

Revista Brasileira de Comércio Exterior

**RBCCE**

Ano XXXVII

156

Julho, Agosto  
e Setembro  
de 2023

A revista da FUNCEX

# HIDROGÊNIO VERDE DE EXPORTAÇÃO

Empreendedorismo  
e Cultura Exportadora  
e Empreendedora

Desafios Tributários e  
de Sustentabilidade



**FUNCEX**



fundação  
centro de estudos  
do comércio  
exterior

Ajudando o Brasil a expandir fronteiras

**EDITORIAL****2 Desafios da Política de Comércio Exterior***Antonio Carlos da Silveira Pinheiro***ENTREVISTA****4 Paulo Câmara***Presidente do Banco do Nordeste do Brasil***COMENTÁRIO INTERNACIONAL****8 De Guttemberg à transformação digital***George Vidor***MOMENTO HISTÓRICO****10 Exportar ou morrer***Roberto Giannetti da Fonseca***16 O novo ministério do empreendedorismo e o fortalecimento da micro e pequena indústria no Brasil***Joseph Couri***18 Power-To-Floating Wind para hidrogênio verde de exportação***Miguel Lins e Evan Sponagle***DESAFIOS DA POLÍTICA COMERCIAL****24 As controvérsias da integração regional***Mauro Laviola***28 Cultura exportadora como política de estado***Renato Pitta***DESAFIOS TRIBUTÁRIOS****32 Exclusão de incentivo fiscal de ICMS da base de cálculo do IRPJ CSLL PIS e da COFINS***Luis Carlos Szymonowicz e Ricardo José Piccin Bertelli***36 Efeitos da reforma da tributação sobre o consumo no comércio exterior***Renato Agostinho da Silva e Marcelo Simões dos Reis***DESAFIOS DE SUSTENTABILIDADE****46 A medida europeia contra a “importação do desmatamento” e seu potencial viés discriminatório no comércio internacional***Yi Shin Tang e Vivian Rocha***54 A indústria de açúcar e etanol e seus ativos ambientais***Fernando Giachini Lopes***PRÁTICAS DE COMEX****60 Inovações em testes fitossanitários na exportação de carne bovina para a China***Felipe Vigoder***64 Análise e redução de custos aplicadas à logística internacional***Eduardo Correia Miguez*



# Exclusão de incentivo fiscal de ICMS da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e da Cofins



Luis Carlos Szymonowicz



Ricardo José Piccin Bertelli

Luis Carlos Szymonowicz  
é sócio fundador da Szymonowicz Advogados; presidente da Comissão de Relações Internacionais da OAB/SP e superintendente de *compliance*, riscos e governança da Funcex  
Ricardo José Piccin Bertelli  
é sócio da Szymonowicz Advogados

Empresas de variados segmentos e localizadas em diversos estados brasileiros, ao longo do tempo, têm recebido incentivos fiscais do ICMS de seu ente tributante, tais como isenção, desoneração, subvenções, redução de base de cálculo, entre outros tantos.

Essas renúncias fiscais das entidades federativas têm como objetivo alavancar o desenvolvimento da economia regional e desonerar operações envolvendo mercadorias essenciais à sociedade.

Ocorre que a Fazenda Nacional, contrariando o ordenamento tributário brasileiro, exige que os benefícios fiscais previstos na legislação de ICMS, e usufruídos pelas empresas, sejam adicionados à base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do PIS e da Cofins. Essa equivocada exigência vem sendo contestada por inúmeros contribuintes, instaurando uma controvérsia judicial sobre o tema.

Analisando a controvérsia travada entre a Fazenda e o contribuinte, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do EREsp 1.517.492, consolidou o entendimento de que os incentivos fiscais de ICMS não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esse correto entendimento judicial acabou sendo normativamente confirmado, com o advento da Lei Complementar (LC) nº 160, de 8 de agosto de 2017.

O referido diploma, que veio dar um correto direcionamento ao equivocado posicionamento até então traçado pela Fazenda Nacional, passou a reconhecer a não tributação dos incentivos e benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL.

Nos termos da LC nº 160/2017 há a existência jurídica de benefício de ICMS divididos em dois tipos:

- (i) os não convalidáveis: benefícios de ICMS constituídos de acordo com a LC nº 24/1975 e, portanto, de acordo com a alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/1988; e
- (ii) os convalidáveis: benefícios de ICMS outorgados pelos Estados de forma unilateral sem aprovação do Confaz, portanto, em desacordo com a LC nº 24/1975 e CF/1988.



Recentemente, entretanto, foi publicado o acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.945.110, pelo STJ, sobre a tributação de incentivos fiscais do ICMS. Na ocasião, a corte julgou a possibilidade de os contribuintes abaterem os benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

O Julgamento proferido pelo STJ estabeleceu que o contribuinte só pode excluir os benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL se as subvenções forem registradas como reservas de incentivos fiscais e utilizadas para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Muitos contribuintes, no entanto, que se aproveitaram, estão se aproveitando ou, ainda, pretendam se aproveitar da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS, da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, e que não observaram tais requisitos impostos pela decisão supramencionada do STJ, estão sujeitos a autuações pela Receita Federal para recolhimento da diferença de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins apurados com e sem a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS nas suas bases de cálculos.

Com relação ao PIS e à Cofins, verifica-se que a controvérsia não será de difícil discussão, tendo em vista que a Lei nº 12.973/2014 foi clara ao determinar que, nas apurações do PIS e da Cofins, **“não integram a base de**

**cálculo as receitas de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público”.**

Nos termos da decisão proferida pelo STJ (já mencionada), o ponto central da orientação traçada por aquela corte, é que a subvenção outorgada pelo Estado, seja classificada como subvenção de investimento, merecendo, dessa forma, o afastamento dos tributos federais IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Em 2017, a partir da publicação da LC nº 160, e da decorrente alteração do art. 30 da Lei nº 12.973/2015, dispôs-se que “consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e pelo Distrito Federal”.

