



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUIS SERGIO ALVES DA SILVA

**A CONTABILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO
PARA INVESTIMENTO: análise comparativa na apuração do IRPJ e da CSLL
em face das novas diretrizes normativas e jurisprudenciais**

Recife

2026

LUIS SERGIO ALVES DA SILVA

**A CONTABILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO
PARA INVESTIMENTO: análise comparativa na apuração do IRPJ e da CSLL
em face das novas diretrizes normativas e jurisprudenciais**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de
Pernambuco – UFPE, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel
em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Joaquim Osório Liberalquino Ferreira.

Recife

2026

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Silva, Luis Sérgio Alves da .

A CONTABILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO: análise comparativa na apuração do
IRPJ e da CSLL em face das novas diretrizes normativas e jurisprudenciais /

Luis Sérgio Alves da Silva. - Recife, 2026.

55, tab.

Orientador(a): Joaquim Osório Liberalquino Ferreira

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis -
Bacharelado, 2026.

1. Incentivos fiscais de ICMS. 2. Subvenção para investimento. 3. IRPJ e
CSLL. 4. Jurisprudência tributária. 5. Contabilização tributária. I. Ferreira,
Joaquim Osório Liberalquino. (Orientação). II. Título.

300 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

LUIS SERGIO ALVES DA SILVA

A CONTABILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO: análise comparativa na apuração do IRPJ e da CSLL em face das novas diretrizes normativas e jurisprudenciais

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de
Pernambuco – UFPE, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel
em Ciências
Contábeis.

Aprovado em 15 de julho de 2026.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 JOAQUIM OSÓRIO LIBERALQUINO FERREIRA
Data: 15/07/2026 09:48:31-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Joaquim Osório Liberalquino Ferreira (Orientador)

Documento assinado digitalmente
 CACILDA SOARES DE ANDRADE
Data: 15/07/2026 09:57:39-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Profa. Dra. Cacilda Soares de Andrade (1ª Avaliadora) Universidade
Federal de Pernambuco

Documento assinado digitalmente
 MARCIO HENRIQUE BARBOSA MACIEL DE SOUS,
Data: 15/07/2026 14:01:37-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Contador Márcio Henrique Barbosa Maciel de Sousa (Avaliador Externo)
2º Secretário da Academia Pernambucana de Ciências Contábeis
Conselheiro Efetivo do Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho, primeiramente, a Deus, fonte de sabedoria, força e perseverança, que me sustentou em todos os momentos desta caminhada acadêmica, concedendo discernimento e serenidade para superar os desafios enfrentados ao longo do curso.

Dedico também à minha família, pelo apoio incondicional, incentivo constante e compreensão nos momentos de ausência e dedicação aos estudos. O amor, a paciência e o suporte emocional foram fundamentais para que este objetivo pudesse ser alcançado.

Por fim, dedico este trabalho a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para minha formação acadêmica e profissional, acreditando no valor da educação como instrumento de transformação pessoal e social.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pela vida, pela saúde e pela oportunidade de concluir esta etapa tão significativa da minha formação acadêmica. Sua presença foi essencial para manter a fé, a determinação e a confiança ao longo de todo o percurso.

Aos meus familiares, expresso minha profunda gratidão pelo apoio, compreensão e incentivo constantes. O suporte emocional e a confiança depositada em mim foram determinantes para que eu pudesse seguir firme diante das dificuldades e concluir este trabalho com dedicação e responsabilidade.

Ao meu orientador, agradeço pela orientação técnica, paciência, disponibilidade e contribuições valiosas, que foram fundamentais para o desenvolvimento e aprimoramento deste Trabalho de Conclusão de Curso, especialmente diante da complexidade do tema abordado.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, agradeço pelos ensinamentos transmitidos ao longo da graduação, que contribuíram significativamente para a construção do conhecimento teórico e prático necessário à elaboração deste trabalho.

Aos colegas de curso, agradeço pela convivência, troca de experiências e apoio mútuo durante a trajetória acadêmica, que tornaram essa caminhada mais enriquecedora e significativa.

Por fim, agradeço a todos que, de alguma forma, colaboraram para a realização deste trabalho, reafirmando a importância do esforço coletivo e do compromisso com a produção do conhecimento científico.

EPÍGRAFE

“A tributação não é apenas um instrumento de arrecadação, mas um poderoso mecanismo de intervenção do Estado na economia, capaz de estimular ou inibir comportamentos, influenciando diretamente o desenvolvimento social e econômico.”

Sabbag

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo geral realizar uma análise comparativa documental entre o regime jurídico anterior e o regime instituído pela Lei nº 14.789/2023 quanto ao tratamento contábil e tributário dos incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenção para investimento, examinando seus reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL, considerando as recentes alterações normativas e o entendimento jurisprudencial consolidado. O estudo parte da contextualização do federalismo fiscal brasileiro e da denominada guerra fiscal do ICMS, examinando a evolução histórica do tratamento contábil-tributário das subvenções, com destaque para o Decreto-Lei nº 1.598/1977, a Lei nº 12.973/2014 e a Lei Complementar nº 160/2017. Em seguida, analisa-se a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, especialmente o julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR e o Tema 1.182, que reconheceram a não incidência de IRPJ e CSLL sobre determinados incentivos fiscais, desde que atendidos requisitos específicos, como a constituição de reserva de lucros. O trabalho também examina o novo regime jurídico instituído pela Lei nº 14.789/2023, que alterou significativamente o tratamento dos incentivos fiscais de ICMS ao estabelecer a tributação acompanhada da concessão de crédito fiscal, gerando impactos relevantes na apuração do lucro real e nos controles extracontábeis realizados por meio do LALUR e do LACS. Metodologicamente, a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e análise comparativa. Como conclusão, o estudo demonstra que a Lei nº 14.789/2023 não alterou a técnica de reconhecimento contábil disciplinada pelo CPC 07 (R1) — que permanece baseada na essência econômica —, mas promoveu uma profunda ruptura na apuração tributária ao substituir a exclusão do lucro real pela tributação da receita acompanhada de crédito fiscal condicionado. Conclui-se que essa transição eleva a carga tributária potencial e exige das empresas maior rigor burocrático, controles extracontábeis complexos no LALUR e no LACS, além de acentuar a insegurança jurídica e o risco de litígios tributários diante de divergências com a jurisprudência consolidada do STJ.

Palavras-chave: Incentivos fiscais de ICMS. Subvenção para investimento. IRPJ e CSLL. Jurisprudência tributária. Contabilização tributária.

ABSTRACT

This undergraduate thesis has the general objective of conducting a comparative documentary analysis between the previous legal regime and the framework established by Law No. 14,789/2023 regarding the accounting and tax treatment of ICMS tax incentives classified as investment grants, examining their effects on the calculation of the Corporate Income Tax (IRPJ) and the Social Contribution on Net Profit (CSLL), while considering recent regulatory changes and consolidated case law. The study begins with a contextualization of Brazilian fiscal federalism and the so-called ICMS tax competition, examining the historical evolution of the accounting and tax treatment of subsidies, with emphasis on Decree-Law No. 1,598/1977, Law No. 12,973/2014, and Complementary Law No. 160/2017. Subsequently, it analyzes the consolidation of the Superior Court of Justice's case law, especially the judgment of EREsp No. 1,517,492/PR and Theme 1.182, which recognized the non-incidence of IRPJ and CSLL on certain tax incentives, provided that specific requirements are met, such as the constitution of profit reserves. The paper also examines the new legal framework established by Law No. 14,789/2023, which significantly altered the treatment of ICMS tax incentives by establishing taxation accompanied by the granting of a tax credit, generating relevant impacts on the calculation of taxable income and on off-book controls carried out through LALUR and LACS. Methodologically, the research is characterized as bibliographical and documentary, adopting a qualitative approach and comparative analysis. As a conclusion, the study demonstrates that Law No. 14,789/2023 did not alter the accounting recognition technique governed by CPC 07 (R1)—which remains based on economic substance—but promoted a profound disruption in tax assessment by replacing the exclusion from taxable income with the taxation of revenue accompanied by a conditioned tax credit. It is concluded that this transition increases the potential tax burden and demands greater bureaucratic rigor from companies, along with complex off-book controls in LALUR and LACS, in addition to accentuating legal uncertainty and the risk of tax litigation due to divergences from the consolidated case law of the STJ.

Keywords: ICMS tax incentives. Investment grants. Corporate Income Tax. CSLL. Tax accounting.

LISTA DE QUADROS/TABELAS

Quadro 1: Comparação entre o regime anterior e o regime instituído pela Lei nº 14.789/2023.....	34
Quadro 3: Exemplo simplificado de reconhecimento contábil	38
Tabela 1: Situação simplificada da apuração antes da Lei nº 14.789/2023.....	39
Tabela 2: Situação simplificada da apuração após a Lei nº 14.789/2023.....	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DL – Decreto-Lei

EREsp – Embargos de Divergência em Recurso Especial

IAS 20 - International Accounting Standard 20

IASB - International Accounting Standards Board

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IFRS – International Financial Reporting Standards

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LACS – Livro de Apuração da Contribuição Social

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LC – Lei Complementar

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

PJ – Pessoa Jurídica

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RMS – Recurso em Mandado de Segurança

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

SFN – Sistema Financeiro Nacional

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

STJ – Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE SÍMBOLOS

$O(n)$ Ordem de um algoritmo

% Porcentagem

© Copyright

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	8
1.1.	PROBLEMA DE PESQUISA.....	10
1.2.	JUSTIFICATIVA	11
1.3	OBJETIVOS.....	12
1.3.1	OBJETIVO GERAL	12
1.3.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS	13
2.2	EVOLUÇÃO NORMATIVA DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS NO BRASIL	16
2.3	O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS À LUZ DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1)	20
2.4	A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A CONSOLIDAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS	24
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	28
4	ANÁLISE COMPARATIVA DOCUMENTAL ENTRE O REGIME ANTERIOR E O REGIME INSTITUÍDO PELA LEI Nº 14.789/2023	31
4.1	COMPARAÇÃO ENTRE O REGIME JURÍDICO ANTERIOR E O NOVO REGIME INTRODUIDO PELA LEI Nº 14.789/2023	32
4.2	ANÁLISE COMPARATIVA DO TRATAMENTO CONTÁBIL E DOS REFLEXOS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.....	34
4.3	ANÁLISE COMPARATIVA DA CONTABILIZAÇÃO E DA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL: ESTUDO DOCUMENTAL COM SITUAÇÃO HIPOTÉTICA.....	37
4.3.1	SITUAÇÃO HIPOTÉTICA NO REGIME ANTERIOR À LEI Nº 14.789/2023	38
4.3.2	SITUAÇÃO HIPOTÉTICA APÓS A LEI Nº 14.789/2023	39
4.3.3	COMPARAÇÃO DOS EFEITOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS.....	40
4.4	DISCUSSÃO CRÍTICA DOS IMPACTOS DA LEI Nº 14.789/2023 À LUZ DA DOCTRINA, DA JURISPRUDÊNCIA E DAS NORMAS CONTÁBEIS.....	41
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
	REFERÊNCIAS	48

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por elevada complexidade normativa, intensa carga tributária e significativa descentralização das competências tributárias entre os entes federativos. Nesse contexto, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ocupa posição estratégica tanto na arrecadação dos estados quanto na implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento econômico regional. Ao longo das últimas décadas, os incentivos fiscais relacionados ao ICMS consolidaram-se como importantes instrumentos de indução econômica, utilizados pelos estados para atrair investimentos, ampliar a atividade produtiva e estimular o desenvolvimento regional. Como consequência, consolidou-se o fenômeno denominado guerra fiscal, responsável por relevantes debates jurídicos, tributários e contábeis acerca dos limites da atuação estatal e dos reflexos desses benefícios na tributação federal.

