

Luís Eduardo Schoueri
Fernando Aurelio Zilveti
Ramon Tomazela
Coordenadores

A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NO MUNDO: ESTUDOS EM HOMENAGEM A JOÃO FRANCISCO BIANCO



INSTITUTO
BRASILEIRO
DE DIREITO
TRIBUTÁRIO

50 anos

São Paulo – 2025

© Luís Eduardo Schoueri / Fernando Aurelio Zilveti / Ramon Tomazela (coordenadores)
Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar
CEP 01411-001 – São Paulo – Fone/WhatsApp: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Vice-Presidente: João Francisco Bianco
Diretor Administrativo e Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
Diretores Executivos: Bruno Fajersztajn, Fernando Aurelio Zilveti,
José Maria Arruda de Andrade, Luís Flávio Neto e Martha Toribio Leão

Conselho Deliberativo: Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, Leonardo Aguirra de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Michell Przepiorka, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira, Ricardo Mariz de Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio;
TOMAZELA, Ramon (Coords.)
T743 A tributação no Brasil e no mundo: estudos em homenagem
a João Francisco Bianco / Luís Eduardo Schoueri; Fernando
Aurelio Zilveti; Ramon Tomazela. – São Paulo, SP: IBDT, 2025.

528 p.; 16x23 cm.

ISBN 978-85-93713-30-9

1. Direito Tributário 2. Direito Tributário Internacional
3. Tributação 4. Homenagem João Francisco Bianco 5. Brasil
I. Luís Eduardo Schoueri II. Fernando Aurelio Zilveti
III. Ramon Tomazela IV. IBDT V. Título.

DORIS 341.39105

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário: Brasil
2. Direito Tributário Internacional: Brasil
3. Tributação: Brasil
4. Homenagem a João Francisco Bianco

Sumário

Apresentação.....	17
-------------------	----

Interpretación y aplicación de la cláusula 3.2 del Modelo OCDE por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México. Un análisis metodológico

Alejandro Calderón Aguilera	
Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.....	21
Metodología de interpretación con base en la remisión al Derecho interno:	
los casos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en México.....	25
Metodología de interpretación acorde al derecho tributario internacional y su doctrina	30
Crítica a la metodología interpretativa del Tribunal Federal de Justicia Administrativa	34
Conclusiones	35
Referencias.....	35

Processo legislativo, democracia e tributação – A inconstitucionalidade formal da lei excludente do ICMS do cálculo dos créditos de PIS/Cofins

André Mendes Moreira / Arthur Maia Queiroz	
Proêmio.....	39
1. Introdução	39
2. Medidas provisórias. Excepcionalidade de sua edição e alteração.....	41
2.1. O cariz excepcional das medidas provisórias	41
2.2. Emenda Constitucional n. 32/2001	43
2.3. O processo legislativo das medidas provisórias	44
3. A inconstitucionalidade da Lei n. 14.592/2023, resultante da conversão da MP n. 1.147/2022.....	46
3.1. Inconstitucionalidade formal por violação à exigência de comissão mista. A jurisprudência do STF	46
3.2. A inconstitucionalidade formal por ausência de pertinência temática do projeto de lei de conversão da Medida Provisória n. 1.147/2022	47
3.2.1. A alteração do texto das medidas provisórias	47
3.2.2. O entendimento do STF	49
3.3. O caso em análise.....	51
3.3.1. A designação de relator sem a constituição de comissão mista	51

O regime jurídico-tributário das subvenções na Lei n. 14.789/2023

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

Ricardo André Galendi Júnior

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Colômbia. Mestre e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Advogado em São Paulo.

1. Introdução

A doutrina de João Francisco Bianco espraia-se pelos mais diversos temas do direito tributário, mas encontra nos tópicos de imposto de renda o seu ponto alto. Autor de obra seminal sobre a tributação de lucros no exterior no Direito brasileiro¹, o nome de João Bianco é uma referência quando se pesquisa o imposto de renda das pessoas jurídicas, visto que ele enfrentou temas complexos de maneira pioneira. O Professor Bianco contribuiu para a evolução dos debates brasileiros em questões de tributação doméstica e internacional, ministrando aulas e palestras, coordenando obras, organizando cursos e promovendo o Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) no Brasil e no exterior.

Rememorando as lições de José Luiz Bulhões Pedreira, o homenageado identificou as transferências de capital como a “única hipótese de acréscimo patrimonial que não tem natureza de renda”. Conforme afirma, tais transferências, “a despeito de ocasionarem aumentos do patrimônio, não se subsumem ao conceito de renda”². Por conseguinte, justifica-se eleger as subvenções para investimentos como tema para um artigo em sua homenagem.

Há mais de 50 anos, o tratamento das subvenções no Direito brasileiro é objeto de significativas controvérsias³, que motivaram reformas legislativas em anos mais recentes. As reformas observadas no regime das subvenções durante os anos 2000 não tiveram por objeto propriamente a solução de tais controvérsias, mas sim a sua adaptação à então chamada “nova contabilidade”⁴. Contudo, com a

¹ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

² BIANCO, João Francisco. Natureza jurídica do Resultado de Avaliação do Investimento Relevante por Equivalência Patrimonial. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 20, 2006, p. 90-98 (p. 91).

³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A classificação das subvenções: origens históricas de um problema contemporâneo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023, v. 46, p. 503-534.

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. As subvenções e as reservas de lucros na Lei 12.973/14: a (ainda relevante) compreensão de sua contabilização. In: ROCHA,

atuação mais agressiva das autoridades fiscais na década de 2010, a insegurança jurídica apenas se acentuou, tendo-se editado a Lei Complementar (LC) n. 160/2017 para finalmente encerrar as dúvidas interpretativas que remanesciam⁵. A solução trazida pela lei complementar não foi bem vista pelas autoridades tributárias federais, de modo que se editou a Medida Provisória (MP) n. 1.185/2023, com o declarado intento de revogar o regime veiculado pela LC n. 160/2017. O atual regime da Lei n. 14.789/2023, fruto da conversão da MP n. 1.185/2023, tem sido amplamente questionado, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do regime veiculado por lei complementar, bem como à luz de fundamentos constitucionais.

No presente artigo, realiza-se estudo dogmático-analítico da Lei n. 14.789/2023, examinando-se criticamente seus principais dispositivos. O objeto do artigo é a compreensão do regime previsto pela Lei n. 14.798/2023, e não propriamente a sua compatibilidade com o Sistema Tributário Nacional, a qual já foi objeto de estudo anterior⁶. Apesar disso, o artigo também contém, ao longo da exposição, considerações sobre aspectos problemáticos dos dispositivos estudados. A título de conclusão, após o exame dogmático-analítico proposto, apresentam-se, também, os principais desafios do novo regime em relação à jurisprudência do STJ e os dispositivos da LC n. 160/2017.

2. A Exposição de Motivos da MP n. 1.185/2023

A Exposição de Motivos da MP n. 1.185/2023⁷ – que seria posteriormente convertida na Lei n. 14.789/2023 – contém breve narrativa a respeito da evolução do tratamento das subvenções para investimento no Direito brasileiro. Afirma-se que, contradizendo “arcabouço legislativo consolidado há décadas”, a LC n. 160/2017 inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, os quais teriam sido “interpretados” como afastamento da aplicação de requisitos não previstos em seu *caput*, às subvenções concedidas por meio do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)⁸.

Sérgio André (org.). *Contabilidade, IFRS e tributação: homenagem a Elidie Palma Bifano*. São Paulo: Quartier Latin, 2024, p. 655-688.

⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. As subvenções para investimentos e o princípio federativo na jurisprudência do STJ. In: CARVALHO, Marília et al. (org.). *Ensaio em direito público*. Londrina: Thoth Editora, 2023, p. 259-281.

⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A Lei 14.789/2023 e a jurisprudência do STJ: incompatibilidades e suas consequências. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 295-320.

⁷ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023.

⁸ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 5.

Narra-se, em seguida, que o Presidente da República vetou tais dispositivos, ao sancionar parcialmente o Projeto de Lei Complementar n. 54/2015⁹, mas o veto foi posteriormente rejeitado pelo Congresso Nacional¹⁰. Nos termos da Exposição de Motivos, os dispositivos da LC n. 160/2017 teriam pretendido equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados a ICMS a subvenções para investimento, o que teria causado “distorções tributárias, com impactos profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária”¹¹. A LC n. 160/2017 provocaria impacto fiscal negativo na ordem de R\$ 80 bilhões ao ano, segundo estimativa da RFB¹².

A Lei n. 14.789/2023 viria, então, para corrigir as pretensas distorções que teriam sido geradas pela LC n. 160/2017. Nesse sentido, seria “necessário modificar a legislação tributária a fim de estabelecer adequado tratamento aos incentivos fiscais federais relacionados às subvenções para investimentos concedidas pelos entes federados”¹³. Não há dúvidas, portanto, de que a Lei n. 14.789/2023 pretende revogar regime estabelecido por lei complementar. Por conseguinte, apesar da pretensa finalidade de promover a segurança jurídica, a Lei n. 14.789/2023 apenas acentua as controvérsias existentes¹⁴.

