

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

TIAGO MARROCO PAIM

As Subvenções Estaduais Para Investimentos No Âmbito Do ICMS a Sua Não-Adequação à
Materialidade Constitucional Renda

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo-SP
2025

Tiago Marroco Paim

As Subvenções Estaduais Para Investimentos No Âmbito Do ICMS a Sua Não-Adequação à
Materialidade Constitucional Renda

Mestrado em Direito Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial
para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob
a orientação do Professor Doutor Robson Maia Lins.

São Paulo-SP
2025

Banca Examinadora

Agradecimentos

A conclusão desta nova etapa da vida acadêmica reforça a minha compreensão pessoal de que, assim como todos os passos anteriores, este também não foi dado sozinho, muito pelo contrário! Devo a conclusão deste programa de mestrado, fruto do estudo que me dediquei ao longo dos últimos três anos, a minha família, meu pai, minha mãe, meu irmão, minhas avós, meus tios e meus padrinhos – Fabio (*in memoriam*), Mirtes, Fábio, Zenaide e Hilda (*in memoriam*), Almir e Rosaura, Paulo Roberto e Rita de Cássia. A vocês: toda a minha gratidão e admiração! Eu jamais chegaria até aqui sem todo o apoio recebido genuinamente de vocês, obrigado.

Para a concretização deste projeto acadêmico contei com o indispensável apoio do Grupo JBS, razão pela qual, registro, nesta oportunidade, meu imenso agradecimento por toda confiança que me foi depositada, o que faço, na pessoa do Doutor Fabio Augusto Chilo, meu líder e mentor ao longo dos últimos oito anos e de todos os meus colegas de trabalho, com os quais eu divido as angústias e vitórias da atuação profissional.

O desenvolvimento desta dissertação me proporcionou a aproximação com meu orientador, o Professor Doutor Robson Maia Lins, ocasião em que tive oportunidade conhecer com proximidade a sua brilhante atuação docente. Nesta oportunidade, também gostaria de registrar o meu agradecimento, especialmente, por todo o apoio dado para a conclusão do programa de mestrado e todas as suas generosas orientações dispensadas ao longo do estudo que colimou na elaboração desta dissertação.

SUMÁRIO

1. RESUMO	07
2. ABSTRACT	08
3. INTRODUÇÃO	09
4. A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA DO ICMS	12
4.1 Conceito Doutrinário de Competência em Matéria Tributária	12
4.2 A Moldura Jurídico-Normativa da Competência Tributária	18
4.3 A Competência dos Estados e do Distrito Federal para Cobrança do ICMS	21
4.3.1 A Competência para Exigência do ICMS à Luz da Constituição Federal e da Legislação Complementar	21
4.3.2. A Competência para Exigência do ICMS pelos Estados à Luz da Doutrina Pátria	29
4.4 O Princípio da Não-Cumulatividade que Rege a Cobrança do ICMS	34
5. O GASTO TRIBUTÁRIO E RENÚNCIAS FISCAIS	41
5.1 O Conceito de Gasto Tributário e Renúncia Fiscal	42
5.2 A Moldura Normativa das Renúncias Fiscais no Brasil	47
6. MATERIALIDADE IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA	52
6.1. Materialidade Jurídica à Luz da Constituição, Legislação Federal e da Doutrina	52
7. A NATUREZA JURÍDICA DAS SUBVENÇÕES FISCAIS ESTADUAIS	62
7.1 Gênero Jurídico dos Benefícios Fiscais	62
7.2 Principais Formas de Concessão de Subvenções Fiscais Estaduais no Brasil	68
7.2.1 Créditos Presumidos (ou Créditos Outorgados) de ICMS	69
7.2.2 Redução de Base de Cálculo de ICMS	71
7.2.3 Redução de Alíquota de ICMS	72
7.2.4 Diferimento de ICMS	73

7.3	Histórico Legislativo da Exclusão das Subvenções Fiscais Estaduais no Brasil da Base de Cálculo do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas	74
-----	--	----

8. A EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO À EXCLUSÃO DAS SUBVENÇÕES FISCAIS BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS 85

8.1.	Soluções de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil	86
8.1.1.	Solução de Consulta COSIT nº 109/2017	86
8.1.2.	Solução de Consulta COSIT nº 145/2020	89
8.1.3.	Solução de Consulta COSIT nº 253/2023	101
8.2	A Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda	106
8.2.	A Jurisprudência da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça	112

9. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS 120

9.1	A Contabilização dos Benefícios Fiscais à Luz do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 07	121
9.1.1	A Contabilização das Subvenções Governamentais	125
9.1.2	A Contabilização das Assistências Governamentais	129

10. CONCLUSÕES 130

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 132

1. RESUMO

O auferimento de renda ou proventos de quaisquer naturezas é objeto de cobrança de imposto sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas no Brasil, cuja matriz constitucional encontra a sua previsão no que dispõe o artigo 153, III, da Constituição Federal.