Sob a perspectiva contábil e tributária, os incentivos fiscais de ICMS sempre suscitaram discussões acerca de sua natureza jurídica e de sua correta evidenciação nas demonstrações contábeis, especialmente quando classificados como subvenções para investimento. Essa classificação influencia diretamente a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como a realização dos ajustes fiscais no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e no Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS). A evolução normativa iniciada pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, posteriormente modificada pela Lei nº 12.973/2014 e significativamente alterada pela Lei Complementar nº 160/2017, procurou estabelecer critérios para o reconhecimento contábil e tributário das subvenções governamentais, embora permanecessem divergências interpretativas relevantes entre a Administração Tributária, os contribuintes e o Poder Judiciário.

A consolidação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça representou importante marco na evolução da matéria, sobretudo com o julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR e, posteriormente, com a fixação do Tema Repetitivo nº 1.182¹, que reconheceu critérios para a incidência do IRPJ e da CSLL sobre benefícios fiscais de

¹ O Tema 1.182 trata da tributação de benefícios fiscais do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL

ICMS, considerando a natureza jurídica das subvenções e os requisitos legais para sua exclusão da base tributável. Esse entendimento fortaleceu a segurança jurídica dos contribuintes e consolidou parâmetros relevantes para a interpretação da Lei Complementar nº 160/2017.

Entretanto, esse cenário sofreu profunda alteração com a edição da Medida Provisória nº 1.185/2023, posteriormente convertida na Lei nº 14.789/2023, que instituiu um novo regime jurídico para o tratamento tributário das subvenções governamentais. A nova legislação substituiu o modelo anteriormente baseado na exclusão dos incentivos fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por um sistema fundamentado na tributação dos valores recebidos, acompanhada da possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos legais. Essa alteração produziu impactos relevantes na contabilização das subvenções, na apuração do lucro real, nos controles realizados por meio do LALUR e do LACS e na própria interpretação dos pronunciamentos contábeis aplicáveis, especialmente o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1).

Diante desse novo contexto normativo, o presente estudo concentra-se na realização de uma **análise comparativa documental** entre o regime jurídico vigente antes da Lei nº 14.789/2023 e o regime atualmente instituído por esse diploma legal, examinando os reflexos produzidos na apuração do IRPJ e da CSLL sob a perspectiva da legislação tributária, da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, dos pronunciamentos contábeis e da literatura científica especializada publicada recentemente sobre o tema. A pesquisa fundamenta-se na análise integrada da legislação, da doutrina, da jurisprudência e das normas contábeis, permitindo compreender as principais alterações promovidas pela nova disciplina legal e seus efeitos sobre a contabilização das subvenções governamentais de ICMS.

Dessa forma, pretende-se oferecer uma análise crítica das modificações introduzidas pela Lei nº 14.789/2023, identificando as diferenças entre os dois regimes jurídicos, seus impactos na apuração do IRPJ e da CSLL, as alterações exigidas nos procedimentos contábeis e fiscais das empresas beneficiárias e as principais controvérsias jurídicas ainda existentes. Busca-se, assim, contribuir para o aprofundamento das discussões acadêmicas sobre a matéria, especialmente sob a

perspectiva contábil, aproximando os fundamentos da Contabilidade das recentes transformações ocorridas no Direito Tributário brasileiro.

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

A promulgação da Lei nº 14.789/2023 promoveu significativa alteração no tratamento tributário conferido aos incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenções para investimento, substituindo o modelo anteriormente fundamentado na exclusão desses valores da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por um sistema baseado na tributação acompanhada da concessão de crédito fiscal. Essa mudança modificou não apenas a sistemática de apuração dos tributos federais, mas também os procedimentos contábeis relacionados ao reconhecimento, à evidenciação e aos controles fiscais das subvenções governamentais.

Além das alterações promovidas pela nova legislação, permanece relevante a discussão acerca da compatibilidade entre o novo regime jurídico, as disposições da Lei Complementar nº 160/2017, a orientação do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) e a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, especialmente após o julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR e a fixação do Tema Repetitivo nº 1.182. Nesse contexto, surgem questionamentos acerca das repercussões práticas dessas modificações sobre a contabilização dos incentivos fiscais de ICMS e sobre a apuração do IRPJ e da CSLL pelas empresas beneficiárias.

Diante desse cenário, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão:

Quais foram as principais alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 no tratamento contábil e tributário dos incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenção para investimento, quando comparadas ao regime jurídico anteriormente vigente, e quais os seus reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL?

A partir dessa questão, desenvolve-se uma análise comparativa documental entre os dois regimes jurídicos, buscando identificar as mudanças introduzidas pela nova legislação, seus impactos sobre os procedimentos contábeis e tributários e as

principais controvérsias apontadas pela doutrina, pela jurisprudência e pela literatura científica recente.

1.2. JUSTIFICATIVA

A realização desta pesquisa justifica-se pela relevância que os incentivos fiscais de ICMS assumem no contexto do sistema tributário brasileiro e pelas profundas alterações introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 no tratamento tributário das subvenções para investimento. Tais modificações representam uma mudança estrutural na relação entre a política fiscal estadual e a tributação federal, repercutindo diretamente sobre a contabilização das subvenções governamentais, a apuração do IRPJ e da CSLL e a elaboração das demonstrações contábeis das empresas beneficiárias.

Sob a perspectiva acadêmica, observa-se que a maior parte da produção científica desenvolvida até recentemente concentrou-se na interpretação da Lei Complementar nº 160/2017 e da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça. Em razão da recente entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023, ainda são relativamente escassos os estudos que realizam uma análise comparativa entre o regime anteriormente vigente e o novo modelo jurídico instituído, especialmente sob o enfoque contábil. Assim, este trabalho busca contribuir para a ampliação da literatura especializada ao integrar a análise da legislação, dos pronunciamentos contábeis, da jurisprudência e das pesquisas científicas mais recentes sobre o tema.

No campo profissional, a pesquisa apresenta relevância ao examinar as repercussões das alterações legislativas sobre os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das subvenções governamentais, bem como sobre os ajustes efetuados na apuração do lucro real, especialmente por meio do LALUR e do LACS. Embora não se proponha a oferecer soluções práticas ou modelos de aplicação direta às organizações, o estudo fornece uma análise crítica que pode contribuir para a compreensão das mudanças promovidas pela nova legislação e de seus possíveis reflexos sobre a prática contábil e tributária.

Sob a perspectiva social e institucional, a pesquisa também contribui para o debate acerca dos limites da tributação federal sobre incentivos fiscais concedidos pelos estados, abordando aspectos relacionados ao pacto federativo, à segurança jurídica, à capacidade contributiva e à harmonização entre as normas tributárias e os pronunciamentos contábeis. Dessa forma, o estudo procura colaborar para o aprofundamento das discussões científicas acerca dos impactos da Lei nº 14.789/2023 sobre a contabilidade e a tributação empresarial no Brasil.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Realizar uma análise comparativa documental entre o regime jurídico anterior e o regime instituído pela Lei nº 14.789/2023 quanto ao tratamento contábil e tributário dos incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenção para investimento, examinando seus reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- analisar a evolução histórica e normativa do tratamento das subvenções para investimento no ordenamento jurídico brasileiro;
- comparar o tratamento contábil e tributário dos incentivos fiscais de ICMS antes e após a entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023;
- examinar as alterações introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 na apuração do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS;
- analisar as orientações do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) relacionadas ao reconhecimento e à evidenciação contábil das subvenções governamentais;
- comparar o entendimento jurisprudencial consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça com o novo regime jurídico instituído pela Lei nº 14.789/2023;

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS

O federalismo constitui um dos pilares estruturantes do Estado brasileiro, caracterizando-se pela repartição constitucional de competências políticas, administrativas, legislativas e tributárias entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. A Constituição da República de 1988 consolidou um modelo de federalismo cooperativo, no qual cada ente federativo possui autonomia para exercer competências próprias, observados os princípios constitucionais que asseguram o equilíbrio institucional e a coordenação das políticas públicas nacionais. No campo tributário, essa repartição manifesta-se por meio da atribuição de competências específicas para a instituição e arrecadação de tributos, buscando conciliar autonomia financeira, desenvolvimento regional e unidade do sistema tributário brasileiro.

Entre os tributos de competência estadual, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ocupa posição de destaque em razão de sua elevada capacidade arrecadatória e de sua relevância para o financiamento das políticas públicas estaduais. Além de representar uma das principais fontes de receita dos estados, o ICMS tornou-se importante instrumento de política econômica, permitindo aos governos estaduais estimular determinados setores produtivos, atrair investimentos privados e promover estratégias voltadas ao desenvolvimento regional. Conforme observa Carrazza (2023), o ICMS ultrapassa sua função meramente arrecadatória ao assumir papel de relevante mecanismo de intervenção econômica, refletindo a autonomia financeira conferida aos estados pelo modelo federativo brasileiro.