3. O mecanismo de creditamento

A partir da Lei n. 14.789/2023, o mecanismo de constituição de reserva com exclusão foi substituído por um mecanismo de imediata tributação e posterior creditamento. A Lei n. 14.789/2023 considera a subvenção para investimento uma “receita”. Embora se trate, para fins contábeis, de receita, deve-se ter cuidado com a utilização indevida da denominação, de modo que, para fins da interpretação da Lei n. 14.789/2023, o sentido deve ser tido como aquele estritamente contábil¹⁵.

⁹ Mensagem Presidencial n. 276, de 7 de agosto de 2017.

¹⁰ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 6.

¹¹ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 7.

¹² Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 8.

¹³ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 9.

¹⁴ Cf. FAJERSZTAJN, Bruno; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Algumas controvérsias sobre o novo regime tributário de subvenções para investimento previsto na Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 71-98 (p. 72); TAKANO, Caio Augusto; MARINI, Thiago. Desafios e perspectivas do novo regime tributário de subvenções para investimento: análise à luz da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 99-116 (p. 110).

¹⁵ Cf., sobre o tema, BIFANO, Elidie Palma; BIFANO, Rafael Palma. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 153-172 (p. 163).

O novo regime já não impõe a constituição de reservas como requisito para a exclusão da receita. Por conseguinte, desaparece a motivação do contribuinte para destinar o montante para as reservas de lucros descritas no art. 195-A da LSA, inexistindo mandamento que coíba sua distribuição¹⁶. Na prática, a destinação do montante é tutelada a partir dos mecanismos relativos à apuração do crédito fiscal¹⁷.

No lugar do mecanismo de constituição de reserva, a receita é incluída na base de cálculo dos tributos, gerando direito a creditamento em períodos posteriores. Com efeito, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real que recebe subvenção da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para implantar ou expandir empreendimento econômico pode apurar crédito fiscal de subvenção para investimento, observado o disposto na Lei n. 14.789/2023¹⁸.

Outro elemento importante é que a Lei n. 14.789/2023 não repete a redação do art. 38 do Decreto-lei 1.598/77, que reconhece que a subvenção pode ser concedida, inclusive, mediante isenção ou redução de impostos. No entanto, a lei tampouco traz qualquer exigência em relação ao meio de concessão da subvenção, se mediante crédito presumido, isenção, redução de alíquota ou outra modalidade¹⁹, que pode incluir também a doação de bens, como terrenos²⁰. Inexistindo qualquer exigência a esse respeito, os incentivos fiscais podem seguir sendo qualificados como subvenção para investimento, desde que preenchidos os demais requisitos da lei²¹.

A Exposição de Motivos deixa clara a intenção de revogar o regime da LC n. 160/2017²². Tal revogação, contudo, não demandaria a substituição de mecanis-

¹⁶ Cf. PINTO, Alexandre Evaristo; SANTOS, Ariovaldo dos; SALOTTI, Bruno; MARTINS, Eliseu. O regime contábil das subvenções a partir da Lei n. 14.789/2023. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, p. 19-40 (p. 38).

¹⁷ Cf. item 6, *infra*.

¹⁸ Lei n. 14.789/2023, art. 1º.

¹⁹ Cf., também, CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões jurídico-tributárias e contábeis a partir da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 199-224 (p. 208).

²⁰ FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 145-152 (p. 149).

²¹ Cf. no mesmo sentido, FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 145-152 (p. 146-147); FERNANDES, Fabiana Carsoni. As subvenções para investimento na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 173-198 (p. 175).

²² Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 9.

mos. A razão aventada para a troca de um mecanismo por outro é o alinhamento às Regras GloBE²³, expressamente mencionado na Exposição de Motivos²⁴. O Brasil adotaria posteriormente o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)²⁵, o qual constitui um *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT)²⁶, sobre o qual as Regras GloBE também dispõem.

De fato, com o advento da Lei n. 14.789/2023, substituiu-se o incentivo de exclusão da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da CSLL por um crédito fiscal reembolsável qualificado (*Qualified Refundable Tax Credit – QRTC*)²⁷. Sem que se pretenda aprofundar no tratamento dos QRTCs para fins das Regras GloBE, basta mencionar que estas atribuem tratamento mais vantajoso aos QRTCs do que aos incentivos baseados em exclusões de rendimentos da base de cálculo²⁸. O impacto da tributação mínima global sobre QRTCs é menor do que sobre incentivos concedidos na forma de exclusões de rendimentos da base de cálculo, em virtude de escolhas políticas ínsitas às Regras GloBE.

Portanto, a escolha política de se substituir um mecanismo por outro mostra-se justificada em um contexto de ampla adoção das Regras GloBE pelos países²⁹. No entanto, as Regras GloBE somente se aplicam a Entidades Constituintes de um Grupo de Empresas Multinacional que tiver auferido receitas anuais de 750 milhões ou mais nas Demonstrações Financeiras Consolidadas da Entidade Investidora Final³⁰. Logo, embora a substituição de mecanismos faça sentido nesse contexto, ela não é capaz de explicar a modificação do tratamento geral, aplicável à totalidade das empresas brasileiras, as quais, em sua maioria, não são multinacionais, nem parte de um grupo de faturamento tão elevado.

De outro lado, por diversos outros motivos, que serão expostos nas seções seguintes, a Lei n. 14.789/2023 é mais restritiva que o regime anteriormente vigente – e essas escolhas não podem ser justificadas com referência às Regras GloBE. Por conseguinte, embora as Regras GloBE guardem relação com a alteração de mecanismos, elas em nada se relacionam à adoção de outras restrições ao

²³ Sobre o tema, cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and structure of the GloBE Model Rules*. Amsterdam: IBFD, 2024.

²⁴ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 12.

²⁵ Cf. Lei n. 15.079/2024; IN n. 2.228/2024.

²⁶ Sobre o tema, cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. The Single Top-Up Tax Principle: Justification, Content and Functions upon the Design of QDMTTs. *World Tax Journal*, v. 15, n. 4, 2023, p. 574-620.

²⁷ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 20.

²⁸ Cf., sobre o tema, CHAND, Vikram; ROMANOVSKA, Kinga. The Impact of Pillar Two on Corporate Tax Incentives and Incentives Post Pillar Two – The Potential Rise of Tax Credits and Subsidies. *International Tax Studies*, v. 6, 2023, p. 1-49.

²⁹ AVI-YONAH, Reuven. Pillar 2 and the United States: What's Next. *Tax Notes*, v. 182, 2024, p. 619; VANDERWOLK, Jefferson. Pillar 2: More Realism, Please. *Tax Notes International*, v. 113, 2024, p. 903-904.

³⁰ Cf., traduzindo o dispositivo relevante para o regime brasileiro, Lei n. 15.079/2023, art. 4º.

tratamento das subvenções, as quais dependem das conjecturas orçamentárias e teleológicas (a respeito da finalidade das subvenções) que se encontram na Exposição de Motivos.

Outro elemento interessante é que, ao justificar a relevância e a urgência da MP, a Exposição de Motivos utiliza-se, novamente, de referência às Regras GloBE. Afirma-se que o incentivo fiscal tal qual vigente não estaria alinhado ao padrão internacional, de modo que possibilitaria a cobrança do imposto mínimo de 15% em outras jurisdições³¹. De fato, com a iminência de adoção de regras de inclusão de rendimentos (*Income Inclusion Rule – IIR*) por outras jurisdições, o Brasil estaria, já a partir do ano-calendário de 2024, abrindo mão de receitas tributárias que seriam capturadas por outros países, sem que se revertissem os incentivos fiscais em benefícios efetivos aos contribuintes. Novamente, contudo, o argumento auxilia apenas parcialmente a justificação da urgência da MP, já que diz respeito apenas à modificação do mecanismo em relação a Entidades Constituintes de Grupos de Empresas Multinacionais, mas não a todas as outras medidas mais restritivas que foram adotadas. Por isso, a Exposição de Motivos faz referência também às normas de responsabilidade fiscal e à finalidade de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico³².

4. Os conceitos de implantação e expansão de empreendimento econômico

A Lei n. 14.789/2023 define expressamente os termos “implantação” e “expansão” de empreendimento econômico, que são essenciais à sua inteligência.

O primeiro termo definido é “implantação”, que corresponde ao “estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção”³³. No caso da “implantação”, o ente federativo se utiliza da subvenção para atrair investimentos de empresas que não possuem domicílio em sua localização geográfica. Como exemplo, imagine-se situação em que se concedem incentivos para a construção de uma fábrica na localização geográfica do ente federativo, tendo-se por premissa que o contribuinte em questão não possui domicílio em tal localização.

