



Ministério da
Fazenda



Nota Cetad/Coest nº 041, de 03 de abril de 2024.

Assunto: Crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico. Lei nº 14.789, de 2023.

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. Trata-se de estimar os impactos na arrecadação decorrente dos dispositivos contidos na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que tratam do crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico.
2. Cabe destacar que a análise deste Centro de Estudos é essencialmente voltada para os aspectos orçamentários, financeiros e econômicos decorrente de alterações na legislação tributária que impliquem em impactos da arrecadação dos tributos federais.

ANÁLISE

3. A Lei nº 14.789, de 2023, conversão da Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, estabelece novo tratamento tributário para as receitas de subvenção econômica e de doações para investimento concedidas pelos Entes Públicos, inclusive aquelas realizadas mediante isenção ou redução de impostos.
4. De acordo com a Nota de Encaminhamento e a Exposição de Motivos que acompanharam a Medida Provisória nº 1.185, de 2023, a legislação tributária estabelecia que essas receitas podiam ser excluídas da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, além de não integrarem a base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.
5. Tais documentos relatam que o escopo das receitas que podiam ser beneficiadas por este tratamento tributário favorecido foi significativamente ampliado por medidas legislativas, decisões

judiciais, e em alguns casos, abusos na interpretação e aplicação das normas, que equipararam os diversos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados às subvenções para investimento.

6. Assim, as receitas decorrentes da concessão de benefícios fiscais em caráter geral ou de forma incondicionada pelos Estados e pelo Distrito Federal ficaram favorecidas pela exclusão de base de cálculo do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS.

7. Diante disso, a Lei nº 14.7879, de 2023 revogou os dispositivos da legislação tributária federal que permitiam essa exclusão de base de cálculo do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS das receitas de subvenção, que agora passaram a ser tributadas normalmente por esses tributos.

8. Não obstante, reconhecendo o papel fundamental que os incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público desempenham no desenvolvimento econômico e social do país, a Lei nº 14.789, de 2023, prevê autorização para apuração de um crédito fiscal de IRPJ pela pessoa jurídica beneficiária das subvenções concedidas pelos entes federados com o propósito de implantação ou expansão de empreendimento econômico.

9. A Lei nº 14.789, de 2023, estabelece regras claras para a delimitação das hipóteses que podem ensejar a apuração do crédito de IRPJ, restringindo o alcance às subvenções condicionadas a instalação ou ampliação de empreendimento, quando recebidas por pessoa jurídica habilitada perante a RFB.

10. Além disso, prevê que o valor de tal crédito corresponde à aplicação da alíquota de 25% do IRPJ sobre as receitas de subvenção, e que este deve ser apurado na Escrituração Contábil Fiscal - ECF relativa ao ano-calendário do reconhecimento das receitas de subvenção.

11. Diferentemente da Medida Provisória nº 1.185, de 2023, que dispunha que as receitas de subvenção seriam tributadas ao longo do exercício, a medida em que fossem reconhecidas nos termos da norma contábil, a Lei nº 14.789¹, de 2023, determinou que tais receitas somente serão tributadas pelo IRPJ e CSLL no ajuste anual. Isso implica em um deslocamento da tributação de tais receita para o exercício seguinte ao do seu recebimento.

12. Dessa maneira, a mecânica estabelecida pela Lei nº 14.789, de 2023, gera uma recomposição plena da base de cálculo que vai afetar de forma permanente o PIS e a COFINS a partir de

¹ Conforme o disposto no § 4º do art. 8º.

2024. Para a CSLL, por conta do deslocamento da tributação, em 2024 haverá uma recomposição parcial da base de cálculo, que a partir de 2025 será plena e permanente.

13. Com relação ao IRPJ, em 2024 também haverá uma recomposição parcial da base de cálculo devido ao deslocamento da tributação. Já em 2025, essa recomposição de base de cálculo será plena, mas ao mesmo tempo haverá o início da possibilidade de apuração e utilização do crédito fiscal.

IMPACTO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRO

14. A Tabela I, a seguir, apresenta as estimativas de ganho de arrecadação decorrente das medidas analisadas por esta Nota constantes da Lei nº 14.789, de 2023.