Essa utilização extrafiscal do ICMS intensificou-se especialmente a partir da década de 1990, quando diversos estados passaram a conceder benefícios fiscais como forma de aumentar sua competitividade na atração de empreendimentos industriais, logísticos e comerciais. Reduções de base de cálculo, isenções, créditos presumidos, diferimentos e financiamentos tributários passaram a integrar políticas públicas estaduais voltadas à geração de empregos, expansão da atividade econômica e fortalecimento das receitas futuras. Entretanto, a concessão unilateral

desses benefícios, frequentemente realizada sem observância dos mecanismos de coordenação previstos na legislação complementar, desencadeou o fenômeno conhecido como guerra fiscal do ICMS.

A guerra fiscal caracteriza-se pela competição entre os estados mediante a concessão de incentivos tributários destinados à atração de investimentos, muitas vezes sem aprovação prévia do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), conforme exigido pela Lei Complementar nº 24/1975. Para Machado (2024), embora esses incentivos tenham contribuído para a interiorização da atividade econômica em determinadas regiões, também provocaram insegurança jurídica, distorções concorrenciais e frequentes conflitos entre os entes federativos, além de ampliarem significativamente o contencioso tributário.

Sob a perspectiva constitucional, a guerra fiscal revela a tensão permanente entre dois valores igualmente protegidos pela Constituição Federal: de um lado, a autonomia financeira dos estados, elemento essencial do pacto federativo; de outro, a necessidade de preservação da unidade do sistema tributário nacional e da livre concorrência. Sabbag (2024) ressalta que o federalismo cooperativo brasileiro pressupõe mecanismos de coordenação entre os entes federativos, razão pela qual a concessão isolada de benefícios fiscais sem observância das exigências legais compromete a isonomia concorrencial e enfraquece a segurança jurídica do ambiente econômico.

Apesar dessas controvérsias, não se pode ignorar que os incentivos fiscais desempenham relevante função de desenvolvimento econômico e social. Em diversos estados brasileiros, especialmente aqueles localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, tais benefícios constituíram instrumentos importantes para reduzir desigualdades regionais, ampliar investimentos privados e estimular a geração de emprego e renda. Segundo Paulsen (2023), a finalidade primordial desses incentivos não consiste em beneficiar individualmente determinados contribuintes, mas em fomentar políticas públicas de desenvolvimento regional, razão pela qual sua análise deve considerar não apenas os aspectos arrecadatórios, mas também sua função econômica e constitucional.

Nesse contexto, ganha especial importância a distinção entre a finalidade econômica dos incentivos fiscais estaduais e seus efeitos tributários perante a União. Durante muitos anos, discutiu-se se os benefícios concedidos pelos estados poderiam ser considerados acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Essa controvérsia ultrapassou a esfera tributária e passou a envolver aspectos contábeis relacionados ao reconhecimento das subvenções governamentais, à mensuração de seus efeitos patrimoniais e à correta evidenciação nas demonstrações financeiras das empresas beneficiárias.

A evolução legislativa buscou enfrentar essas controvérsias. O Decreto-Lei nº 1.598/1977 estabeleceu os primeiros critérios para exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do lucro real. Posteriormente, a Lei nº 12.973/2014 promoveu ajustes decorrentes da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, reforçando a necessidade de adequada classificação das subvenções governamentais. Em seguida, a Lei Complementar nº 160/2017 procurou conferir maior segurança jurídica ao equiparar determinados incentivos fiscais de ICMS às subvenções para investimento, desde que atendidos requisitos específicos previstos na legislação.

A consolidação jurisprudencial promovida pelo Superior Tribunal de Justiça representou novo marco na evolução da matéria. O julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR e, posteriormente, a fixação do Tema Repetitivo nº 1.182 fortaleceram o entendimento de que a tributação federal não poderia neutralizar políticas públicas estaduais legitimamente instituídas, reafirmando a importância do pacto federativo e da finalidade econômica dos incentivos fiscais. Esse entendimento consolidou parâmetros relevantes para o tratamento tributário das subvenções para investimento e influenciou diretamente a interpretação da legislação aplicável.

Entretanto, a promulgação da Lei nº 14.789/2023 modificou substancialmente esse cenário ao instituir novo regime jurídico para o tratamento tributário das subvenções governamentais, substituindo a sistemática anteriormente baseada na exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por um modelo estruturado na tributação acompanhada da concessão de crédito fiscal. Essa alteração reacendeu debates doutrinários, jurisprudenciais e contábeis acerca da compatibilidade entre o

novo regime legal, os princípios constitucionais do federalismo fiscal, as orientações do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) e os precedentes consolidados do Superior Tribunal de Justiça.

Dessa forma, compreender o federalismo fiscal brasileiro e a evolução das políticas estaduais de incentivos fiscais constitui pressuposto indispensável para a análise comparativa proposta neste estudo. A investigação das mudanças introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 somente pode ser adequadamente compreendida quando inserida no contexto histórico, constitucional, contábil e tributário que moldou o tratamento das subvenções para investimento nas últimas décadas, permitindo avaliar, de forma crítica, seus impactos sobre a contabilização dos incentivos fiscais e sobre a apuração do IRPJ e da CSLL.

2.2 EVOLUÇÃO NORMATIVA DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS NO BRASIL

A compreensão do tratamento contábil e tributário conferido às subvenções governamentais exige a análise de sua evolução normativa ao longo das últimas décadas. O regime atualmente vigente é resultado de sucessivas alterações legislativas que buscaram conciliar os objetivos da política fiscal, a harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais e a necessidade de conferir maior segurança jurídica aos contribuintes. Nesse percurso, observa-se que a disciplina das subvenções para investimento passou por profundas transformações, culminando na significativa alteração promovida pela Lei nº 14.789/2023.

Historicamente, o primeiro marco relevante sobre a matéria foi o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que regulamentou a apuração do lucro real para fins de incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Esse diploma estabeleceu critérios para o reconhecimento das receitas tributáveis e das exclusões admitidas na determinação do lucro tributável, prevendo tratamento diferenciado para as subvenções destinadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Ainda que a legislação da época apresentasse conceitos menos desenvolvidos sob a ótica contábil, já se identificava a preocupação do legislador em distinguir benefícios destinados ao custeio das atividades empresariais daqueles voltados ao investimento produtivo.

Durante muitos anos, entretanto, inexistiu uma definição suficientemente precisa acerca da natureza jurídica das subvenções governamentais. A ausência de critérios objetivos permitiu interpretações divergentes entre contribuintes, Administração Tributária e Poder Judiciário, sobretudo em relação aos incentivos fiscais concedidos pelos estados no âmbito do ICMS. Conforme observa Paulsen (2023), essa indefinição contribuiu para o aumento do contencioso tributário, especialmente porque diferentes modalidades de benefícios fiscais passaram a receber tratamentos fiscais distintos, ainda que apresentassem finalidades econômicas semelhantes.

Outro importante marco ocorreu com a promulgação da Lei nº 11.638/2007, responsável por promover a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standards – IFRS). A partir dessa reforma, a contabilidade societária brasileira passou a privilegiar de forma mais intensa a essência econômica das operações, rompendo parcialmente com o modelo excessivamente influenciado pela legislação fiscal. Essa mudança repercutiu diretamente na contabilização das subvenções governamentais, exigindo que seu reconhecimento refletisse a substância econômica dos incentivos concedidos pelo poder público, em consonância com os princípios previstos na IAS 20 e posteriormente incorporados ao Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1).

Nesse novo ambiente normativo, a edição da Lei nº 12.973/2014 assumiu papel central na harmonização entre contabilidade societária e tributação. O diploma legal promoveu ajustes decorrentes da adoção das normas internacionais de contabilidade e disciplinou os efeitos tributários das novas práticas contábeis, preservando o princípio da neutralidade fiscal. Em relação às subvenções para investimento, manteve-se a possibilidade de exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados requisitos específicos, especialmente a constituição de reserva de lucros destinada à manutenção do investimento realizado.

Segundo Iudícibus et al. (2023), a Lei nº 12.973/2014 representou importante avanço ao aproximar o tratamento tributário da realidade econômica evidenciada pelas demonstrações contábeis, reduzindo distorções anteriormente existentes entre o resultado societário e o lucro tributável. Ainda assim, persistiram divergências relevantes quanto à caracterização dos incentivos fiscais de ICMS como subvenções

para investimento, sobretudo diante da diversidade de benefícios concedidos pelos estados brasileiros.

Buscando reduzir essa insegurança jurídica, foi editada a Lei Complementar nº 160/2017, considerada um dos principais marcos normativos da matéria. Além de convalidar diversos incentivos fiscais concedidos pelos estados durante o período da denominada guerra fiscal, a norma alterou substancialmente o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ao estabelecer que determinados benefícios fiscais relativos ao ICMS seriam considerados subvenções para investimento, independentemente da nomenclatura utilizada pelo ente concedente, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação.

Essa alteração produziu relevantes consequências tributárias. A equiparação legal reforçou o entendimento de que tais incentivos não constituíam receita tributável para fins de IRPJ e CSLL, desde que destinados ao fortalecimento da atividade empresarial e registrados conforme os requisitos legais. Para Carrazza (2023), a Lei Complementar nº 160/2017 representou importante instrumento de preservação do pacto federativo, uma vez que impediu que a tributação federal neutralizasse políticas públicas legitimamente instituídas pelos estados.

Paralelamente à evolução legislativa, consolidou-se importante construção jurisprudencial acerca da matéria. O Superior Tribunal de Justiça, especialmente a partir do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR e, posteriormente, do Tema Repetitivo nº 1.182, firmou entendimento no sentido de que a tributação federal sobre determinados incentivos fiscais estaduais poderia comprometer a autonomia financeira dos entes federativos e esvaziar os objetivos econômicos das políticas públicas estaduais. A jurisprudência passou a reconhecer que a finalidade do benefício deveria prevalecer sobre sua forma jurídica, fortalecendo a interpretação segundo a qual determinadas subvenções para investimento não representariam efetivo acréscimo patrimonial tributável.