Entendem-se, especificamente, que em relação ao PIS e à Cofins, as subvenções para investimento não podem ser oneradas em suas respectivas bases de cálculos, já que tais valores não representam receita. Verifica-se claramente, aliás, que a Lei nº 12.973/2014 é conclusiva pela não tributação nas apurações dessas contribuições, a partir de alterações nas leis nº 10.637/2002 para o PIS e nº 10.833/2003 para a Cofins.

As exigências para não incidência do PIS e da Cofins sobre as subvenções de investimento, relativas ao ICMS, especialmente após a fixação de conceito do instituto pela LC nº 160/2017, são menos complexas que aquelas impostas ao IR e CSLL.

“

Poderá a empresa se beneficiar do crédito fiscal de subvenção econômica para investimento caso proceda a habilitação perante a RFB, apresentando para tanto o ato concessivo da **subvenção, anterior à data de implantação ou expansão do empreendimento econômico**, a fim de estabelecer cabalmente as condições e contrapartidas exigidas pelo ente federativo concedente”

”

Destaca-se, ainda, que a Receita Federal do Brasil já se manifestou em solução de consulta, admitindo a não incidência do PIS e da Cofins sobre subvenções, **desde que se trate de subvenções para investimento**. Frise-se, que a Lei nº 12.973/2014, em seu artigo 30, parágrafos 4º e 5º, respalda a classificação de uma subvenção como de investimento, permitindo classificar nessa categoria toda forma de benefício do ICMS (isenção, crédito presumido, base reduzida).

Mesmo diante da disposição expressa da norma e do posicionamento do STJ acerca da questão do IRPJ e da CSLL, não podemos nos enganar que não haverá grande movimentação administrativa e judicial acerca da tributação das subvenções, uma vez que a lei complementar deu uma abrangência maior da não tributação desses benefícios.

Já se denota que a Receita Federal aumentou a pressão sobre empresas que recebem incentivos fiscais de ICMS e que abateram esses valores do cálculo do IRPJ e da CSLL nos últimos anos. Nesse cenário, enchurradas de notificações já foram emitidas.

Notícias informam que cerca de 500 grandes empresas estão na mira do Fisco, sendo notificadas a regularizarem de forma espontânea sua situação, antes de formalizadas multas de 75% sobre os valores devidos.

A Fazenda Nacional, com a decisão do STJ sobre o tema, projeta a arrecadação de cerca de **R\$ 90 bilhões** desses contribuintes que procederam à exclusão do incentivo fiscal da tributação federal. Poucos dias após o julgamento do *leading case*, a Receita enviou notificações para mais de 5 mil contribuintes como um convite à autorregularização.

Não bastasse toda essa movimentação do Fisco, o Governo Federal com receio na perda da arrecadação, editou a Medida Provisória (MP) nº 1.185, promulgada em 30 de agosto de 2023, **que revogou por completo a exclusão das subvenções para investimento das bases de cálculos do IRPJ e CSLL e a não incidência do PIS e COFINS sobre essas subvenções**.

“

Somente poderão ser incluídas na apuração do crédito fiscal as receitas de subvenção que estejam relacionadas e sejam reconhecidas para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico pela empresa

”

A Medida Provisória estabelece que as empresas tributadas pelo Lucro Real poderão apurar “**crédito fiscal de subvenção para investimento**” sobre os incentivos fiscais utilizados para implantação ou expansão de empreendimento econômico, conforme a sua definição.

Poderá a empresa se beneficiar do crédito fiscal de subvenção econômica para investimento caso proceda a habilitação perante a RFB, apresentando para tanto o ato concessivo da **subvenção, anterior à data de implantação ou expansão do empreendimento econômico**, a fim de estabelecer cabalmente as condições e contrapartidas exigidas pelo ente federativo concedente.

Importante frisar que o crédito fiscal será apurado com base no produto das receitas de subvenção e da alíquota do IRPJ, inclusive o adicional, na ECF relativa ao ano-calendário do reconhecimento das receitas de subvenção, até a data de 31/12/2028.

Somente poderão ser incluídas na apuração do crédito fiscal as receitas de subvenção que estejam relacionadas e sejam reconhecidas para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico pela empresa. Desta forma, as receitas que estejam desvinculadas de despesas de depreciação, amortização ou exaustão não serão computadas.

O aproveitamento do crédito fiscal será mediante compensação com débitos próprios, vincendos ou vencidos, ou ressarcimento em dinheiro.

Referida norma gera seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024, quando, a partir de então, as subvenções para investimento passarão a ser tributáveis.

Assim, é recomendado que seja feito o levantamento dos valores excluídos da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins a esse título, para verificar se houve ou não a observância dos requisitos editados pelo STJ e da Medida Provisória (MP) nº 1.185/2023, bem como, em função do EVIDENTE POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL e do MINISTÉRIO DA FAZENDA em sentido diametralmente oposto, ajuizar medida judicial objetivando a proteção jurisdicional para a referida manutenção dos créditos apropriados, e/ou ainda dos créditos que possam vir a ser aproveitados.

Já para as empresas que, porventura, não exerceram a exclusão das subvenções de ICMS na tributação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a fim de garantirem seus direitos à restituição/compensação dos valores pagos a maior a tal título, é possível a busca de referidos créditos dos últimos cinco anos, também, por meio de medidas judiciais cabíveis.