O segundo termo definido é “expansão”, que corresponde à “ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção”³⁴. No caso da “expansão”, o ente

³¹ Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 22.

³² Ministério da Fazenda, Exposição de Motivos n. 00109/2023, de 29 de agosto de 2023, para. 22.

³³ Lei n. 14.789/2023, art. 2º, I.

³⁴ Lei n. 14.789/2023, art. 2º, II.

federativo se utiliza da subvenção para estimular investimentos adicionais de empresas que possuem domicílio em sua localização geográfica. Como exemplo, imagine-se situação em que se concedem incentivos para a modernização de uma fábrica já existente na localização geográfica do ente federativo, tendo-se por premissa, portanto, que o contribuinte já possui domicílio em tal localização.

Apesar de serem definidos, os termos não são livres de questões interpretativas. Basta ter em mente situação em que, na localização geográfica de determinado ente federativo, encontra-se uma fábrica de grandes proporções, que luta, contudo, contra gargalos logísticos para a expansão de suas atividades. Nesse caso, a empresa não precisa modernizar ou expandir a própria planta, mas sim construir centros de distribuição em outros entes federativos, para dar vazão à sua produção. A construção de tais centros de distribuição iria incrementar as atividades da fábrica e, por conseguinte, beneficiar o ente federativo em que a fábrica se situa. A Lei n. 14.789/2023 contempla a subvenção por um ente federativo de um centro de distribuição localizado fora de sua localização geográfica? A resposta parece ser positiva. Não se trataria de “implantação”, porque a pessoa jurídica é domiciliada na localização geográfica do ente concedente. No entanto, tem-se caso de “expansão”, já que a construção do centro de distribuição leva à “diversificação do comércio” do empreendimento econômico. Na definição de “expansão”, não há qualquer exigência no sentido de que o investimento seja feito na localização geográfica do ente federativo.

Também parece corresponder ao sentido de “expansão” a subvenção para investimentos em outras estruturas logísticas, como a construção de uma estrada, ferrovia, ou o aprimoramento de estruturas portuárias. Também nesses casos, têm-se melhorias que ampliam a capacidade e diversificam o comércio do empreendimento econômico. No entanto, essa interpretação pode esbarrar em requisitos relativos à apuração do crédito fiscal³⁵.

Mesmo assim, os termos “implantação” e “expansão” podem se mostrar demasiado restritivos em algumas situações. Há diversas outras formas de se gerar valor à cadeia produtiva e à comunidade, principalmente no contexto de empresas engajadas na economia digital, as quais não necessariamente demandam grandes infraestruturas de produção³⁶.

Não é difícil perceber que, já aqui, a Lei n. 14.789/2023 incorre no mesmo tipo de problema federativo que tem marcado as discussões sobre subvenções para investimento, há mais de 50 anos. Em que pese toda a controvérsia jurisprudencial e a própria edição de lei complementar sobre a matéria, continua a União

³⁵ Lei n. 14.789/2023, arts. 6º-8º. Cf. item 6, *infra*.

³⁶ Cf. MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Tributação federal dos benefícios fiscais de ICMS: inconstitucionalidades da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 41-58 (p. 53).

se imiscuindo nas políticas fiscais dos demais entes federativos³⁷. Novamente, tem-se enorme potencial para que a União estabeleça requisitos injustificados para que as subvenções para investimento concedidas por outros entes não sejam objeto de tributação pelo IRPJ. Não bastassem as limitações da literalidade da Lei n. 14.789/2023, há ainda o risco de os termos “implantação” e “expansão” serem interpretados de maneira mais restritiva, estabelecendo-se requisitos adicionais para o reconhecimento de créditos de IRPJ. Assim, por exemplo, um investimento em treinamento de pessoal encontra-se fora do escopo da lei, em virtude das restrições contábeis estabelecidas. Adicionalmente, não será de se estranhar se as autoridades tributárias federais vierem a dizer, com fulcro na vagueza dos termos utilizados, que este ou aquele requisito é necessário para que se trate de “implantação” ou “expansão” de investimentos, visto que não estejam presentes na lei.

5. A habilitação da pessoa jurídica

A Lei n. 14.789/2023 também define “crédito fiscal de subvenção para investimento”, que corresponde ao direito creditório que seja (i) decorrente de implantação ou expansão do empreendimento econômico subvencionado por ente federativo; (ii) concedido a título de IRPJ; e (iii) passível de ressarcimento ou de compensação com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB)³⁸. A definição de “crédito fiscal de subvenção para investimento” é essencial para que se operacionalize todo o sistema da Lei n. 14.789/2023.

Para se beneficiar do crédito fiscal de subvenção para investimento, o contribuinte deve se habilitar perante a RFB³⁹. A habilitação ao regime deve ser requerida pela pessoa jurídica por meio de serviço digital disponível no e-CAC da RFB⁴⁰. O pedido de habilitação deve ser instruído com cópia do ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo e demais documentos que comprovem o cumprimento dos requisitos para concessão da habilitação⁴¹.

5.1. Os requisitos para concessão da habilitação

Segundo a Lei n. 14.789/2023, os requisitos para a concessão da habilitação são: (i) ser o contribuinte beneficiário de subvenção para investimento concedida por ente federativo; (ii) haver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo anterior à implantação ou à expansão do empreendimento econômico; e (iii) haver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo que estabeleça

³⁷ Cf. MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Tributação federal dos benefícios fiscais de ICMS: inconstitucionalidades da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 41-58 (p. 53).

³⁸ Lei n. 14.789/2023, art. 2º, III.

³⁹ Lei n. 14.789/2023, art. 3º.

⁴⁰ IN n. 2.170/2023, art. 5º.

⁴¹ IN n. 2.170/2023, art. 6º.

expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico⁴². A inspiração desses requisitos no Parecer Normativo (PN) n. 112/78 é notória⁴³. Outros dois requisitos foram adicionados pela Instrução Normativa (IN) n. 2.170/2023⁴⁴.

5.1.1. Os requisitos legais

Em primeiro lugar, o contribuinte deve ser beneficiário de subvenção para investimento concedida por ente federativo. Após todo o esforço dogmático observado nas últimas décadas para se definir o que seria a “subvenção para investimento”⁴⁵, a Lei n. 14.789/2023 usa a expressão sem a definir. Este primeiro requisito pouco auxilia na interpretação da legislação, mas os requisitos seguintes trazem restrições adicionais, que evidenciam a opção legislativa por um sentido bastante restritivo de subvenção para investimento, em contraposição bastante evidente com o sentido adotado pelo STJ⁴⁶.

Em segundo lugar, exige-se ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo anterior à implantação ou à expansão do empreendimento econômico. Este requisito deixa claro que o ato concessivo deve anteceder a implantação ou expansão do empreendimento econômico, mas pode gerar dúvidas nos casos em que um ente federativo passa a incentivar implantação ou expansão que já se encontra em curso. Diante de dificuldades financeiras por parte do contribuinte na implantação ou expansão, é perfeitamente factível que o ente federativo venha a incentivar o projeto, como forma de garantir sua viabilidade. Não parece justificada a interferência da União nesse aspecto, que pretende anular os efeitos de tal escolha do ente federativo para fins dos tributos federais.

Em terceiro lugar, exige-se ato concessivo editado pelo ente federativo que estabeleça expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas

⁴² Lei n. 14.789/2023, art. 4º.

⁴³ FAJERSZTAJN, Bruno; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Algumas controvérsias sobre o novo regime tributário de subvenções para investimento previsto na Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 71-98 (p. 75). Sobre o conteúdo do PN n. 112/78, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A classificação das subvenções: origens históricas de um problema contemporâneo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023, v. 46, p. 503-534.

⁴⁴ IN n. 2.170/2023, art. 7º.

⁴⁵ Sobre as origens do instituto no Direito brasileiro, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A classificação das subvenções: origens históricas de um problema contemporâneo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023, v. 46, p. 503-534.

⁴⁶ Cf., também, CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões jurídico-tributárias e contábeis a partir da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 199-224 (p. 216).

pela pessoa jurídica relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico. Em relação a este requisito, tem-se mera necessidade de apresentar documentos, sem qualquer necessidade de argumentação por parte do contribuinte em relação ao cumprimento do requisito.

De qualquer forma, nada impede que algum esforço argumentativo seja realizado, indicando-se a seção do ato concessivo em que as exigências se encontram, ou a apresentação de anexos e documentos complementares, no caso de estes existirem. O dispositivo não tem o condão de estabelecer requisito formal adicional para a concessão da habilitação, devendo eventual indeferimento ser fundamentado na ausência de condições e contrapartidas e não em eventual ausência de indicação por parte do contribuinte, já que o dispositivo não o exige.