Entretanto, esse cenário sofreu profunda modificação com a publicação da Medida Provisória nº 1.185/2023, posteriormente convertida na Lei nº 14.789/2023. A nova legislação rompeu com a lógica construída ao longo das últimas décadas ao determinar que os incentivos fiscais de ICMS passassem a integrar a base tributável

do IRPJ e da CSLL, instituindo simultaneamente um sistema de crédito fiscal condicionado ao atendimento de requisitos específicos. A alteração legislativa modificou substancialmente o tratamento tributário anteriormente consolidado e introduziu novos desafios para a contabilização das subvenções governamentais.

Do ponto de vista contábil, a Lei nº 14.789/2023 também produziu impactos significativos, especialmente em razão da necessidade de compatibilizar suas disposições com os critérios estabelecidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1). Enquanto o pronunciamento contábil permanece orientado pela essência econômica das subvenções governamentais e pelos princípios internacionais de reconhecimento e evidência, a nova legislação introduziu critérios predominantemente fiscais para definição dos efeitos tributários desses benefícios. Conforme destacam Fernandes e Fernandes (2025), essa coexistência entre critérios contábeis e fiscais distintos representa um dos principais desafios atualmente enfrentados pelas empresas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS.

A literatura científica produzida após a entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023 evidencia que a comunidade acadêmica passou a concentrar seus esforços na análise dos impactos da nova disciplina legal sobre a segurança jurídica, o planejamento tributário, a contabilização das subvenções governamentais e a compatibilidade entre a nova legislação, a Lei Complementar nº 160/2017 e os precedentes firmados pelo Superior Tribunal de Justiça. Estudos recentes apontam que ainda persistem relevantes controvérsias acerca da constitucionalidade do novo regime jurídico, da extensão dos créditos fiscais instituídos e da adequada interpretação dos dispositivos legais à luz dos princípios constitucionais do federalismo fiscal, da capacidade contributiva e da neutralidade tributária.

Diante desse cenário, observa-se que a evolução normativa das subvenções governamentais não representa mera sucessão cronológica de diplomas legais, mas revela uma profunda transformação na forma como o ordenamento jurídico brasileiro passou a compreender a relação entre política fiscal, contabilidade societária e tributação da renda. Essa evolução constitui o fundamento indispensável para a análise comparativa desenvolvida nesta pesquisa, permitindo compreender as diferenças estruturais entre o regime vigente antes da Lei nº 14.789/2023 e o novo

modelo jurídico atualmente em vigor, cujos impactos serão examinados nos capítulos seguintes sob a perspectiva contábil, tributária e jurisprudencial.

2.3 O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS À LUZ DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1)

A adequada contabilização das subvenções governamentais constitui um dos principais desafios enfrentados pela contabilidade contemporânea, especialmente em ambientes tributários marcados por constantes alterações legislativas. No Brasil, o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a divulgação dessas subvenções são disciplinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais –, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em convergência com a International Accounting Standard 20 (IAS 20), editada pelo International Accounting Standards Board (IASB). O objetivo fundamental desse pronunciamento consiste em assegurar que os benefícios concedidos pelo poder público sejam reconhecidos de forma compatível com sua essência econômica, produzindo demonstrações contábeis mais fidedignas, transparentes e comparáveis.

Segundo o CPC 07 (R1), considera-se subvenção governamental toda assistência concedida pelo governo, na forma de transferência de recursos ou benefícios econômicos, condicionada ao cumprimento, pela entidade beneficiária, de determinados requisitos relacionados às suas atividades operacionais ou de investimento. Dessa forma, o pronunciamento afasta a compreensão de que toda vantagem concedida pelo Estado representa automaticamente receita tributável, estabelecendo que o reconhecimento contábil deve refletir a finalidade econômica do incentivo e as condições impostas para sua obtenção.

A adoção desse entendimento representa importante evolução em relação aos modelos contábeis anteriormente influenciados predominantemente pela legislação fiscal. Conforme destacam Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2023), a convergência das normas brasileiras às IFRS fortaleceu a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, princípio segundo o qual os eventos patrimoniais devem ser registrados considerando sua substância econômica, ainda que sua forma

legal indique tratamento diverso. No caso das subvenções governamentais, esse princípio assume especial relevância porque a finalidade econômica do incentivo frequentemente difere da forma jurídica utilizada para sua concessão.

No âmbito das subvenções destinadas ao investimento, o CPC 07 (R1) estabelece que o benefício governamental não deve ser reconhecido de maneira imediata como receita simplesmente em razão de sua concessão. Seu reconhecimento deve ocorrer de forma sistemática e racional, acompanhando os períodos em que a entidade incorre nos custos que a subvenção pretende compensar ou vinculando-se aos ativos cuja aquisição ou formação foi estimulada pelo incentivo governamental. Dessa maneira, procura-se assegurar que os efeitos econômicos da assistência estatal sejam refletidos ao longo do período em que efetivamente contribuem para a geração de benefícios econômicos futuros.

Essa sistemática evidencia que o pronunciamento contábil não está voltado à definição da incidência ou não de tributos, mas sim à correta representação patrimonial da operação. Marion (2023) observa que a finalidade primordial da contabilidade consiste em fornecer informações úteis aos usuários das demonstrações financeiras, razão pela qual a contabilização das subvenções deve refletir sua realidade econômica, independentemente do tratamento fiscal posteriormente atribuído pela legislação tributária. Em outras palavras, a função da contabilidade não é arrecadatória, mas informacional.

Sob esse enfoque, os incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenções para investimento apresentam características particulares. Embora frequentemente materializados por meio de créditos presumidos, isenções, reduções de base de cálculo, financiamentos ou diferimentos tributários, sua finalidade econômica consiste em estimular investimentos produtivos, ampliar a capacidade operacional das empresas e promover o desenvolvimento regional. Essa finalidade justifica que seu reconhecimento contábil observe critérios distintos daqueles aplicáveis às receitas operacionais ordinárias, evitando que benefícios destinados ao fortalecimento patrimonial da entidade sejam confundidos com receitas decorrentes da atividade empresarial.

Antes da edição da Lei nº 14.789/2023, essa compreensão mostrava-se relativamente compatível com o tratamento tributário vigente. A legislação permitia que determinados incentivos fiscais de ICMS fossem considerados subvenções para investimento, possibilitando sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desde que observados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar nº 160/2017. Havia, portanto, razoável convergência entre a representação contábil das subvenções governamentais e seus efeitos tributários, reduzindo divergências entre o resultado societário e o lucro fiscal.

Entretanto, a promulgação da Lei nº 14.789/2023 modificou significativamente essa relação. Embora o CPC 07 (R1) permaneça inalterado quanto aos critérios de reconhecimento contábil das subvenções governamentais, a nova legislação passou a determinar tratamento tributário substancialmente distinto para determinados incentivos fiscais de ICMS. Em consequência, ampliou-se a necessidade de realização de ajustes entre a contabilidade societária e a legislação tributária, especialmente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Essa alteração evidencia importante distinção entre a disciplina contábil e a disciplina tributária. Enquanto a contabilidade permanece orientada pelos princípios da representação fidedigna, da competência e da essência econômica, a legislação tributária passou a adotar critérios próprios para definição da tributação das subvenções governamentais. Conforme ressaltam Eliseu Martins et al. (2023), a neutralidade entre contabilidade societária e tributação não significa identidade absoluta entre ambas, mas exige mecanismos de conciliação capazes de preservar simultaneamente a qualidade da informação contábil e a observância das normas fiscais.

Nesse contexto, assumem especial relevância os controles extracontábeis realizados por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Livro de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS). Esses instrumentos permitem ajustar as diferenças existentes entre o resultado contábil apurado segundo as normas do CPC e o resultado fiscal determinado pela legislação tributária. Após a entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023, tais controles passaram a desempenhar papel ainda mais relevante, em razão da necessidade de

controlar os efeitos da tributação dos incentivos fiscais e da utilização dos créditos fiscais previstos na nova legislação.

Outro aspecto de elevada importância refere-se à evidenciação das subvenções governamentais nas demonstrações contábeis. O CPC 07 (R1) determina que as entidades divulguem de forma clara a natureza das subvenções recebidas, as políticas contábeis adotadas, as condições exigidas para manutenção dos benefícios e os efeitos produzidos sobre o patrimônio e o resultado. Essa exigência fortalece a transparência das demonstrações financeiras e permite que investidores, credores, órgãos reguladores e demais usuários compreendam adequadamente os impactos econômicos decorrentes da assistência governamental.

A literatura recente tem destacado que a convivência entre o CPC 07 (R1) e a Lei nº 14.789/2023 representa um dos principais desafios atualmente enfrentados pela contabilidade brasileira. Estudos publicados após a entrada em vigor da nova legislação demonstram que, embora os critérios de reconhecimento contábil permaneçam fundamentados na essência econômica das subvenções governamentais, os efeitos tributários passaram a depender de requisitos específicos estabelecidos pela legislação fiscal, aumentando a complexidade da escrituração contábil, dos controles fiscais e da elaboração das demonstrações financeiras. Essa dissociação entre a lógica contábil e a lógica tributária reforça a necessidade de integração entre os profissionais das áreas contábil, tributária e jurídica na adequada interpretação das operações envolvendo incentivos fiscais de ICMS.

Diante desse cenário, conclui-se que o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) permanece como o principal referencial para a contabilização das subvenções governamentais no Brasil, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei nº 14.789/2023. Contudo, a nova disciplina tributária passou a exigir maior rigor na conciliação entre o reconhecimento contábil e os efeitos fiscais das operações, circunstância que reforça a importância de uma análise comparativa entre o regime anterior e o atualmente vigente. Essa comparação permitirá compreender de que forma as alterações legislativas impactaram não apenas a tributação das subvenções governamentais, mas também sua representação contábil, tema que será aprofundado nos capítulos seguintes.

2.4 A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A CONSOLIDAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

A evolução do tratamento tributário dos incentivos fiscais de ICMS não decorreu exclusivamente das sucessivas alterações legislativas promovidas pelo Congresso Nacional. Ao longo das últimas décadas, o Poder Judiciário, especialmente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), desempenhou papel decisivo na construção dos critérios jurídicos aplicáveis à incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre esses benefícios fiscais. A consolidação jurisprudencial tornou-se elemento fundamental para a interpretação da legislação tributária e influenciou diretamente a atuação da Administração Tributária, dos contribuintes e dos profissionais da contabilidade.