TABELA I
NOVO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS SUBVENÇÕES
CÁLCULO CONFORME O TEXTO DA LEI 14.789/2023

TRIBUTOS	R\$ MILHÕES			
	2024	2025	2026	2027
IRPJ	15.344,07	17.757,38	18.748,08	19.827,97
CSLL	5.523,86	8.401,34	8.880,20	9.387,84
PIS/COFINS	4.994,22	5.779,71	6.102,16	6.453,64
TOTAL	25.862,15	31.938,43	33.730,44	35.669,45

15. Cabe destacar que as estimativas apresentadas acima refletem tão somente os efeitos que as alterações implementadas produzem sobre a mecânica da apuração dos tributos. Não foram avaliadas individualmente questões relativas ao provável efeito indutor de alteração de comportamento dos contribuintes, que, frente a uma majoração de suas obrigações tributárias, buscarão ativamente minimizar tal fardo, seja por meios legais, como questionamentos judiciais e reformulação de estratégias tributárias, ou até ilegais, como o aumento da evasão ou da elisão fiscal.

METODOLOGIA

16. A metodologia de cálculo empregada para estimar os impactos na arrecadação decorrente das medidas avaliadas partiu de informações declaradas pelos contribuintes na Escrituração Contábil Fiscal - ECF, relativas às receitas de doações e subvenções que foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

17. A partir da identificação de tais valores excluídos, simulou-se a recomposição da base de

cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, observados os aspectos temporais em cada caso. O somatório dos valores excluídos multiplicado pelas respectivas alíquotas correspondeu à estimativa de impacto positivo na arrecadação federal.

18. Com relação ao crédito fiscal de IRPJ, tendo em vista que as alterações buscaram restringir as situações em que as receitas de subvenções podem ser beneficiadas, adotou-se a hipótese² de que 25% do volume observado das exclusões de base de cálculo corresponderão ao volume de recursos passíveis de apuração do crédito fiscal. A estimativa de impacto negativo na arrecadação decorrente do crédito fiscal correspondeu à aplicação da alíquota do IRPJ sobre esse volume.

19. O resultado apresentado na Tabela I corresponde ao somatório dos efeitos positivo e negativo na arrecadação descritos nos itens acima.

20. Não obstante a ressalva disposta no item 15, aplicou-se um percentual de redução genérico sobre o volume de recursos passíveis de ser computado na recomposição de base de cálculo, como forma de margem de segurança frente aos fatores de incerteza relacionados à impossibilidade de medição, previsão ou determinação de probabilidade do nível de alteração do comportamento dos contribuintes atingidos com o aumento de tributação ora em análise.

21. Por essa razão, é necessário registrar que as estimativas de impacto discriminadas na Tabela I acima, apesar da margem de segurança, também carregam esse grau de incerteza. A concreta efetivação da arrecadação aos cofres públicos dos valores constantes na Tabela I dependem de diversos eventos futuros e incertos. Dessa forma, recomenda-se cautela aos formuladores da política fiscal quando da utilização de tais estimativas, devendo-se ter em mente a possibilidade de frustração de parcela do aumento de arrecadação decorrente das medidas analisadas.

22. As estimativas de impacto na arrecadação descritas nesta Nota foram projetadas para os anos de 2024 a 2027 utilizando-se o método dos indicadores, que consiste em aplicar índices referentes ao efeito preço e efeito quantidade sobre as estimativas do ano base.

23. Estes índices são formados a partir da grade de parâmetros macroeconômicos oficial produzida pela Secretaria de Política Econômica (SPE) do Ministério da Economia, e refletem a expectativa oficial para o comportamento da economia, bem como para a arrecadação dos tributos federais.

² Essa hipótese foi baseada na razão entre o volume médio das exclusões de base de cálculo, ocorridas no período de 2014 a 2017, e o volume de exclusões previsto para 2024.

São as considerações que submeto à apreciação.

Assinatura digital
FILIPE NOGUEIRA DA GAMA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Gerente de Estudos

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 Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda 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 03/04/2024 15:18:02 por Claudemir Rodrigues Malaquias.

Documento assinado digitalmente em 03/04/2024 15:18:02 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, Documento assinado digitalmente em 03/04/2024 14:55:30 por ROBERTO NAME RIBEIRO e Documento assinado digitalmente em 03/04/2024 13:40:00 por FILIPE NOGUEIRA DA GAMA.

Esta cópia / impressão foi realizada por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS em 03/04/2024.

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:

EP03.0424.15193.0OKF

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:

03FA9FB2AB2916B689B72B9CF96E593157282001D61A81B00084AD4D3EA847C5