5.1.2. Os requisitos veiculados por normas administrativas

A Instrução Normativa, contudo, adicionou outros dois requisitos que não constam da Lei n. 14.789/2023. Além de repetir os requisitos legislativos, a Instrução Normativa condiciona a habilitação à adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico e à regularidade fiscal quanto a tributos e contribuições federais⁴⁷.

Como base legal para a exigência de regularidade fiscal quanto a tributos e contribuições federais, invoca-se o art. 60 da Lei n. 9.069/95, que dispõe que a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, deve ser condicionada à comprovação da quitação de tributos e contribuições federais.

A simples subsunção da subvenção de investimentos à hipótese do art. 60 da Lei n. 9.069/95 desconsidera toda a controvérsia federativa que envolve a matéria. Conforme o evidencia a jurisprudência do STJ, a não tributação das subvenções para investimento por parte da União decorre da necessidade de se preservarem os incentivos concedidos pelos demais entes federados. Não se trata meramente de um incentivo ou benefício concedido pela União, mas sim do reconhecimento da jurisdição dos demais entes federados, que impede que a União reduza os incentivos concedidos por outros entes⁴⁸. Ademais, a consideração das subvenções para investimento como incentivo ou benefício fiscal viola toda a lógica subjacente ao sistema brasileiro, que trata as subvenções para investimento como transferências patrimoniais, não tributáveis, enquanto tais, pelo imposto de renda⁴⁹.

⁴⁷ IN n. 2.170/2023, art. 7º.

⁴⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. As subvenções para investimentos e o princípio federativo na jurisprudência do STJ. In: CARVALHO, Marília *et al.* (org.). *Ensaio em direito público*. Londrina: Thoth Editora, 2023, p. 259-281; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A Lei 14.789/2023 e a jurisprudência do STJ: incompatibilidades e suas consequências. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 295-320.

⁴⁹ Cf., no mesmo sentido, MOURA, Fernando; TOMAZELA, Ramon. As subvenções para investimentos na Lei n. 14.789/2023. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MUR-

De outro lado, ainda que se considere que o dispositivo seria aplicável por se estar diante de incentivo ou benefício fiscal, aquele não deveria condicionar a própria habilitação da pessoa jurídica. Note-se que eventual incentivo ou benefício fiscal não se encontra na apuração do crédito fiscal, mas sim em sua utilização. Ao se negar a possibilidade de a pessoa jurídica em situação de irregularidade fiscal habilitar-se, impede-se que esta venha a utilizar créditos na eventualidade de vir a se tornar regular.

Conforme se verá adiante, a Lei n. 14.789/2023 distingue dois momentos: o da apuração e o da utilização do crédito fiscal. O incentivo ou benefício fiscal somente surge no momento em que a pessoa jurídica se utiliza do crédito fiscal. Não há qualquer incentivo ou benefício fiscal em sua mera apuração. Eventual restrição, mesmo que se afastem todas as considerações federativas, deveria ocorrer em relação à utilização do crédito, preservando-se o direito da pessoa jurídica de apurá-lo mesmo em situação de irregularidade fiscal. Caso contrário, pune-se a pessoa jurídica meramente em virtude de esta ter incorrido em dificuldades financeiras, maculando-se a possibilidade de sua recuperação e se a colocando em situação de desvantagem em relação a potenciais competidoras que lograram manter-se solventes.

5.2. A habilitação tácita por decurso de prazo

A Lei n. 14.789/2023 não fixa prazo para que a RFB aprecie o pedido de habilitação do contribuinte. Em vez disso, estabelece que, transcorrido o prazo de 30 dias da apresentação do pedido de habilitação pela pessoa jurídica sem que tenha havido manifestação da RFB, a pessoa jurídica será considerada habilitada⁵⁰.

Trata-se de hipótese de habilitação tácita que, na prática, assegura a necessária celeridade ao processo de habilitação do contribuinte, evitando que o contribuinte seja prejudicado por eventual demora na análise⁵¹.

CIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, p. 271-292 (p. 277); SANTOS, Ramon Tomazela. A Lei n. 14.789/2023 e o novo regime das subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 459-481 (p. 462).

⁵⁰ Lei n. 14.789/2023, art. 4º, parágrafo único.

⁵¹ Cf. PINTO, Alexandre Evaristo; SANTOS, Arioaldo dos; SALOTTI, Bruno; MARTINS, Eliseu. O regime contábil das subvenções a partir da Lei n. 14.789/2023. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, p. 19-40 (p. 35); PINTO, Alexandre Evaristo. Considerações críticas sobre o novo regime de tributação das subvenções. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 23-40 (p. 30).

5.3. As hipóteses de indeferimento e cancelamento da habilitação

A Lei n. 14.789/2023, pressupondo a observância ao direito à ampla defesa e ao contraditório, estabelece hipóteses de indeferimento e cancelamento da habilitação da pessoa jurídica⁵². A observância ao direito à ampla defesa e ao contraditório é assegurada mediante a faculdade do sujeito passivo de apresentar recurso administrativo⁵³, no prazo de dez dias, contado da ciência da notificação de indeferimento ou cancelamento da habilitação⁵⁴. No entanto, o contribuinte também possui outras garantias formais que se encontram no bojo dos próprios conceitos de indeferimento e cancelamento.

Tem-se hipótese de indeferimento nos casos em que a pessoa jurídica não atende aos requisitos para concessão da habilitação, dispostos no art. 4º⁵⁵. O indeferimento diz respeito ao pedido formulado. Como o que se indefere é o pedido formulado pelo contribuinte, não se poderá falar em indeferimento nos casos em que já houve habilitação do contribuinte.

De outro lado, fala-se em cancelamento nas hipóteses em que a pessoa jurídica deixa de atender aos requisitos para concessão da habilitação, dispostos no art. 4º⁵⁶. O cancelamento diz respeito a uma habilitação que já foi concedida, mas, em virtude de mudanças no plano fático, chega-se à conclusão de que o contribuinte deixou de atender aos requisitos cumpridos quando de sua habilitação. Nos termos da Instrução Normativa, fala-se em cancelamento também na hipótese de “ser constatado, depois da habilitação concedida nos termos do art. 8º [habilitação tácita], que a pessoa jurídica não os havia atendido”⁵⁷.

6. A apuração do crédito fiscal

Após a habilitação, o contribuinte poderá apurar o crédito fiscal de subvenção para investimento diretamente na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa ao ano-calendário do reconhecimento das receitas de subvenção⁵⁸. O crédito será apurado a partir da aplicação da alíquota de 25% sobre o produto das receitas de subvenção⁵⁹.

A alíquota de 25% corresponde à alíquota do IRPJ, considerando o adicional de 10%. Não se apura crédito, por outro lado, em relação ao montante de CSL pago. Tal elemento constitui uma restrição adicional em relação ao regime anterior, em que se tinha a exclusão para fins de apuração do lucro real, de modo que

⁵² Lei n. 14.789/2023, art. 5º.

⁵³ Deve-se observar o rito estabelecido nos arts. 56 a 59 da Lei n. 9.784/99.

⁵⁴ IN n. 2.170/2023, art. 10.

⁵⁵ Lei n. 14.789/2023, art. 5º, I.

⁵⁶ Lei n. 14.789/2023, art. 5º, II.

⁵⁷ IN n. 2.170/2023, art. 9º, II.

⁵⁸ Lei n. 14.789/2023, art. 6º, parágrafo único.

⁵⁹ Lei n. 14.789/2023, art. 6º.

as receitas contábeis de subvenção para investimento não eram tributadas nem pelo IRPJ, nem pela CSL⁶⁰. A inexistência de crédito de CSL evidencia, também, o caráter indiscutivelmente arrecadatório da Lei n. 14.789/2023, já que se afasta a possibilidade de argumentar no sentido da neutralidade da tributação das subvenções para fins federais⁶¹.

Além disso, a Lei n. 14.789/2023 traz outras restrições de caráter temporal, material, quantitativo e sistemático, as quais podem ser segregadas analiticamente.

6.1. Restrições temporais

A teor da Lei n. 14.789/2023, devem ser consideradas apenas as receitas de subvenção que estiverem relacionadas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico e que forem reconhecidas após o protocolo do pedido de habilitação⁶².

Do ponto de vista temporal, portanto, é decisivo, para fins da lei, o momento do protocolo do pedido de habilitação. A partir do momento em que protocolado o pedido, já se pode apurar crédito fiscal, não sendo necessário aguardar pela habilitação (tácita) do contribuinte. Por outro lado, o contribuinte não poderá apurar crédito caso o pedido seja indeferido ou caso a habilitação venha a ser posteriormente cancelada, sendo decisiva, nesse último caso, a data da notificação do cancelamento.

A definição do momento do protocolo como marco temporal implica naturalmente desvantagens ao contribuinte, principalmente na fase inicial de adoção da nova lei. A Lei n. 14.789/2023 foi publicada em 29 de dezembro de 2023 e produz efeitos desde 1º de janeiro de 2024. Naturalmente, os contribuintes precisaram de algum tempo para preparar a formulação do pedido de habilitação, o que pode gerar empecilhos, nos termos da Lei n. 14.789/2023, à apuração dos créditos fiscais.