Durante muitos anos, prevaleceu intenso debate acerca da natureza jurídica dos incentivos fiscais concedidos pelos estados no âmbito do ICMS. A principal controvérsia consistia em definir se tais benefícios configurariam efetivo acréscimo patrimonial tributável ou se representariam instrumentos de política pública destinados ao desenvolvimento econômico regional. Essa distinção assumiu importância central porque a incidência do IRPJ e da CSLL pressupõe a existência de riqueza nova, disponível e economicamente incorporada ao patrimônio do contribuinte, conforme os fundamentos constitucionais da tributação da renda.

Nesse contexto, parte da doutrina sustentava que os incentivos fiscais estaduais possuíam natureza eminentemente extrafiscal, razão pela qual não poderiam ser considerados receita tributável pela União. Carrazza (2023) afirma que a tributação federal sobre benefícios concedidos pelos estados comprometeria a autonomia financeira dos entes federativos, reduzindo a eficácia das políticas públicas estaduais voltadas à promoção do desenvolvimento regional. Segundo o autor, permitir que a União tribute integralmente incentivos fiscais concedidos pelos estados equivaleria a neutralizar, por via indireta, competências tributárias constitucionalmente atribuídas aos entes subnacionais.

A consolidação dessa interpretação ganhou maior consistência com o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492/PR,

considerado um dos mais relevantes precedentes da matéria. Nesse julgamento, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que os créditos presumidos de ICMS não deveriam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por entender que sua tributação representaria indevida interferência da União sobre políticas fiscais legitimamente instituídas pelos estados. A Corte afirmou que a finalidade econômica dos incentivos deveria prevalecer sobre uma interpretação estritamente arrecadatória da legislação tributária.

A fundamentação adotada pelo STJ foi construída sobre princípios constitucionais de elevada relevância. Entre eles destacam-se o pacto federativo, a autonomia financeira dos estados, a segurança jurídica e a capacidade contributiva. Para os ministros da Corte, a tributação federal não poderia anular os efeitos econômicos dos incentivos fiscais estaduais, sob pena de esvaziar instrumentos de desenvolvimento regional legitimamente estabelecidos no exercício da competência tributária estadual.

A evolução jurisprudencial prosseguiu com a afetação da matéria ao rito dos recursos repetitivos, culminando na fixação do Tema Repetitivo nº 1.182 do Superior Tribunal de Justiça. O julgamento desse tema ampliou significativamente a análise anteriormente realizada sobre os créditos presumidos, passando a examinar outras modalidades de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, como isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos, financiamentos e créditos outorgados.

Embora o julgamento tenha mantido a preocupação com a preservação do pacto federativo, a Corte estabeleceu critérios específicos para o reconhecimento do direito à exclusão desses benefícios da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Entre esses critérios destacaram-se o cumprimento das exigências previstas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar nº 160/2017, especialmente quanto à constituição da reserva de incentivos fiscais e à observância das condições legais para caracterização das subvenções para investimento.

A fixação do Tema nº 1.182 representou importante avanço na uniformização da interpretação da matéria. Segundo Fernandes (2024), a decisão contribuiu para reduzir a insegurança jurídica que durante muitos anos caracterizou a tributação dos incentivos fiscais estaduais, estabelecendo parâmetros objetivos para a atuação dos

contribuintes, da Receita Federal e dos tribunais administrativos. Ao mesmo tempo, reforçou a necessidade de observância dos requisitos legais e contábeis para fruição do tratamento tributário favorecido.

Sob a perspectiva contábil, a jurisprudência consolidada também produziu relevantes consequências. O reconhecimento de que determinados incentivos fiscais poderiam ser tratados como subvenções para investimento fortaleceu a aplicação das orientações previstas no Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), especialmente no que se refere ao reconhecimento, à mensuração e à evidenciação desses benefícios nas demonstrações financeiras. Dessa forma, observou-se relativa convergência entre a interpretação jurisprudencial e a disciplina contábil vigente até o final de 2023.

Entretanto, esse cenário sofreu profunda alteração com a publicação da Medida Provisória nº 1.185/2023, posteriormente convertida na Lei nº 14.789/2023. A nova legislação passou a estabelecer disciplina tributária substancialmente distinta daquela construída ao longo dos anos pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Em vez de privilegiar a exclusão dos incentivos fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o novo regime instituiu a tributação desses benefícios, acompanhada da possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos específicos.

Essa mudança provocou intenso debate na doutrina especializada. Diversos autores passaram a discutir se a Lei nº 14.789/2023 teria efetivamente superado os fundamentos adotados pelo STJ ou se permaneceriam válidos os princípios constitucionais utilizados pela Corte para justificar a proteção dos incentivos fiscais estaduais. Estudos recentes publicados após a entrada em vigor da nova legislação apontam que a alteração legislativa não eliminou integralmente as controvérsias existentes, mas inaugurou uma nova fase do debate jurídico, marcada pela discussão acerca da compatibilidade entre a nova disciplina legal, a Lei Complementar nº 160/2017 e os precedentes anteriormente consolidados.

Sob esse aspecto, observa-se que a evolução jurisprudencial não perdeu relevância após a Lei nº 14.789/2023. Ao contrário, os precedentes firmados pelo Superior Tribunal de Justiça continuam desempenhando importante função interpretativa, especialmente na análise das discussões constitucionais atualmente

submetidas ao Poder Judiciário. Conforme destacam pesquisas recentes, a compreensão da nova legislação exige necessariamente o exame do percurso jurisprudencial desenvolvido ao longo dos últimos anos, pois é justamente a comparação entre esses dois momentos que permite identificar as principais mudanças introduzidas no tratamento tributário das subvenções governamentais.

Assim, a evolução jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça constitui elemento indispensável para a presente pesquisa, não apenas por explicar a formação do regime jurídico vigente antes da Lei nº 14.789/2023, mas também por fornecer os parâmetros necessários para a análise comparativa documental desenvolvida neste trabalho. É a partir desse diálogo entre legislação, jurisprudência e normas contábeis que se torna possível compreender os impactos produzidos pela nova disciplina legal sobre a contabilização dos incentivos fiscais de ICMS e sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, aspectos que serão examinados de forma comparativa nos capítulos seguintes.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de natureza qualitativa, de caráter descritivo, exploratório e analítico-comparativo, desenvolvido com o objetivo de realizar uma análise comparativa documental entre o regime jurídico vigente antes da Lei nº 14.789/2023 e o novo regime instituído por esse diploma legal, examinando as alterações promovidas no tratamento contábil e tributário dos incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenção para investimento, bem como seus reflexos na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa enquadra-se como bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica fundamentou-se na análise de livros, artigos científicos publicados em periódicos especializados, dissertações, teses e demais produções acadêmicas relacionadas à tributação das subvenções governamentais, ao federalismo fiscal, à contabilidade societária e ao direito tributário. Buscou-se privilegiar, sempre que possível, estudos recentes publicados após a edição da Lei nº 14.789/2023, permitindo incorporar ao debate científico as discussões atualmente desenvolvidas pela literatura especializada acerca das repercussões da nova disciplina legal.

A pesquisa documental concentrou-se na análise de fontes normativas e institucionais que disciplinam o tratamento contábil e tributário das subvenções governamentais. Foram examinados, entre outros documentos, o Decreto-Lei nº 1.598/1977, a Lei nº 12.973/2014, a Lei Complementar nº 160/2017, a Medida Provisória nº 1.185/2023, posteriormente convertida na Lei nº 14.789/2023, bem como o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), o Regulamento do Imposto de Renda, atos normativos da Receita Federal do Brasil e decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Também foram analisados precedentes judiciais do Superior Tribunal de Justiça, com destaque para o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492/PR e para o Tema Repetitivo nº 1.182, em razão de sua relevância para a consolidação da interpretação jurídica relativa aos incentivos fiscais de ICMS.

Sob o ponto de vista metodológico, adotou-se como estratégia central a **análise comparativa documental**, procedimento que consiste na comparação sistemática de diferentes documentos normativos, jurisprudenciais, contábeis e doutrinários, com a finalidade de identificar alterações, permanências, convergências e divergências entre distintos regimes jurídicos. Nesse sentido, o estudo estrutura-se a partir da comparação entre o tratamento jurídico-contábil vigente antes da Lei nº 14.789/2023 e aquele introduzido pela nova legislação, buscando identificar seus efeitos sobre a contabilização das subvenções governamentais e sobre a apuração do IRPJ e da CSLL.

A pesquisa fundamenta-se em quatro principais correntes teóricas que dialogam entre si ao longo da investigação. A primeira corresponde à corrente jurídico-tributária, representada por autores como Roque Antonio Carrazza, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen e Eduardo Sabbag, utilizada para compreender os fundamentos constitucionais da tributação da renda, do pacto federativo e da extrafiscalidade dos incentivos fiscais. A segunda corresponde à corrente contábil, representada principalmente pelas contribuições de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, José Carlos Marion e pelos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, especialmente o CPC 07 (R1), responsável por disciplinar o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das subvenções governamentais. A terceira corresponde à corrente jurisprudencial, construída a partir da análise dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça e das decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, permitindo examinar a evolução interpretativa da matéria. Por fim, a pesquisa dialoga com a corrente normativa contemporânea, representada pelas recentes alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 e pelos estudos científicos publicados após sua entrada em vigor.

A técnica de análise empregada consistiu na interpretação crítica e comparativa do conteúdo dos documentos selecionados, buscando identificar de que forma as alterações legislativas modificaram o tratamento contábil e tributário dos incentivos fiscais de ICMS. A comparação concentrou-se, especialmente, nos critérios de reconhecimento das subvenções governamentais, nos efeitos produzidos sobre a apuração do lucro real, na incidência do IRPJ e da CSLL, na utilização dos controles realizados por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Livro de

Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), bem como na compatibilidade entre a nova disciplina legal, o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) e a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

Diferentemente de pesquisas empíricas fundamentadas na coleta de dados primários, este estudo não realizou aplicação de questionários, entrevistas, levantamentos estatísticos ou pesquisas de campo. As evidências analisadas são exclusivamente documentais, razão pela qual o capítulo seguinte não apresenta resultados empíricos, mas sim uma **análise documental comparativa** da legislação, da jurisprudência, dos pronunciamentos contábeis e da literatura científica especializada. Essa opção metodológica mostra-se adequada ao objetivo da pesquisa, uma vez que o problema investigado decorre diretamente da evolução normativa e interpretativa do tratamento jurídico e contábil das subvenções governamentais.