Um dos principais embates existentes entre o Fisco Federal e os Contribuintes no que concerne à cobrança do mencionado imposto sobre a renda reside na qualificação dos acontecimentos e dos fenômenos jurídicos que dariam direito à Administração Tributária para a cobrança desta espécie tributária.

Paralelamente ao cenário que envolve a tributação federal, os Estados que compõem a federação e o Distrito Federal, concedem, usualmente, benefícios fiscais relativos ao imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte, o ICMS.

Tais benefícios, por mais das vezes, ocasionam a redução do saldo devido à título do imposto (quando comparado com a “carga tributária ordinária/regular”) ou, ao menos, alteram a forma ou o momento de recolhimento dos valores aos cofres estaduais e distrital.

Importa salientar que a concessão dos chamados benefícios fiscais por ser efetivado pelo ente tributante por meio de diversas ferramentas legislativas e buscam, em sua essência, incentivar certas cadeias produtivas relevantes de modo que bens e serviços possam ser acessados pela população por menores valores – como os alimentos, bens de higiene e limpeza, itens de vestimenta e a construção de novas moradias.

Neste quadro, havia relevante dúvida jurídico-científica se os valores relativos aos benefícios de ICMS dariam ou não ensejo à cobrança do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Sobre tal aspecto, o artigo 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014 autoriza a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas desde que as doações recebidas do poder público sejam empregadas para criação ou expansão do empreendimento econômico e que haja a constituição de reserva de distribuição de lucros.

Diante disso, o presente estudo, realizado para cumprimento de um dos requisitos necessários para a obtenção do título de mestre perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, tem como objetivo central analisar se os valores relativos aos benefícios fiscais de ICMS que não cumprem a integralidade dos requisitos postos pelo artigo 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014 se adequam ao conceito constitucional “renda” passível de se exigir o pagamento do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Palavras chaves: IRPJ. ICMS. Benefícios fiscais. Base de cálculo. Direito à exclusão.

2. ABSTRACT

The receipt of income or earnings of any nature is subject to the collection of tax on the income of individuals and legal entities in Brazil, whose constitutional matrix finds its provisions in article 153, III, of the Federal Constitution.

One of the main conflicts between the Federal Tax Authorities and Taxpayers regarding the collection of the aforementioned income tax lies in the qualification of the events and legal phenomena that would give the Tax Administration the right to collect this type of tax.

In parallel to the scenario involving federal taxation, the States that make up the federation and the Federal District usually grant tax benefits related to the state tax that is levied on the circulation of goods and the provision of transport services, the ICMS.

Such benefits, more often than not, result in a reduction in the balance due as a tax (when compared to the “ordinary/regular tax burden”) or, at least, change the form or timing of the collection of amounts to the state coffers.

It is important to highlight that the granting of so-called tax benefits can be carried out by the taxing entity through various legislative tools and seek, in essence, to encourage certain relevant production chains so that goods and services can be accessed for lower values - such as food, hygiene and cleaning, clothing items and housing construction.

In this context, there was a relevant legal-scientific doubt as to whether or not the values relating to ICMS benefits would give rise to the collection of tax on corporate income. Regarding this aspect, article 30, caput, of Law no. 12,973/2014 authorizes the exclusion of investment subsidies from the calculation base of corporate income tax as long as the donations received from the public authorities are used to create or expand the economic enterprise and that a profit distribution reserve is set up.

In view of this, the present study, carried out to fulfill one of the requirements necessary to obtain a master's degree from the Pontifical Catholic University of São Paulo, has as its central objective to analyze whether the values related to ICMS tax benefits that do not fully comply of the requirements set out in article 30, caput, of Law no. 12,973/2014 adapt to the constitutional concept of “income” that may require the payment of tax on corporate income.