De qualquer forma, também é possível apurar crédito fiscal em relação à subvenção para investimento recebida após o advento da Lei n. 14.789/2023, ainda que com base em ato concessivo que lhe seja anterior, e relativamente a inves-

⁶⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. As subvenções e as reservas de lucros na Lei 12.973/14: a (ainda relevante) compreensão de sua contabilização. In: ROCHA, Sérgio André (org.). *Contabilidade, IFRS e tributação: homenagem a Elidie Palma Bifano*. São Paulo: Quartier Latin, 2024, p. 655-688.

⁶¹ Cf. PINTO, Alexandre Evaristo. Considerações críticas sobre o novo regime de tributação das subvenções. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 23-40 (p. 30); SANTOS, Ramon Tomazela. A Lei n. 14.789/2023 e o novo regime das subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 459-481 (p. 463).

⁶² Lei n. 14.789/2023, art. 8º, § 1º.

timentos realizados no passado⁶³. No entanto, é necessário conciliar tal apuração com os demais requisitos da Lei n. 14.789/2023, expostos adiante, tais como a exigência de a receita ser auferida após o protocolo do pedido de habilitação, bem como a impossibilidade de o total de receitas superar o total de investimentos.

Além disso, é natural que a aplicação do novo regime a incentivos concedidos no passado gere questionamentos relacionados à segurança jurídica e à proteção da confiança⁶⁴. Afinal, em muitos casos, o contribuinte comprometeu-se a realizar determinado investimento sob a premissa de que o tratamento então vigente para as subvenções para investimento seria respeitado. A mudança do regime levada a cabo pela Lei n. 14.789/2023, a depender da interpretação que a ela seja dada, pode alterar completamente a carga tributária a que o contribuinte se sujeita, o que claramente gera preocupações em relação à aplicação retrospectiva do regime⁶⁵.

6.2. Restrições materiais

Na apuração do crédito fiscal, devem ser computadas apenas as receitas relacionadas a despesas de depreciação (reconhecimento de ativo imobilizado), amortização (reconhecimento de ativo intangível) e exaustão (reconhecimento de ativo representativo de direito de uso) ou de locação e arrendamento de bens de capital relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico⁶⁶. Ademais, a apuração do crédito não é automática, devendo-se, a teor da Lei n. 14.789/2023, acompanhar os critérios de realização do ativo relacionados às des-

⁶³ Cf. no mesmo sentido, Cf. MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Tributação federal dos benefícios fiscais de ICMS: inconstitucionalidades da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 41-58 (p. 56); FERNANDES, Fabiana Carsoni. As subvenções para investimento na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 173-198 (p. 176); DONIAK JR., Jimir. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: análise de alguns aspectos jurídico-tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 265-280 (p. 274-275).

⁶⁴ MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Tributação federal dos benefícios fiscais de ICMS: inconstitucionalidades da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 41-58 (p. 53); DONIAK JR., Jimir. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: análise de alguns aspectos jurídico-tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 265-280 (p. 274-275).

⁶⁵ Cf., sobre o tema da retrospectividade no Direito brasileiro, COSTER, Tiago Rios. *Retrospectividade no direito brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021.

⁶⁶ Lei n. 14.789/2023, art. 7º. Cf. FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 145-152 (p. 149).

pesas de depreciação, amortização ou exaustão, ou, ainda, às despesas de locação ou arrendamento de bens de capital⁶⁷. A lei não esclarece se a despesa de depreciação a ser considerada é aquela utilizada para fins contábeis ou aquela imposta pela legislação tributária⁶⁸.

A lei condiciona o direito ao crédito fiscal ao que a contabilidade registra como receita⁶⁹. A MP n. 1.185/2023, de cuja conversão a Lei n. 14.789/2023 é fruto, fazia expressa referência às normas contábeis, porquanto dispunha que o crédito fiscal estava relacionado às receitas “reconhecidas nos termos estabelecidos na norma contábil aplicável”⁷⁰. A exigência do reconhecimento de receita inviabiliza a apuração de crédito fiscal nos casos em que, diante das chamadas “grandezas negativas”⁷¹, decorrentes, e. g., de reduções de base de cálculo e isenções, o contribuinte não reconhece contabilmente as receitas de subvenção⁷².

No regime anterior, não havia tal correlação entre receitas de subvenção e a realização de despesas. Importava apenas que o montante correspondente à subvenção fosse aproveitado pelo contribuinte, sem a necessidade de se o atrelar à realização de qualquer despesa. Trata-se de limitação adicional trazida pela lei em relação ao regime anterior. As novas limitações exigem do contribuinte controle mais detalhado, com a finalidade de impedir a apuração errônea de crédito fiscal⁷³.

⁶⁷ Cf. PINTO, Alexandre Evaristo. Considerações críticas sobre o novo regime de tributação das subvenções. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 23-40 (p. 33).

⁶⁸ BRAUNBECK, Guillermo O.; SILVA, Fabio Pereira da. As controvérsias jurídico-contábeis das subvenções fiscais: castigo de Sísifo? In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, p. 327-348 (p. 345).

⁶⁹ Cf. no mesmo sentido, FAJERSZTAJN, Bruno; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Algumas controvérsias sobre o novo regime tributário de subvenções para investimento previsto na Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 71-98 (p. 76); FERNANDES, Fabiana Carsoni. As subvenções para investimento na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 173-198 (p. 175); CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões jurídico-tributárias e contábeis a partir da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 199-224 (p. 216).

⁷⁰ MP n. 1.185/2023, art. 6º.

⁷¹ Cf., criticamente, sobre a definição de “grandezas negativas” na jurisprudência do STJ, SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A Lei 14.789/2023 e a jurisprudência do STJ: incompatibilidades e suas consequências. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 295-320.

⁷² Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. A Lei n. 14.789/2023 e o novo regime das subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 459-481 (p. 463).

⁷³ Cf. PINTO, Alexandre Evaristo; SANTOS, Ariovaldo dos; SALOTTI, Bruno; MARTINS, Eliseu. O regime contábil das subvenções a partir da Lei n. 14.789/2023. In: PINTO, Alexandre Evaristo;

As limitações relacionadas à contabilização não se aplicam na hipótese de subvenção relacionada a bem não sujeito a depreciação, amortização ou exaustão⁷⁴, cujo principal exemplo são os terrenos⁷⁵. Nos termos da lei, no caso de bem não sujeito a depreciação, amortização ou exaustão, os limites dos arts. 8º, I, e 8º, § 1º, I, não se aplicam.

Ao limitar o creditamento às hipóteses de aquisição, locação ou arrendamento de bens, a Lei n. 14.789/2023 também inviabiliza a apuração de crédito em relação a outras modalidades de investimentos que podem ser essenciais à implantação ou expansão de empreendimento econômico. A contabilização do gasto não deveria orientar a identificação do montante total passível de creditamento⁷⁶. Basta pensar em hipóteses de investimentos em treinamento de pessoal e tantos outros dispêndios essenciais à economia moderna que não são passíveis de capitalização. Muitos dos dispêndios necessário à implementação e expansão de empreendimentos econômicos são despesas, e não levam ao reconhecimento de um ativo⁷⁷.

6.3. Restrições quantitativas

No regime anterior, não havia necessária correspondência entre o montante de subvenção para investimento concedido e o investimento realizado pelo contribuinte⁷⁸. O contribuinte se comprometia, por exemplo, a construir uma fábrica, e

SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, 2024, p. 19-40 (p. 36); PINTO, Alexandre Evaristo. Considerações críticas sobre o novo regime de tributação das subvenções. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 23-40 (p. 31).

⁷⁴ Lei n. 14.789/2023, art. 8º, § 3º.

⁷⁵ Cf. FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 145-152 (p. 148).

⁷⁶ Cf., criticamente, FERNANDES, Fabiana Carsoni. As subvenções para investimento na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 173-198 (p. 177); CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões jurídico-tributárias e contábeis a partir da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 199-224 (p. 215).

⁷⁷ Cf. FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 145-152 (p. 152).

⁷⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A classificação das subvenções: origens históricas de um problema contemporâneo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023, v. 46, p. 503-534.

o Estado lhe concedia créditos presumidos de ICMS. O montante de créditos presumidos poderia ser superior ou inferior ao montante investido na fábrica, a depender do sucesso do empreendimento econômico, e isso era respeitado para fins da tributação federal. No regime da Lei n. 14.789/2023, pretende-se estabelecer identidade entre o montante investido pelo contribuinte e o valor das subvenções recebidas, observadas todas as restrições à apuração do crédito veiculadas pela lei.