Como limitação da pesquisa, reconhece-se que a recente entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023 faz com que parte significativa da produção científica ainda se encontre em processo de consolidação, especialmente quanto aos seus efeitos práticos sobre a contabilização das subvenções governamentais e sobre a tributação dos incentivos fiscais de ICMS. Além disso, a matéria permanece em constante evolução jurisprudencial e administrativa, circunstância que poderá ensejar novas interpretações e alterações no tratamento jurídico atualmente vigente. Ainda assim, a utilização integrada da legislação, da doutrina, dos pronunciamentos contábeis, da jurisprudência consolidada e das pesquisas científicas mais recentes proporciona base metodológica consistente para o desenvolvimento da análise comparativa proposta neste estudo.

4 ANÁLISE COMPARATIVA DOCUMENTAL ENTRE O REGIME ANTERIOR E O REGIME INSTITUÍDO PELA LEI Nº 14.789/2023

A análise desenvolvida neste capítulo fundamenta-se na comparação documental entre o regime jurídico aplicável aos incentivos fiscais de ICMS anteriormente à entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023 e o novo modelo instituído por esse diploma legal. Diferentemente de pesquisas empíricas, cujos resultados decorrem da coleta de dados primários, esta investigação baseia-se na interpretação crítica da legislação tributária, dos pronunciamentos contábeis, da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça e da literatura científica especializada publicada sobre a matéria.

A comparação proposta busca identificar as principais alterações introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 quanto ao reconhecimento das subvenções governamentais, à tributação dos incentivos fiscais de ICMS, à contabilização dos benefícios concedidos pelos estados e aos reflexos produzidos na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Além disso, procura-se examinar de que maneira essas modificações repercutem sobre os controles fiscais realizados por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Livro de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), bem como sua compatibilidade com as orientações do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1).

A comparação também considera que a Lei nº 14.789/2023 não alterou apenas dispositivos tributários, mas promoveu uma mudança de paradigma na relação entre a política de incentivos fiscais estaduais e a tributação federal. Enquanto o regime anterior privilegiava a preservação da finalidade econômica das subvenções para investimento, o novo modelo passou a adotar sistemática baseada na tributação dos incentivos, acompanhada da concessão de crédito fiscal condicionado ao atendimento de requisitos legais específicos. Essa alteração constitui o eixo central da análise desenvolvida neste capítulo.

4.1 COMPARAÇÃO ENTRE O REGIME JURÍDICO ANTERIOR E O NOVO REGIME INTRODUZIDO PELA LEI Nº 14.789/2023

A evolução normativa das subvenções governamentais evidencia duas fases distintas no tratamento tributário dos incentivos fiscais de ICMS. A primeira compreende o período consolidado pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, pela Lei nº 12.973/2014, pela Lei Complementar nº 160/2017 e pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. A segunda inicia-se com a publicação da Medida Provisória nº 1.185/2023, posteriormente convertida na Lei nº 14.789/2023, responsável por alterar substancialmente o modelo anteriormente vigente.

No regime anterior, prevalecia o entendimento de que determinados incentivos fiscais de ICMS poderiam ser caracterizados como subvenções para investimento, desde que observados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar nº 160/2017. Nessa sistemática, os benefícios fiscais concedidos pelos estados não integravam automaticamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que fossem destinados ao fortalecimento da atividade empresarial e contabilizados em conformidade com a legislação aplicável.

Sob a perspectiva contábil, esse modelo apresentava maior convergência com as orientações do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), que privilegia a essência econômica das subvenções governamentais e determina que seu reconhecimento reflita a finalidade para a qual o benefício foi concedido. A contabilização buscava representar adequadamente o estímulo econômico proporcionado pelo ente público, evitando que incentivos destinados à expansão da atividade empresarial fossem tratados como receitas operacionais comuns.

Com a entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023, verificou-se significativa alteração nessa lógica. A nova legislação passou a determinar que os incentivos fiscais de ICMS fossem submetidos, em regra, à incidência do IRPJ e da CSLL, instituindo simultaneamente um sistema de crédito fiscal condicionado ao atendimento dos requisitos legais. Essa modificação alterou a sistemática anteriormente adotada, ampliando a necessidade de controles fiscais e de ajustes entre a escrituração societária e a legislação tributária.

Diversos estudos publicados após a vigência da Lei nº 14.789/2023 destacam que essa mudança representa uma das mais profundas alterações ocorridas no tratamento tributário das subvenções governamentais desde a promulgação da Lei nº 12.973/2014. Fernandes (2024) observa que a substituição da exclusão da base tributável pelo mecanismo de crédito fiscal modificou significativamente a dinâmica da apuração do IRPJ e da CSLL, exigindo das empresas novos procedimentos de controle documental e de acompanhamento dos requisitos necessários ao aproveitamento do benefício fiscal. Em sentido semelhante, pesquisas recentes apontam que a nova sistemática ampliou a complexidade operacional das empresas beneficiárias, especialmente no que se refere à conciliação entre os registros contábeis elaborados conforme o CPC 07 (R1) e os critérios estabelecidos pela legislação tributária.

Essa alteração também repercute diretamente sobre o planejamento tributário das pessoas jurídicas. Enquanto o regime anterior proporcionava maior previsibilidade quanto ao tratamento tributário das subvenções para investimento, o novo modelo exige avaliação permanente do atendimento das condições legais para utilização dos créditos fiscais, aumentando a necessidade de integração entre os setores contábil, fiscal e jurídico das organizações.

Quadro 1: Comparação entre o regime anterior e o regime instituído pela Lei nº 14.789/2023

Comparação entre o regime anterior e o regime instituído pela Lei nº 14.789/2023		
Aspecto analisado	Regime anterior (até Lei nº 14.789/2023)	Regime após a Lei nº 14.789/2023
Base normativa	DL nº 1.598/1977; Lei nº 12.973/2014; LC nº 160/2017	Lei nº 14.789/2023
Natureza do incentivo	Subvenção para investimento (cumpridos os requisitos legais)	Receita tributável com possibilidade de crédito fiscal
Tratamento do IRPJ e CSLL	Exclusão da base de cálculo, quando atendidos os requisitos legais	Tributação dos incentivos com posterior crédito fiscal
Pronunciamento contábil aplicável	CPC 07 (R1)	CPC 07 (R1) (mantido)
Contabilização	Baseada na essência econômica da subvenção	Mantém os critérios contábeis do CPC 07 (R1), porém com novos efeitos tributários
Controles fiscais	Ajustes no LALUR e no LACS voltados principalmente às exclusões permitidas	Maior controle documental para utilização dos créditos fiscais e novos ajustes no LALUR e LACS
Entendimento predominante	Jurisprudência consolidada do STJ e aplicação da LC nº 160/2017	Novo regime legal ainda em consolidação doutrinária e jurisprudencial

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2 ANÁLISE COMPARATIVA DO TRATAMENTO CONTÁBIL E DOS REFLEXOS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

A principal alteração promovida pela Lei nº 14.789/2023 não se limita à modificação da forma de tributação dos incentivos fiscais de ICMS. Sob a perspectiva contábil, a nova disciplina legal produziu impactos relevantes na relação entre a contabilidade societária e a legislação tributária, exigindo maior controle das diferenças entre o resultado contábil e a base de cálculo dos tributos federais. Assim, a análise comparativa entre os dois regimes demonstra que, embora os critérios contábeis previstos no Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) permaneçam essencialmente inalterados, os efeitos fiscais decorrentes do reconhecimento das subvenções governamentais sofreram profunda modificação.

Antes da vigência da Lei nº 14.789/2023, predominava o entendimento de que determinados incentivos fiscais de ICMS, quando enquadrados como subvenções para investimento e observados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar nº 160/2017, poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sob esse regime, a preocupação central da contabilidade consistia em representar adequadamente a finalidade econômica do benefício governamental, evidenciando que os recursos recebidos destinavam-se ao fortalecimento da estrutura produtiva da empresa e não à remuneração de sua atividade operacional.

Nesse contexto, a contabilização permanecia alinhada às orientações do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), segundo o qual as subvenções governamentais devem ser reconhecidas observando-se sua essência econômica e as condições estabelecidas pelo ente concedente. A adequada evidenciação das subvenções contribuía para que o patrimônio líquido refletisse corretamente os investimentos incentivados, enquanto a apuração do lucro real era ajustada mediante exclusões registradas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e no Livro de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS).

Com a promulgação da Lei nº 14.789/2023, entretanto, ocorreu significativa dissociação entre a lógica contábil e a lógica tributária. Embora o CPC 07 (R1) permaneça disciplinando o reconhecimento das subvenções governamentais

segundo critérios essencialmente econômicos, a nova legislação passou a exigir que determinados incentivos fiscais de ICMS compoñham a base tributável do IRPJ e da CSLL, facultando posteriormente a utilização de crédito fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos específicos. Como consequência, aumentou significativamente a necessidade de controles extracontábeis destinados à conciliação entre o resultado societário e a apuração fiscal.

Essa alteração evidencia importante mudança de paradigma. No regime anterior, a preocupação principal consistia em verificar se o incentivo atendia aos requisitos necessários para sua exclusão da tributação. No regime atual, além do reconhecimento contábil adequado, torna-se indispensável controlar documentalmente o cumprimento das exigências legais para fruição do crédito fiscal, ampliando a complexidade dos procedimentos contábeis e tributários das empresas beneficiárias.

Do ponto de vista operacional, essa nova realidade exige maior integração entre os departamentos contábil, fiscal e jurídico das organizações. O contador deixa de exercer apenas a função de registrar os efeitos patrimoniais da subvenção governamental e passa a desempenhar papel estratégico na documentação das condições legais necessárias ao aproveitamento dos créditos fiscais previstos na Lei nº 14.789/2023. Segundo Fernandes (2024), essa mudança reforça a importância da governança tributária e da qualidade da informação contábil como instrumentos de mitigação dos riscos fiscais.