3. INTRODUÇÃO

O presente estudo, elaborado, especificamente, para cumprimento de um dos requisitos necessários à obtenção do título de mestre perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), tem como objetivo central analisar se o eventual descumprimento dos requisitos prescritos pelo art. 30, *caput* da Lei nº 12.973/2014¹ - notadamente a necessidade de demonstração de implementação do projeto econômico de implantação ou expansão de projeto econômico e o registro dos valores em conta contábil de reserva de lucros, compreenderiam condição suficiente para atrair legal e regularmente a incidência e a exigência do Imposto Sobre a Rendas das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pela União Federal sobre as subvenções fiscais concedidas pelos Estados na forma de benefício fiscal do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços (ICMS).

O Brasil, como, sabidamente, é um país de dimensões continentais, desenvolveu, ao longo de sua história de formação humanística, diversas características populacionais, costumeiras e de desenvolvimento econômico marcantes e distinguíveis em cada uma de suas cidades, regiões e Estados que compõe a federação, cenário histórico, social e geográfico este que foi, inclusive, exaustivamente analisado pelo antropólogo brasileiro Darcy Ribeiro² que esculpiu a expressão “os brasis” diante da multiplicidade de características que formam a estrutura do Brasil enquanto nação una.

¹ Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

² Neste sentido, o Autor pontua:

“O Brasil, como fruto desse processo, desenvolve-se como subproduto de um empreendimento exógeno de caráter agrário-mercantil que, reunindo e fundindo aqui as matrizes mais dispares, dá nascimento a uma configuração étnica de povo novo e o estrutura como uma dependência colonial escravista da formação mercantil-salvacionista dos povos ibéricos.

Não se trata, como se vê, de um desdobramento autônomo, produzido a partir da etapa evolutiva em que viviam os indígenas (revolução agrícola) e do tipo de formação com que se estruturavam (aldeias agrícolas indiferenciadas, isto é, não estratificadas em classes). Trata-se, isto sim, da ruptura e transfiguração das mesmas, por via da atualização histórica promovida por uma macroetnia em expansão: a mercantil-salvacionista portuguesa (Ribeiro 1968).

É simplesmente espantoso que esses núcleos tão iguais e tão diferentes se tenham mantido aglutinados numa só nação. Durante o período colonial, cada um deles teve relação direta com a metrópole e o “natural” é que, como ocorreu na América hispânica, tivessem alcançado a independência como comunidades autônomas. Mas a história é caprichosa, o “natural” não ocorreu. Ocorreu o extraordinário, nós fizemos um povo-nação, englobando todas aquelas províncias ecológicas numa só entidade cívica e política.”

(RIBEIRO, Darcy. p. 271)

Assim, por consequência das diversas características regionais demonstradas por cada uma das regiões do país, naturalmente, algumas delas acabaram por demonstrar maior aptidão para o desenvolvimento econômico-financeiro em razão de, dentre outros motivos, a concentração de mercado consumidor, disponibilidade de mão de obra qualificada e capacitada, acesso à malha viária para transporte das mercadorias produzidas e acesso aos recursos necessários à produção.

Diante disso, com a notória concentração das atividades produtivas e industriais nas regiões sul e sudeste do país – as quais também concentram a maior renda distribuída para a população, as Administrações Públicas Estaduais, por meio, via de regra, de suas Secretarias de Fazenda, passaram a conceder incentivos fiscais como forma de, basicamente, atrair a instalação e a expansão de atividades e empreendimento econômicos capazes de ampliar circulação econômica direta e indireta nestas regiões, mediante aumento de postos de trabalho, aquisição de matérias e a venda de produtos e serviços desenvolvidos, com o objetivo precípuo de reduzir as desigualdades entre as regiões do país que já podiam ser identificadas a olho nu.

Desta feita, os incentivos fiscais estaduais, em sua grande maioria, passaram a ocorrer por meio dos mecanismos legais que implicavam na redução do ICMS devido nas operações em que cada um dos Estados pretendia receber, mediante debate no âmbito do Poder Executivo, beneficiar, como, por exemplo, a produção de veículos, eletrodomésticos, alimentos e bens manufaturados. Ou seja, os Estados brasileiros passaram a incentivar determinadas cadeias produtivas de bens e serviços por meio da outorga de benefícios de natureza fiscal, essencialmente pelas formas dos créditos presumidos, das reduções de base de cálculo e de alíquota, diferimento ou isenções do principal imposto de competência estadual, o ICMS.