Com efeito, não pode ser computada na apuração do crédito fiscal a parcela das receitas que superar o valor das despesas de depreciação, amortização ou exaustão ou de locação ou arrendamento de bens de capital, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico⁷⁹. Tampouco pode ser computada a parcela das receitas que superar o valor das subvenções concedidas pelo ente federativo⁸⁰. Em ambos os casos, os valores são considerados de forma acumulada a partir da data do ato concessivo da subvenção⁸¹.

6.4. Restrições sistemáticas

Na Lei n. 14.789/2023, encontram-se, também, restrições cujo escopo é assegurar a integridade do regime, impedindo que haja distorções decorrentes de apurações de crédito indevidas e esclarecendo a interação do regime com aspectos específicos do IRPJ.

Nesse sentido, as receitas decorrentes de incentivos de IRPJ e do próprio crédito fiscal de subvenção para investimento não devem ser computadas na apuração do crédito fiscal⁸². Ademais, o valor do crédito fiscal não é computado na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da Cofins⁸³. O crédito fiscal consiste, afinal, em mero redutor do IRPJ devido, e não há razão para cogitar sua tributação⁸⁴. Em outras palavras, a receita de subvenção é tributada por IRPJ e CSLL, mas o crédito assim apurado não o será⁸⁵.

⁷⁹ Lei n. 14.789/2023, art. 8º, I.

⁸⁰ Lei n. 14.789/2023, art. 8º, II.

⁸¹ Lei n. 14.789/2023, art. 8º, § 2º.

⁸² Lei n. 14.789/2023, art. 8º, III.

⁸³ Lei n. 14.789/2023, art. 11.

⁸⁴ Cf. BIFANO, Elidie Palma; BIFANO, Rafael Palma. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 153-172 (p. 165); SANTOS, Ramon Tomazela. A Lei n. 14.789/2023 e o novo regime das subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 459-481 (p. 466).

⁸⁵ Cf. PINTO, Alexandre Evaristo. Considerações críticas sobre o novo regime de tributação das subvenções. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 23-40 (p. 32).

A Lei n. 14.789/2023 também esclarece que as receitas de subvenção não devem ser computadas na base de cálculo da estimativa mensal para fins do IRPJ e da CSLL e devem ser tributadas no ajuste anual⁸⁶. De outro lado, deve-se consignar que, como o direito do contribuinte é de apurar um crédito, o contribuinte a ele faz jus ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no período⁸⁷.

7. A utilização do crédito fiscal

Após apurado e informado à RFB, o crédito fiscal de subvenção para investimento poderá ser ressarcido em dinheiro ou compensado pelo contribuinte com débitos próprios, vencidos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela RFB⁸⁸. O crédito fiscal de subvenção para investimento somente é reconhecido pela RFB se apurado de acordo com o disposto na Lei n. 14.789/2023⁸⁹. O pedido de ressarcimento e a declaração de compensação relativos ao crédito fiscal são recepcionados após o reconhecimento das receitas de subvenção para fins de tributação⁹⁰.

O crédito fiscal apurado não é propriamente vinculado ao IRPJ, embora o percentual de 25% mimetize de alguma forma a sua alíquota. De qualquer forma, é importante ressaltar que, conforme expressa dicção da Lei n. 14.789/2023, o crédito pode ser utilizado para compensar qualquer tributo administrado pela RFB⁹¹, tratando-se de um crédito fiscal puro e simples, inclusive para fins de sua escrituração contábil⁹².

O pedido de ressarcimento e a declaração de compensação devem ser efetuados mediante a utilização do programa PER/DCOMP. Na hipótese de a utilização do programa não ser possível, têm-se formulários específicos para o pedido de ressarcimento e para a declaração de compensação⁹³. O pedido de ressarcimento deve referir-se a um único período de apuração⁹⁴.

⁸⁶ Lei n. 14.789/2023, art. 8º, § 4º. Cf., criticamente, FERNANDES, Fabiana Carsoni. As subvenções para investimento na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 173-198 (p. 178).

⁸⁷ BIFANO, Elidie Palma; BIFANO, Rafael Palma. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 153-172 (p. 164); FERNANDES, Fabiana Carsoni. As subvenções para investimento na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 173-198 (p. 178).

⁸⁸ Lei n. 14.789/2023, art. 9º; IN n. 2.055/2021, art. 58-A.

⁸⁹ Lei n. 14.789/2023, art. 12; IN n. 2.055/2021, art. 58-A, § 2º.

⁹⁰ Lei n. 14.789/2023, art. 10.

⁹¹ Lei n. 14.789/2023, art. 9º; IN n. 2.055/21, art. 58-A.

⁹² Cf. FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 145-152 (p. 148).

⁹³ IN n. 2.055/2021, art. 58-B.

⁹⁴ IN n. 2.055/2021, art. 58-B, parágrafo único.

Segundo a Lei n. 14.789/2023, no caso de o crédito fiscal não ter sido objeto de compensação, a RFB deve efetuar o seu ressarcimento no vigésimo quarto mês, contado “dos termos iniciais de que trata o *caput* [do art. 10]”⁹⁵. A leitura mais imediata (e correta) do dispositivo é que o termo inicial corresponde à entrega da ECF na qual esteja demonstrado o direito creditório⁹⁶. Contudo, a IN n. 2.214/2024, ao alterar a IN n. 2.055/2021 para regulamentar a questão, dispôs que o termo inicial corresponde à data do pedido de ressarcimento original⁹⁷.

A Lei n. 14.789/2023 não condiciona o ressarcimento em dinheiro à impossibilidade de compensação. Nos termos da Lei n. 14.789/2023, basta que não tenha havido a compensação para que o contribuinte possa formular o pedido de ressarcimento. No entanto, o ressarcimento em dinheiro pode levar até dois anos, de modo que, em muitos casos, consistirá em alternativa desvantajosa financeiramente ao contribuinte.

8. Os débitos anteriores e os valores registrados em reserva

Em relação ao tratamento dos débitos anteriores, a Lei n. 14.789/2023 prevê a possibilidade de transação tributária especial (no caso de débitos lançados), bem como a de autorregularização (no caso de débitos não lançados). Ademais, a Lei n. 14.789/2023 contém regras específicas para o tratamento dos valores registrados em reserva à luz do regime anterior.

8.1. A transação tributária especial

No caso dos débitos tributários, inscritos ou não em dívida ativa da União, apurados em virtude de exclusões em desacordo com o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, a Lei n. 14.789/2023 prevê a possibilidade de transação tributária especial⁹⁸. Como condição para a adesão à transação, exige-se a conformação do contribuinte ao disposto na Lei n. 14.789/2023, em especial quanto às condições para habilitação e aos limites de aproveitamento do crédito fiscal, sob pena de rescisão. A lei também prevê condições para o pagamento a ser realizado no âmbito da transação⁹⁹, estabelecendo, ainda, que a transação implica renúncia ao direito em que se fundar o contencioso administrativo e judicial, com encerramento do litígio¹⁰⁰.

⁹⁵ Lei n. 14.789/2023, art. 10, parágrafo único.

⁹⁶ BIFANO, Elidie Palma; BIFANO, Rafael Palma. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 153-172 (p. 165).

⁹⁷ IN n. 2.055/2021, art. 58-C, § 2º.

⁹⁸ Lei n. 14.789/2023, art. 13.

⁹⁹ Lei n. 14.789/2023, art. 13, § 3º.

¹⁰⁰ Lei n. 14.789/2023, art. 13, § 5º.

A transação tributária especial deve ser proposta pelo Ministro de Estado da Fazenda, conforme regulamentação por ele expedida, com observância dos dispositivos sobre transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica¹⁰¹, em especial no que concerne às hipóteses de rescisão, prazos de pagamento e não tributação de descontos¹⁰². Nesse contexto, publicou-se o Edital 4/2024, que trata de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, voltado à tese sobre subvenções¹⁰³. A adesão à transação foi posteriormente prorrogada¹⁰⁴.

8.2. A autorregularização

No caso dos débitos tributários não lançados, apurados em virtude de exclusões em desacordo com o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, a Lei n. 14.789/2023 previu hipótese de autorregularização específica pelo contribuinte antes do lançamento¹⁰⁵. Como condição para a autorregularização exige-se a conformação do contribuinte ao disposto na Lei n. 14.789/2023, em especial quanto às condições para habilitação e aos limites de aproveitamento do crédito fiscal, sob pena de rescisão¹⁰⁶. A lei também prevê condições para o pagamento a ser realizado no âmbito da autorregularização¹⁰⁷, inclusive com sanções no caso de inadimplência¹⁰⁸, estabelecendo, ainda, que a adesão implica confissão irrevogável e irretratável dos débitos indicados¹⁰⁹. A autorregularização foi posteriormente regulamentada pela IN n. 2.184/2024.