A literatura especializada também destaca que a coexistência entre critérios contábeis fundamentados no CPC 07 (R1) e critérios fiscais estabelecidos pela Lei nº 14.789/2023 tende a ampliar as diferenças temporárias e permanentes entre o resultado societário e a apuração fiscal. Isso exige maior rigor na elaboração do LALUR e do LACS, especialmente quanto aos ajustes relacionados aos incentivos fiscais e ao reconhecimento dos créditos tributários. Conforme observam Iudícibus et al. (2023), a qualidade da informação contábil depende não apenas da correta aplicação dos pronunciamentos técnicos, mas também da adequada evidenciação dos efeitos produzidos pelas diferenças entre as normas societárias e tributárias.

Além disso, o novo regime jurídico repercute diretamente sobre indicadores econômico-financeiros utilizados pelos usuários das demonstrações contábeis. O reconhecimento tributário distinto daquele adotado pela contabilidade pode influenciar o lucro líquido, os indicadores de rentabilidade, a análise da carga tributária efetiva e a avaliação da performance empresarial. Por essa razão, diversos estudos recentes defendem que as notas explicativas assumirão papel ainda mais relevante na divulgação dos critérios adotados para reconhecimento das subvenções governamentais e dos efeitos produzidos pela nova legislação sobre o patrimônio e o resultado das entidades.

Sob esse enfoque, verifica-se que a principal diferença entre os dois regimes não reside propriamente na técnica contábil de reconhecimento das subvenções, mas na forma como o ordenamento tributário passou a tratar os efeitos econômicos desses benefícios fiscais. Enquanto o CPC 07 (R1) continua orientando a representação fidedigna da essência econômica das subvenções governamentais, a Lei nº 14.789/2023 redefiniu os critérios para sua tributação, tornando indispensável uma atuação integrada entre contabilidade societária, legislação tributária e controles fiscais. Essa mudança representa um dos principais desafios atualmente enfrentados pelas empresas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS e constitui elemento central da análise comparativa desenvolvida nesta pesquisa.

4.3 ANÁLISE COMPARATIVA DA CONTABILIZAÇÃO E DA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL: ESTUDO DOCUMENTAL COM SITUAÇÃO HIPOTÉTICA

A compreensão das alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 torna-se mais clara quando se compara, sob a perspectiva contábil e tributária, a forma de reconhecimento dos incentivos fiscais de ICMS antes e depois da vigência da nova legislação. Embora o presente estudo possua natureza eminentemente documental, a utilização de uma situação hipotética permite ilustrar, de forma didática, os efeitos das mudanças normativas sobre a contabilização das subvenções governamentais e sobre a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Para essa finalidade, considera-se uma sociedade empresária tributada pelo regime do Lucro Real que, durante determinado exercício social, apresenta lucro

operacional de R\$ 10.000.000,00 e recebe incentivo fiscal de ICMS correspondente a R\$ 3.000.000,00, concedido pelo governo estadual para estimular a expansão de sua capacidade produtiva.

4.3.1 SITUAÇÃO HIPOTÉTICA NO REGIME ANTERIOR À LEI Nº 14.789/2023

No regime jurídico anterior, especialmente após a alteração promovida pela Lei Complementar nº 160/2017 e diante da consolidação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, os incentivos fiscais de ICMS enquadrados como subvenção para investimento poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Sob a perspectiva contábil, o reconhecimento da subvenção permanecia disciplinado pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), que determina que os benefícios governamentais sejam reconhecidos de acordo com sua essência econômica e com as condições estabelecidas para sua concessão.

Em uma situação simplificada, os registros contábeis poderiam ser representados da seguinte forma:

Quadro 2: Exemplo simplificado de reconhecimento contábil

Exemplo simplificado de reconhecimento contábil (regime anterior)		
Lançamento	Débito	Crédito
Reconhecimento do incentivo fiscal de ICMS	ICMS a Recuperar (ou redução do ICMS a recolher)	Receita de Subvenção Governamental (conforme CPC 07 (R1))
Destinação do resultado conforme legislação societária	Lucros Acumulados	Reserva de Incentivos Fiscais

Fonte: Elaborado pelo autor

Após os ajustes fiscais previstos na legislação tributária, o valor correspondente à subvenção poderia ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante os controles realizados no LALUR e no LACS.

Considerando a situação hipotética proposta, a apuração tributária poderia ser representada conforme a Tabela 1.

Tabela 1: Situação simplificada da apuração antes da Lei nº 14.789/2023

Situação simplificada da apuração antes da Lei nº 14.789/2023	
Descrição	Valor (R\$)
Lucro operacional	10.000.000
Incentivo fiscal de ICMS	3.000.000
Exclusão fiscal da subvenção	(3.000.000)
Base tributável do IRPJ e da CSLL	10.000.000

Fonte: Elaborado pelo autor

Nesse cenário, observa-se que, embora a subvenção integrasse a escrituração contábil segundo os critérios estabelecidos pelo CPC 07 (R1), seus efeitos tributários eram neutralizados mediante os ajustes fiscais admitidos pela legislação vigente, preservando-se a finalidade econômica do incentivo estadual.

Segundo Paulsen (2023), essa sistemática buscava impedir que a tributação federal reduzisse a eficácia das políticas públicas estaduais de desenvolvimento regional, preservando o equilíbrio do pacto federativo.

4.3.2 SITUAÇÃO HIPOTÉTICA APÓS A LEI Nº 14.789/2023

A Lei nº 14.789/2023 alterou substancialmente essa sistemática ao estabelecer que os incentivos fiscais de ICMS passam a integrar, em regra, a base tributável do IRPJ e da CSLL, sendo posteriormente compensados mediante crédito fiscal condicionado ao cumprimento dos requisitos previstos na própria legislação.

É importante destacar que essa alteração não modificou os critérios de reconhecimento contábil previstos no Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1). O que mudou foi o tratamento tributário atribuído aos efeitos da subvenção. Sob a ótica contábil, permanece necessário reconhecer a subvenção observando sua essência

econômica, porém os ajustes fiscais passaram a seguir lógica distinta daquela anteriormente adotada.

Na situação hipotética proposta, a apuração passa a assumir a configuração apresentada na Tabela 2.

Tabela 2: Situação simplificada da apuração após a Lei nº 14.789/2023

Situação simplificada da apuração após a Lei nº 14.789/2023	
Descrição	Valor (R\$)
Lucro operacional	10.000.000
Incentivo fiscal de ICMS	3.000.000
Base inicial para IRPJ e CSLL	13.000.000
Crédito fiscal (condicionado aos requisitos legais)	Conforme legislação aplicável

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se que a principal alteração consiste no fato de que o incentivo passa inicialmente a compor a base tributável, diferentemente da sistemática anteriormente vigente. Posteriormente, a empresa poderá utilizar o crédito fiscal previsto na legislação, desde que demonstre o atendimento das exigências legais.

Essa mudança amplia significativamente a necessidade de controles documentais, de conciliações fiscais e de adequada documentação dos investimentos realizados.

4.3.3 COMPARAÇÃO DOS EFEITOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS

A comparação entre os dois regimes evidencia que a principal mudança introduzida pela Lei nº 14.789/2023 não ocorreu na técnica contábil disciplinada pelo CPC 07 (R1), mas na forma como a legislação tributária passou a tratar os efeitos fiscais das subvenções governamentais.

Enquanto o regime anterior privilegiava a exclusão dos incentivos da base tributável mediante o cumprimento de requisitos legais, o novo modelo adota a tributação inicial acompanhada da concessão de crédito fiscal. Como consequência, aumentam significativamente as diferenças entre a contabilidade societária e a legislação tributária, exigindo controles mais rigorosos no LALUR, no LACS e na documentação fiscal das empresas.

Sob a perspectiva da governança corporativa, esse novo cenário exige maior integração entre contabilidade, departamento fiscal e assessoria jurídica, uma vez que a correta fruição dos benefícios fiscais passa a depender não apenas do adequado reconhecimento contábil das subvenções, mas também da comprovação documental dos investimentos realizados e do cumprimento das exigências estabelecidas pela Lei nº 14.789/2023.

Estudos recentes publicados após a entrada em vigor da nova legislação apontam que essa mudança representa um dos maiores desafios atualmente enfrentados pelas empresas beneficiárias de incentivos fiscais estaduais, sobretudo em razão do aumento da complexidade operacional e da necessidade de conciliar os critérios de reconhecimento previstos no CPC 07 (R1) com os novos requisitos tributários estabelecidos pelo legislador.

Conclui-se, portanto, que a Lei nº 14.789/2023 não alterou apenas a forma de incidência do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS, mas modificou a própria dinâmica da relação entre contabilidade societária e tributação, reforçando a importância de procedimentos documentais rigorosos, de adequada evidenciação contábil e de controles fiscais consistentes para assegurar a correta aplicação do novo regime jurídico.

4.4 DISCUSSÃO CRÍTICA DOS IMPACTOS DA LEI Nº 14.789/2023 À LUZ DA DOUTRINA, DA JURISPRUDÊNCIA E DAS NORMAS CONTÁBEIS

A análise comparativa documental realizada neste estudo evidencia que a Lei nº 14.789/2023 representa uma das mais significativas alterações promovidas no tratamento tributário das subvenções governamentais nas últimas décadas. A substituição do modelo anteriormente fundamentado na exclusão dos incentivos

fiscais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por um sistema baseado na tributação seguida da concessão de crédito fiscal alterou profundamente a relação entre política fiscal estadual, tributação federal e contabilidade societária.

A literatura científica publicada após a entrada em vigor da Lei nº 14.789/2023 demonstra que a nova disciplina legal vem sendo objeto de intenso debate acadêmico. Parte da doutrina entende que a alteração buscou uniformizar o tratamento tributário das subvenções governamentais e ampliar o controle fiscal sobre os incentivos concedidos pelos estados, reduzindo distorções verificadas no regime anterior. Sob essa perspectiva, a nova legislação procura estabelecer critérios mais objetivos para o reconhecimento dos benefícios tributários, fortalecendo os mecanismos de fiscalização e reduzindo a margem para interpretações divergentes.

Entretanto, outra parcela significativa da doutrina sustenta que a nova sistemática pode produzir efeitos que ultrapassam a finalidade arrecadatória da legislação tributária. Fernandes (2024) observa que a substituição da exclusão tributária pelo mecanismo de crédito fiscal altera substancialmente a dinâmica econômica dos incentivos estaduais, exigindo das empresas controles documentais mais complexos e aumentando os custos de conformidade tributária. Para o autor, embora o novo regime preserve a possibilidade de recuperação parcial dos efeitos econômicos do incentivo, sua operacionalização tornou-se significativamente mais rigorosa.