Ocorre que, a contrassenso daquilo que pretendido pelos Estados quando da concessão de incentivos fiscais estaduais – o incentivo e a criação de condição econômica mais favorável para que a iniciativa privada implemente ou amplie suas atividades produtivas em regiões do país menos desenvolvidas – a União Federal, também por meio da tributação, buscou ampliar a sua receita pública primária³, por meio da cobrança do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, e o faz, inclusive e justamente sobre o montante relativo aos incentivos fiscais

³ De modo simplificado, as receitas consideradas primárias são aquelas obtidas com a arrecadação de impostos, taxas, contribuições e aluguéis, entre outros. Para 2023, a estimativa é que essas receitas somem R\$ 2,26 trilhões. Desse total, 61% são provenientes de impostos e contribuições, como o Imposto sobre a Renda (29,9%) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social/Cofins (11,3%). Outros 26,3% são do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), pagos por empregados e empregadores no final do mês para custear as aposentadorias desse regime. O restante (12,5%) se divide entre receitas de Exploração de Recursos Naturais (a exemplo dos royalties de petróleo), dividendos pagos por empresas públicas e taxas, entre outros. (<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/setembro/entenda-as-diferencas-entre-as-despesas-e-as-receitas-da-uniao> - acesso realizado no dia 22/01/2024 às 18h24, horário de Brasília/DF)

recebidos pelas pessoas jurídicas, o que chamaremos, nos termos da legislação vigente, de subvenções fiscais estaduais – a distinção entre as espécies de subvenção para custeio ou subvenção investimento demandará parte da análise que se pretende fazer a seguir.

A propósito, diferente daquilo que avaliamos como ideal e constitucionalmente adequado, a União Federal buscou exigir o pagamento do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas sobre todo e qualquer tipo de benefícios fiscais de ICMS⁴, sendo que autoriza apenas o afastamento do pagamento deste imposto nos casos em que restar comprovado o cumprimento dos requisitos prescritos pelo art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014, os quais consistem basicamente na demonstração da concessão do incentivo fiscal como forma de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como a constituição de reserva de lucros, na forma que disciplinada pelo art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976⁵ (Lei das Sociedades por Ações) e admitido consumo desta tal reservar apenas para a absorção de prejuízo ou aumento de capital social da empresa beneficiada.

Diante disso, verifica-se que, ao menos com base na perspectiva legislativa, os incentivos fiscais estaduais, os quais, diga-se, implicaram em renúncia fiscal de cada um dos entes concedentes, caso não cumpram integralmente todos os requisitos legais pretendidos pela União Federal serão diretamente diminuídos pela Administração Federal por meio da incidência do imposto sobre a renda que tem alíquota ordinária de 15% (quinze por cento). Noutras palavras, tendo que há incidência e cobrança de IRPJ sobre os valores percebidos à título de benefícios fiscais estaduais, tais benesses restam reduzidas em, no mínimo, um quarto de sua extensão numérica em razão da necessidade de pagamento do encargo federal, o IRPJ.

⁴ Esta nítida intenção da União Federal em descompasso com a Carta Magna foi observada por Carlos Eduardo Makoul Gasperin, que assim assinalou: “É da essência do princípio federal, que é pedra fundamental da constituição do Estado brasileiro, que não pode ser ameaçada, nem menos por Emenda à Constituição (CF, art. 60, § 4º), a noção de igualdade entre os entes políticos que compõem a Federação. É o que dá forma àquilo que Tercio Sampaio Ferraz Jr. denominou de “federalismo solidário”, a exigir, para a concretização desse princípio basilar, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto horizontal”. Essas concepções são quebradas quando um ente federado, ainda que indiretamente, acaba por interferir no âmbito de autonomia de outro, diminuindo-a ou tornando-a sem efeito prático em determinada seara.

É exatamente o que ocorre quando a União, via tributação da receita e da renda, pretende gravar parcela dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados via desonerações do seu principal tributo. Ao assim fazer, o Governo Federal, ainda que indiretamente, acaba por interferir no âmago da política fiscal, econômica e tributária, levada a efeito pelo governo local, na qual é soberano.” (GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. p. 127).