8.3. O tratamento dos valores registrados em reserva

Conforme se viu, a partir da Lei n. 14.789/2023, o mecanismo de constituição de reserva com exclusão foi substituído por um mecanismo de imediata tributação e posterior creditamento. O novo regime não mais exige a constituição de reservas com requisito para a exclusão da receita. Em vez disso, a receita é incluída na base de cálculo dos tributos, gerando direito a creditamento em períodos posteriores.

No entanto, a Lei n. 14.789/2023 mantém dispositivos de redação praticamente idêntica ao contido na Lei n. 12.973/2014 a respeito da obrigatoriedade de

¹⁰¹ Lei n. 13.988/2020.

¹⁰² Lei n. 14.789/2023, art. 13, § 2º.

¹⁰³ Ministério da Fazenda/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Edital de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica n. 4/2024, publicado em 16 de maio de 2024.

¹⁰⁴ Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15, de 27 de junho de 2024.

¹⁰⁵ Lei n. 14.789/2023, art. 14.

¹⁰⁶ Lei n. 14.789/2023, art. 14, § 1º.

¹⁰⁷ Lei n. 14.789/2023, art. 14, § 2º.

¹⁰⁸ Lei n. 14.789/2023, art. 14, § 4º.

¹⁰⁹ Lei n. 14.789/2023, art. 14, § 3º.

manutenção de reservas já constituídas¹¹⁰. A legislação tributária federal, apesar de alterar o mecanismo para o tratamento das subvenções em relação ao futuro, traz novos dispositivos que obrigam a manutenção das reservas de lucros constituídas à luz do regime anterior.

9. Conclusão: incompatibilidades com a LC n. 160/2017 e a jurisprudência do STJ

A Lei n. 14.789/2023 pretendeu revogar o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, inclusive os parágrafos inseridos por lei complementar. Enquanto lei ordinária, contudo, ela não é dotada de autoridade para revogar lei complementar, nem jurisprudência de Tribunal Superior baseada em interpretação do Sistema Tributário Nacional, que é estruturado por lei complementar. O que se espera da Lei n. 14.789/2023 é que ela seja compatível com o Sistema Tributário Nacional, tal qual interpretado pelo STJ à luz de princípios constitucionais. Conforme tem afirmado a doutrina¹¹¹, a Lei n. 14.789/2023 não é compatível com o sistema tributário constitucional brasileiro.

A primeira incompatibilidade que se observa é que, distintamente da jurisprudência do STJ, a Lei n. 14.789/2023 não distingue entre créditos presumidos e “demais benefícios” de ICMS. O mesmo tratamento é atribuído a ambas as modalidades de concessão de incentivo, ignorando-se que, no caso dos créditos presumidos, a jurisprudência toma por irrelevante a distinção entre subvenção para investimentos e subvenção para custeio¹¹². Nesse sentido, há posição doutrinária no sentido de que a Lei n. 14.789/2023 somente se aplicaria aos “demais benefícios”, e não aos créditos presumidos de ICMS¹¹³. A solução apontada, nesse caso,

¹¹⁰ Lei n. 14.789/2023, art. 16.

¹¹¹ Cf., e. g., BIFANO, Elidie Palma; BIFANO, Rafael Palma. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 153-172 (p. 167); BRAUNBECK, Guillermo O.; SILVA, Fabio Pereira da. As controvérsias jurídico-contábeis das subvenções fiscais: castigo de Sísifo? In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, p. 327-348 (p. 343).

¹¹² Cf., também, CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões jurídico-tributárias e contábeis a partir da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 199-224 (p. 208); BRAUNBECK, Guillermo O.; SILVA, Fabio Pereira da. As controvérsias jurídico-contábeis das subvenções fiscais: castigo de Sísifo? In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, p. 327-348 (p. 343).

¹¹³ Cf., e. g., TEODOROVICZ, Jeferson; BEVILACQUA, Lucas; PRZEPIORKA, Michell. Subvenções para investimento (Lei n. 14.789/2023) e a Constituição Federal de 1988. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 245-264 (p. 262); DONIAK JR., Jimir. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: análise de alguns aspectos jurídico-tributários. In: MARTINS, Ives

não é no sentido de se compatibilizar lei e jurisprudência, mas sim de se reconhecerem âmbitos distintos de aplicação da solução do STJ (créditos presumidos) e da Lei n. 14.789/2023 (demais benefícios). O estudo da Lei n. 14.789/2023, contudo, evidencia que diversos de seus elementos são incompatíveis também com a jurisprudência do STJ sobre os demais benefícios. A pretendida compatibilização não convence. Nesse sentido, outros autores, em vez de buscar a conciliação de regimes, reputam a Lei n. 14.789/2023 inconstitucional em sua inteireza¹¹⁴.

A segunda incompatibilidade diz respeito à exigência de habilitação, que pretende reavivar toda a controvérsia encontrada na jurisprudência administrativa federal para que se possa reconhecer a existência de uma subvenção para investimentos¹¹⁵. Ao exigir análise das condições e contrapartidas que devem ser observadas em relação à implantação ou à expansão do empreendimento econômico, a Lei n. 14.789/2023 faz letra morta da LC n. 160/2017 e da interpretação que a ela foi dada pelo STJ. Conforme a lei complementar, basta que se tenha a constituição de reserva para que se reconheça a existência de subvenção para investimentos. Além de exigir a habilitação também em relação a créditos presumidos – para os quais a distinção entre subvenções para investimentos e subvenções para custeio é irrelevante, segundo o STJ –, a lei também reaviva o mesmo tipo de discussão que motivou a própria edição da LC n. 160/2017.

A terceira incompatibilidade diz respeito ao tratamento para fins de CSL. Não se permite o creditamento correspondente ao valor da CSL – embora a jurisprudência do STJ nunca tenha feito a distinção entre um e outro tributo, aplicando-se o entendimento igualmente a IRPJ e CSL. A mudança promovida pela Lei n. 14.789/2023 não foi neutra: não se trata de apenas transformar os incentivos

Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 265-280 (p. 267).

¹¹⁴ Cf., e. g., MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Tributação federal dos benefícios fiscais de ICMS: inconstitucionalidades da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 41-58 (p. 69); FAJERSZTAJN, Bruno; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Algumas controvérsias sobre o novo regime tributário de subvenções para investimento previsto na Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 71-98 (p. 95); FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 145-152 (p. 150-151).

¹¹⁵ Cf., também, BRAUNBECK, Guillermo O.; SILVA, Fabio Pereira da. As controvérsias jurídico-contábeis das subvenções fiscais: castigo de Sísifo? In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024, v. 5, p. 327-348 (p. 343); SANTOS, Ramon Tomazela. A Lei n. 14.789/2023 e o novo regime das subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 459-481 (p. 466).

baseados em exclusão de rendimentos em QRTC. O fato é que o contribuinte será mais onerado, doravante, pela União, por conta de fruição de benefícios concedidos por outros entes federativos. Essa oneração pela CSL jamais foi admitida pelo STJ em suas decisões, as quais, por discutirem questão federativa, aplicam-se indistintamente ao IRPJ e à CSL.

A quarta incompatibilidade diz respeito a limitações à apuração de crédito a partir de critérios restritivos que nunca estiveram presentes na legislação brasileira. Ao limitar o creditamento às hipóteses de bens sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão, a Lei n. 14.789/2023 inviabiliza a apuração de crédito em relação a outras modalidades de investimentos que podem ser essenciais à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Basta pensar em hipóteses de investimentos em treinamento de pessoal e tantos dispêndios essenciais à economia moderna. Além de criticável enquanto política tributária, a Lei n. 14.789/2023, também nesta passagem, ignora a jurisprudência do STJ sobre o tema, bem como o expresso conteúdo de lei complementar, que não exige o investimento em bens sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão, para a configuração de subvenção para investimento.

A mera descrição do regime é suficiente para se notar que são diversas as incompatibilidades entre este regime e a jurisprudência do STJ a respeito do tratamento das subvenções. Aquela jurisprudência baseia-se no princípio federativo para exigir a exclusão das receitas correspondentes a créditos presumidos de ICMS da base de cálculo dos tributos federais. Ao deixar de observar a jurisprudência, nota-se que o legislador ordinário ignorou a interpretação dada pelo Tribunal Superior ao Sistema Tributário Nacional – concretizado em leis complementares, cuja interpretação é atribuição do STJ.

Diante de lei materialmente complementar, que, para solucionar conflito federativo, regula limitações constitucionais ao poder de tributar, são óbvios os problemas decorrentes da pretensa revogação por lei ordinária. Embora a LC n. 160/2017 tenha alterado dispositivos de lei ordinária, ela tem caráter eminentemente complementar¹¹⁶, considerando a natureza do conflito federativo que veio solucionar¹¹⁷. A questão torna-se ainda mais complexa ao se considerar a necessidade de se conciliar o tratamento das subvenções com a jurisprudência do STJ.

¹¹⁶ Cf., sobre o conteúdo de lei materialmente complementar da LC n. 160/2017, SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A Lei 14.789/2023 e a jurisprudência do STJ: incompatibilidades e suas consequências. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 295-320.