Sob a perspectiva constitucional, permanecem relevantes as discussões acerca da compatibilidade da Lei nº 14.789/2023 com os fundamentos que orientaram a consolidação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. A jurisprudência construída a partir do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR e posteriormente consolidada no Tema Repetitivo nº 1.182 fundamentou-se na proteção do pacto federativo e na impossibilidade de que a tributação federal neutralizasse incentivos fiscais legitimamente concedidos pelos estados. Embora a nova legislação tenha alterado a disciplina tributária da matéria, persistem discussões doutrinárias sobre a extensão de seus efeitos e sobre a eventual necessidade de reinterpretção dos precedentes anteriormente consolidados.

Também merece destaque a permanência do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) como principal referência para o reconhecimento contábil das subvenções governamentais. A análise documental realizada demonstra que a Lei nº 14.789/2023 não modificou os critérios contábeis estabelecidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Assim, a essência econômica da operação continua sendo o fundamento para o reconhecimento das subvenções nas demonstrações financeiras, permanecendo inalterados os princípios da competência, da representação fidedigna e da prevalência da essência sobre a forma.

Essa coexistência entre critérios contábeis e tributários distintos constitui um dos aspectos mais relevantes identificados nesta pesquisa. Enquanto a contabilidade societária continua orientada pelos padrões internacionais de informação financeira, a legislação tributária passou a adotar disciplina específica para definição dos efeitos fiscais das subvenções governamentais. Como consequência, amplia-se a importância dos controles extracontábeis realizados no LALUR e no LACS, bem como da adequada documentação das operações relacionadas aos incentivos fiscais de ICMS.

Outro aspecto evidenciado pela análise comparativa refere-se ao fortalecimento da governança tributária. A nova sistemática exige que as organizações mantenham controles internos mais robustos, capazes de assegurar a rastreabilidade dos investimentos incentivados, a comprovação do cumprimento das exigências legais e a adequada conciliação entre registros contábeis e fiscais. Dessa forma, o papel do profissional da contabilidade torna-se ainda mais estratégico, deixando de limitar-se ao registro das operações para atuar também na gestão da conformidade tributária e na mitigação dos riscos fiscais.

A análise da produção científica recente também demonstra que os impactos da Lei nº 14.789/2023 ainda se encontram em processo de consolidação. Em razão da recente vigência da norma, muitos de seus efeitos práticos ainda dependem da evolução da regulamentação administrativa e da interpretação que será construída pelos tribunais superiores. Essa circunstância reforça a necessidade de acompanhamento permanente da evolução jurisprudencial, especialmente quanto à compatibilidade entre a nova disciplina legal, a Lei Complementar nº 160/2017 e os precedentes anteriormente firmados pelo Superior Tribunal de Justiça.

Em síntese, a análise comparativa documental permite concluir que a Lei nº 14.789/2023 não apenas alterou a forma de incidência do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS, mas redefiniu a dinâmica de interação entre contabilidade societária, tributação e política de desenvolvimento regional. Embora os critérios contábeis estabelecidos pelo CPC 07 (R1) permaneçam preservados, os efeitos tributários passaram a exigir novos mecanismos de controle, documentação e evidenciação, tornando mais complexa a gestão das subvenções governamentais pelas empresas beneficiárias.

Os resultados desta análise evidenciam que a compreensão do novo regime jurídico demanda abordagem interdisciplinar, integrando conhecimentos de Contabilidade, Direito Tributário e Finanças Públicas. Somente por meio dessa perspectiva integrada torna-se possível compreender os desafios impostos pela Lei nº 14.789/2023 e avaliar criticamente seus impactos sobre a contabilização das subvenções governamentais e sobre a apuração do IRPJ e da CSLL, alcançando o objetivo central proposto por esta pesquisa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo realizar uma análise comparativa documental entre o regime jurídico vigente antes da Lei nº 14.789/2023 e o novo modelo instituído por esse diploma legal, buscando compreender as alterações promovidas no tratamento contábil e tributário dos incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenção para investimento e seus reflexos na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Para tanto, foram examinados os principais diplomas normativos, os pronunciamentos contábeis aplicáveis, a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça e a produção científica recente sobre a matéria.

A análise desenvolvida permitiu constatar que o tratamento jurídico das subvenções governamentais passou por significativa evolução nas últimas décadas. O regime anteriormente vigente, estruturado a partir do Decreto-Lei nº 1.598/1977, da Lei nº 12.973/2014, da Lei Complementar nº 160/2017 e da consolidação jurisprudencial promovida pelo Superior Tribunal de Justiça, buscava preservar a finalidade econômica dos incentivos fiscais estaduais, reconhecendo que tais benefícios constituíam instrumentos de política pública voltados ao desenvolvimento regional e, desde que observados os requisitos legais, não deveriam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A pesquisa demonstrou, entretanto, que a Lei nº 14.789/2023 promoveu relevante alteração nessa sistemática ao instituir novo modelo de tratamento tributário para as subvenções governamentais. A substituição da exclusão da base tributável pelo mecanismo de tributação seguida da concessão de crédito fiscal representa mudança estrutural na forma como os incentivos fiscais de ICMS passaram a ser considerados para fins de tributação federal. Essa modificação repercute diretamente sobre a gestão tributária das empresas, amplia a necessidade de controles fiscais e exige maior integração entre os procedimentos contábeis e os mecanismos de apuração do lucro real.

Sob a perspectiva contábil, verificou-se que os critérios estabelecidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) permanecem como referência para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das subvenções governamentais,

não tendo sido alterados pela Lei nº 14.789/2023. Dessa forma, conclui-se que a principal mudança promovida pela nova legislação ocorreu no âmbito tributário, e não propriamente na técnica contábil de reconhecimento das subvenções. Essa constatação evidencia que a contabilidade societária continua fundamentada na essência econômica das operações, enquanto os efeitos fiscais passaram a obedecer critérios específicos estabelecidos pela legislação tributária.

A análise comparativa documental também permitiu identificar que o novo regime jurídico ampliou significativamente a importância dos controles extracontábeis realizados por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e do Livro de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS). A necessidade de comprovação do atendimento dos requisitos legais para utilização dos créditos fiscais introduzidos pela Lei nº 14.789/2023 exige maior rigor documental, fortalecendo o papel da contabilidade como instrumento de transparência, conformidade tributária e governança corporativa.

Em resposta ao problema de pesquisa proposto, conclui-se que a Lei nº 14.789/2023 alterou substancialmente o tratamento tributário dos incentivos fiscais de ICMS classificados como subvenção para investimento, sem modificar, contudo, os fundamentos contábeis estabelecidos pelo CPC 07 (R1). A principal diferença entre os dois regimes reside na forma de incidência do IRPJ e da CSLL e na substituição do modelo anteriormente baseado na exclusão tributária por um sistema de tributação acompanhado da concessão de crédito fiscal condicionado. Essa alteração produziu impactos relevantes sobre a apuração dos tributos federais, sobre os controles fiscais das empresas e sobre a gestão da informação contábil.

Outro aspecto evidenciado ao longo da pesquisa refere-se à permanência de relevantes discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da compatibilidade da Lei nº 14.789/2023 com os fundamentos constitucionais do pacto federativo, da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Embora a nova legislação tenha estabelecido disciplina própria para os incentivos fiscais de ICMS, observa-se que parte da doutrina continua debatendo a extensão de seus efeitos e sua relação com os precedentes anteriormente firmados pelo Superior Tribunal de Justiça. Esse cenário demonstra que a matéria permanece em evolução, exigindo

acompanhamento contínuo da produção científica, da regulamentação administrativa e das futuras decisões dos tribunais superiores.

Do ponto de vista acadêmico, a pesquisa contribui para ampliar as discussões sobre a interação entre Contabilidade e Direito Tributário, evidenciando que as recentes alterações legislativas não podem ser compreendidas exclusivamente sob uma perspectiva fiscal. A análise integrada da legislação, da jurisprudência, dos pronunciamentos contábeis e da literatura científica mostrou-se essencial para compreender os impactos produzidos pela Lei nº 14.789/2023 sobre a contabilização das subvenções governamentais e sobre a tributação dos incentivos fiscais estaduais.

Como limitações deste estudo, destaca-se que a Lei nº 14.789/2023 é relativamente recente, circunstância que restringe a existência de pesquisas empíricas, decisões judiciais consolidadas e experiências práticas suficientes para avaliação completa de seus efeitos econômicos e contábeis. Além disso, a constante evolução da legislação tributária brasileira e da jurisprudência pode ensejar novas interpretações acerca da matéria, tornando necessária a atualização permanente das análises desenvolvidas.

Por fim, sugere-se que pesquisas futuras aprofundem a investigação dos efeitos práticos da Lei nº 14.789/2023 mediante estudos de caso em empresas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS, análises quantitativas dos impactos na carga tributária e avaliações empíricas da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) diante do novo regime jurídico. Tais investigações poderão contribuir para o aprimoramento da literatura científica e para a consolidação de interpretações mais estáveis acerca dos efeitos contábeis e tributários das subvenções governamentais no contexto do sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Brasília, DF: Presidência da República, 1977.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS. Brasília, DF: Presidência da República, 1975.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Brasília, DF: Presidência da República, 1976.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/1976. Brasília, DF: Presidência da República, 2007.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. Brasília, DF: Presidência da República, 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio para remissão dos créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Brasília, DF: Presidência da República, 2017.

BRASIL. Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 07 (R1): Subvenção e Assistência Governamentais**. Brasília: CPC, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 26 (R1): Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília: CPC, 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

FERNANDES, Edison Carlos. O cálculo do crédito fiscal decorrente das subvenções para investimento após a Lei nº 14.789/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 56, 2024.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. As alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 e seus impactos sobre as subvenções para investimento. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 2025.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IASB – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance**. Londres: IFRS Foundation.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Brasil). Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.517.492/PR. Relator: Min. Og Fernandes. Brasília, DF, 2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Brasil). Tema Repetitivo nº 1.182. Tributação dos benefícios fiscais de ICMS para fins de IRPJ e CSLL. Brasília, DF, 2023.