⁵ Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

No contexto acima posto, o presente estudo tem como objeto central de análise a verificação jurídica da validade da exigência da União Federal do cumprimento dos requisitos do art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014, como a única forma de afastamento da cobrança imposto sobre a renda das pessoas jurídicas incidente sobre as subvenções estaduais. Neste estudo, buscaremos então, responder se, de acordo com a materialidade jurídico-constitucional desta espécie tributária, seria admitida a sua incidência sobre as subvenções fiscais ou se o descumprimento dos mencionados requisitos realmente poderia atrair a incidência do imposto.

Destacamos, desde logo, que, apesar de o art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014 ter sido revogado recentemente pelo art. 21, IV, da Lei nº 14.789/2023 (oriunda da conversão legislativa da Medida Provisória nº 1.185/2023 que instituiu aquilo que pode ser chamado de um “novo regime de exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo de IRPJ”), o presente estudo pode guardar aplicabilidade direta para todas as relações jurídico-tributárias ocorridas ainda sob a égide da norma ora revogada – as quais boa parte antes não submetida à análise das instâncias administrativas e do Poder Judiciário e também para futuros regimes de exclusão de benesses fiscais concedidas por outros entes tributantes.

4. A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA DO ICMS

4.1 CONCEITO DOUTRINÁRIO DE COMPETÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Utilizamos e aplicamos, com certa frequência, no cotidiano prático e acadêmico os efeitos oriundos da competência tributária atribuída às Pessoas Políticas albergadas pela Carta Magna, sem, no mais das vezes, nos atermos aos atributos que demarcam as fronteiras de tal conceito.

Assim, em que pese o objeto central do presente estudo seja tratar do campo da materialidade da incidência e da cobrança do Imposto Sobre a Rendas das Pessoas Jurídicas – tributo de competência para exigência pela União Federal, a abordagem sobre tal incidência se dará sob o enfoque dos valores relativos aos benefícios de ICMS que são concedidos pelos Estados que compõe a federação.

Desta forma, antes mesmo de avançarmos para o estudo aprofundado daquilo que constitui as hipóteses de incidência do IRPJ, dedicaremos parte inicial do nosso estudo para compreensão da competência constitucional-tributária e, especialmente, da competência outorgada aos Estados para exigência do ICMS e a concessão de benefícios fiscais vinculados a tal imposto.

A propósito, então, deste nosso primeiro anseio conceitual, nos recorreremos das lições do Professor Roque Antônio Carrazza que assim define o conceito de competência tributária:

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF) que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no quantum do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu sujeito ativo, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Esses elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

(...)

Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

(...)

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as jurídicas de direito pública interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (cria unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas) diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcela-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar, pode, de mesmo modo aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante.

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modifica-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, toda, via, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.

Resulta do exposto que a competência tributária pode ser colocada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Deveras, o tributo vai interromper, *in concreto*, quando, tendo uma lei traçada, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, verifica-se, no mundo fenomênico, o fato imponível (fato gerador *in concreto*). Pois bem, a competência tributária, como vimos, é exatamente a faculdade de editar esta lei, criando, *in abstracto*, o tributo. Deste modo articulado nosso raciocínio, vemos o exercício da competência

tributária, vemos o exercício da competência tributária é um *prius* em relação ao efetivo nascimento do tributo (nesse sentido, um *posterius*).

Em suma, a competência tributária identifica-se com a *permissão* para criar tributos, isto é, com o direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias. Como vimos, a Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais. E – agora acrescentamos – de modo inalterável. É que as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não tem o poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pelas Carta Suprema.

(CARRAZZA, Roque Antonio. 2012. P. 567 a 570)

Das primeiras lições doutrinárias reproduzidas acima, vale nosso destaque o ponto contido na definição do critério jurídico de competência que outorga à Pessoas Política, além da *faculdade potencial* de criar e exigir o pagamento de tributos, mas também a possibilidade de reduzir a carga tributária que impõe por meio, por exemplo, da redução de base de cálculo ou da alíquota.