¹¹⁷ Cf., sobre o histórico do conflito federativo, SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. As subvenções para investimentos e o princípio federativo na jurisprudência do STJ. In: CARVALHO, Marília et al. (org.). *Ensaio em direito público*. Londrina: Thoth Editora, 2023, p. 259-281.

Conforme exemplificado a partir de seus principais dispositivos, a Lei n. 14.789/2023 é, em sua essência, incompatível com a jurisprudência consolidada do STJ e com a LC n. 160/2017. Por substituir o mecanismo de constituição de reserva com exclusão por um mecanismo de imediata tributação e posterior creditamento, mostra-se impossível, do ponto de vista prático, conformar a lei à jurisprudência a partir de meros ajustes. A edição da Lei n. 14.789/2023 coloca em xeque a autoridade da lei complementar e da própria jurisprudência do STJ. Mesmo sem considerar o mérito de argumentos puramente constitucionais¹¹⁸, os contribuintes possuem elementos bastante claros para levar a juízo pretensões de exclusão de receitas de incentivos de ICMS, considerando a jurisprudência que lhe é unanimemente favorável. A tributação dos demais benefícios na Lei n. 14.789/2023 também pode ser questionada. Não por outro motivo, promoveu-se programa de “autorregularização incentivada de débitos tributários”¹¹⁹, considerando o contencioso que se deve formar em torno da matéria. De qualquer forma, a Lei n. 14.789/2023 é excessivamente restritiva, e a autorregularização, além de não se mostrar atraente para muitos contribuintes seguros de suas posições tributárias, não oferece qualquer solução para o futuro, tornando inevitável o incremento do contencioso tributário federal.

Referências

- AVI-YONAH, Reuven. Pillar 2 and the United States: What's Next. *Tax Notes*, v. 182, 2024.
- BARRETO, Paulo Ayres; KHOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A tributação das “receitas” de subvenções governamentais na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 441-458.
- BIANCO, João Francisco. Natureza jurídica do Resultado de Avaliação do Investimento Relevante por Equivalência Patrimonial. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 20, p. 90-98, 2006.
- BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.
- BIFANO, Elidie Palma; BIFANO, Rafael Palma. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives

¹¹⁸ Cf., sobre possíveis inconstitucionalidades, BARRETO, Paulo Ayres; KHOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A tributação das “receitas” de subvenções governamentais na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 441-458 (p. 452-453); SANTOS, Ramon Tomazela. A Lei n. 14.789/2023 e o novo regime das subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024, p. 459-481 (p. 467-470).

¹¹⁹ Instrução Normativa RFB n. 2.184, de 2 de abril de 2024.

- Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 153-172.
- BRAUNBECK, Guillermo O.; SILVA, Fabio Pereira da. As controvérsias jurídico-contábeis das subvenções fiscais: castigo de Sísifo? In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024. v. 5, p. 327-348.
- CHAND, Vikram; ROMANOVSKA, Kinga. The Impact of Pillar Two on Corporate Tax Incentives and Incentives Post Pillar Two – The Potential Rise of Tax Credits and Subsidies. *International Tax Studies*, v. 6, p. 1-49, 2023.
- CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. Subvenções para investimento: questões jurídico-tributárias e contábeis a partir da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 199-224.
- COSTER, Tiago Rios. *Retrospectividade no direito brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021.
- DONIAK JR., Jimir. As subvenções fiscais e a Lei n. 14.789/2023: análise de alguns aspectos jurídico-tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 265-280.
- FAJERSZTAJN, Bruno; LUZ, Victor Lyra Guimarães. Algumas controvérsias sobre o novo regime tributário de subvenções para investimento previsto na Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 71-98.
- FERNANDES, Edson Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. As subvenções fiscais e a Lei 14.789/2023: seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 145-152.
- FERNANDES, Fabiana Carsoni. As subvenções para investimento na Lei 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 173-198.
- GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *The Justification and Structure of the GloBE Model Rules*. Amsterdam: IBFD, 2024.
- GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. The Single Top-Up Tax Principle: Justification, Content and Functions upon the Design of QDMTTs. *World Tax Journal*, v. 15, n. 4, p. 574-620, 2023.
- MOREIRA, André Mendes; TORRES, Gabriela Coelho. Tributação federal dos benefícios fiscais de ICMS: inconstitucionalidades da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Sub-*

- venções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 41-58.
- MOURA, Fernando; TOMAZELA, Ramon. As subvenções para investimentos na Lei n. 14.789/2023. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024. v. 5. p. 271-292.
- PINTO, Alexandre Evaristo. Considerações críticas sobre o novo regime de tributação das subvenções. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 23-40.
- PINTO, Alexandre Evaristo; SANTOS, Ariovaldo dos; SALOTTI, Bruno; MARTINS, Eliseu. O regime contábil das subvenções a partir da Lei n. 14.789/2023. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2024. v. 5. 2024. p. 19-40.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A Lei n. 14.789/2023 e o novo regime das subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 459-481.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A classificação das subvenções: origens históricas de um problema contemporâneo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP Editora, 2023. v. 46. p. 503-534.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. A Lei 14.789/2023 e a jurisprudência do STJ: incompatibilidades e suas consequências. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais: comentários à Lei n. 14.789/2023*. São Paulo: APET, 2024. p. 295-320.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. As subvenções e as reservas de lucros na Lei 12.973/14: a (ainda relevante) compreensão de sua contabilização. In: ROCHA, Sérgio André (org.). *Contabilidade, IFRS e tributação: homenagem a Elidie Palma Bifano*. São Paulo: Quartier Latin, 2024. p. 655-688.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. As subvenções para investimentos e o princípio federativo na jurisprudência do STJ. In: CARVALHO, Marília et al. (org.). *Ensaio em direito público*. Londrina: Thoth Editora, 2023. p. 259-281.
- TAKANO, Caio Augusto; MARINI, Thiago. Desafios e perspectivas do novo regime tributário de subvenções para investimento: análise à luz da Lei n. 14.789/2023. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Maga-

Ihães (org.). *Subvenções fiscais*: comentários à Lei n. 14.789/2023. São Paulo: APET, 2024. p. 99-116.

TEODOROVICZ, Jeferson; BEVILACQUA, Lucas; PRZEPIORKA, Michell. Subvenções para investimento (Lei n. 14.789/2023) e a Constituição Federal de 1988. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais*: comentários à Lei n. 14.789/2023. São Paulo: APET, 2024. p. 245-264.

VANDERWOLK, Jefferson. Pillar 2: More Realism, Please. *Tax Notes International*, v. 113, p. 903-904, 2024.

A (in)tolerância ao *treaty shopping*: onde estamos 10 anos após o BEPS?

Luís Flávio Neto

Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Coordenador e Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional do IBDT.

1. Introdução

João Francisco Bianco acumula atributos como jurista, professor, gestor, músico e poeta. Mas quando penso no amigo João, o que primeiro vem à mente é sinceridade, objetividade com gentileza, generosidade, lealdade e bom humor. João é daquelas pessoas que nos faz bem ter por perto, pois seu modo de ver a vida renova a nossa esperança na humanidade.

Este texto aborda um dos muitos temas para os quais a comunidade brasileira e internacional tem contado com a sua valiosa contribuição: a tributação internacional e os acordos de bitributação.

O tema não foi escolhido de forma aleatória. Em 2008, recém-ingressante no programa de Mestrado da Universidade de São Paulo, fui entrevistado por Bianco e admitido como o primeiro pesquisador bolsista do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Como meu mentor nesse projeto, Bianco me incumbiu da pesquisa quanto ao tratamento conferido pelo Brasil e por outros países em face de estruturas de *treaty shopping*, o que resultou na publicação de dois estudos sobre o tema¹.

Entre outros, esses trabalhos analisaram especialmente os casos da Índia e do Canadá, que apresentaram elevado grau de tolerância ao *treaty shopping*. Quase 20 anos depois, a questão permanece em voga, a ponto de ser um dos eixos temáticos do Congresso da International Fiscal Association (IFA) de 2025 (Lisboa).

Fazendo uma ponte com aquela pesquisa, o tópico 2 a seguir irá percorrer, de maneira bastante breve, a evolução do tema nos últimos 10 anos, marcados pelas discussões em torno do projeto BEPS da OCDE e do G20, o que inclui estudos da ONU, FMI, CIAT e outras entidades. O tópico 3 irá verificar como os acordos de bitributação brasileiros têm sido celebrados e renegociados para im-

¹ NETO, Luís Flávio. A tolerância e a intolerância ao *treaty shopping*: os casos Prévost, Indofood, Eagle I e Eagle II. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 23, 2009, p. 321-340; NETO, Luís Flávio. Caso Azadi Bachao: o desejo de atrair capital estrangeiro e o consentimento estatal para planejamentos tributários (*treaty shopping*). In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 61-78.