dos créditos que deixará de ser renunciado é próximo à R\$ 65,11 bilhões para o ano de 2024 e de R\$ 83,98 bilhões para o ano de 2025.

São estas as informações pertinentes que se submetem a apreciação superior.

Assinatura digital

ALESSANDRO AGUIRRES CORREA
Analista Tributário da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao chefe do Cetad.

Assinatura digital

ROBERTO NAME RIBEIRO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Coest

Aprovo a Nota. Encaminhe-se ao Gabinete do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil.

Assinatura digital

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe do Cetad



Ministério da Economia

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Economia garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 24/03/2023 17:09:53 por Claudemir Rodrigues Malaquias.

Documento assinado digitalmente em 24/03/2023 17:09:53 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, Documento assinado digitalmente em 24/03/2023 14:50:25 por ROBERTO NAME RIBEIRO, Documento assinado digitalmente em 24/03/2023 14:45:47 por ALESSANDRO AGUIRRES CORREA e Documento assinado digitalmente em 24/03/2023 14:45:47 por ALESSANDRO AGUIRRES CORREA.

Esta cópia / impressão foi realizada por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS em 24/03/2023.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Legislação e Processo".
- 3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP24.0323.17102.ITRJ

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
A3F1E5BA2B81D7C0B061A4FBDF98C048669EA90902080C8ED0BF6D258078642B**