Tais “métodos” de diminuição da carga tributária efetiva por meio da ingerência estatal da base de cálculo ou da alíquota do tributo – elementos que estão contidos no conceito de competência tributária – guarda grande relevância ao presente estudo já que, exatamente sobre tais benefícios é pretendemos avaliar se a sua conformação jurídica poderá validar ou não a incidência regular do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Ainda sobre a definição de competência tributária dada pelo Professor Roque Antonio Carrazza, suas lições delimitam que o tal conceito se inicia no momento da concessão pela Carta Magna às Pessoas Políticas do direito à criação e exigência de tributos, mas que, necessariamente se encerra no momento em que é editada a lei para criação da dita exigência. Vejamos, uma vez mais, parte desta sua obra:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há que se falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecada-lo, após a ocorrência do fato imponível. Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, cede passo à capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da norma jurídica tributária.

(CARRAZZA, Roque Antonio. 2012. P. 571)

Conforme visto acima, entende o Professor Roque Antonio Carrazza há uma relevante migração de conceitos jurídicos que ocorre no ato de criação da lei que institui a cobrança de determinada espécie tributária. A competência tributária se inicia no ato da outorga constitucional do poder de tributar e se encerra, necessariamente, no ato de criação da lei que realmente materializará a cobrança e inaugura a aplicação do conceito da capacidade tributária ativa, ocasião em que já estão presentes todos os requisitos normativos essenciais para a efetiva cobrança do tributo.

Tal ensinamento, a propósito, além de delimitar a verdadeira extensão deste conceito jurídico, é também capaz de outorgar competência aos “atores” essenciais de cada um destes fenômenos jurídicos – a competência tributária e a capacidade tributária ativa, sendo que a Pessoa Política é o ente de maior e relevância para no pleno exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal e o Poder Legislativo por meio do parlamento – no cenário aqui analisado as Assembleias Legislativas dos Estados – o principal ente relativo ao exercício da capacidade tributária ativa.

Importa, neste ponto, mencionar que a doutrina do Professor Roque Antonio Carrazza não é a única a tratar sobre a delimitação clara e específica da distinção existente entre o conceito de competência e de capacidade tributária ativa. A propósito disso, o Professor Robson Maia Lins tratou em seu Curso de Direito Tributário de tal distinção da seguinte forma:

Conforme tratamos de forma concisa anteriormente, competência tributária e capacidade tributária ativa são duas realidades jurídicas distintas. Uma coisa é a competência legislativa para instituir tributos, outras é a competência para arrecadação e fiscalização dessas exações.

Podemos designar competência tributária, numa acepção estrita, como sendo a aptidão que as pessoas políticas possuem para inovar o ordenamento jurídico tributário através da produção de normas jurídicas tributárias, ou seja, a capacidade de poder legislar, desempenhando um perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade. Já a capacidade tributária ativa representa a aptidão para compor a relação tributária no polo ativo.

De forma objetiva, podemos salientar que a competência tributária antecede a norma tributária, uma vez que será através da competência tributária que será

elaborada essa norma. Já a capacidade tributária ativa é um momento posterior à norma jurídica, tendo como contraponto o sujeito passivo da relação jurídica.

(LINS, Robson Maia. 2019. P. 270/271)

Notamos dos excertos reproduzidos acima que há certa uniformidade doutrinária quanto ao momento em que resta encerrado o conceito de capacidade tributária e inaugurada a capacidade tributária ativa, que podemos definir como o momento em que editada a lei que prevê, em abstrato, as conformações necessárias para a exigência tributária na forma da sua regra-matriz composta pelo antecedente normativo, consequente, a sujeição ativa, a passiva, a sua base de cálculo e, por fim, a alíquota.

Sobre tal temática – a distinção entre a competência e a capacidade tributária ativa – destacamos a posição doutrinária adotada, de forma muito didática, do Professor Luís Eduardo Schoueri:

Alerte-se desde já que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do artigo 7º, caput, e §3º do Código Tributário Nacional.

Já a competência tributária é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra vale-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência. É o que se extrai dos artigos 7º e 8º do Código Tributário Nacional:

(SCHOUERI, Luís Eduardo. 2017. P. 265)

Retomando às lições do Professor Robson Maia Lins, podemos extrair a seguinte conceituação sobre a competência tributária:

A competência está inserida na classe dos conceitos fundantes do direito. Estudar o direito é, em certa medida, compreender a sua estrutura hierárquica e respectiva repartição de competência. Por esta razão, iniciaremos este capítulo analisando algumas definições acerca de nosso objeto de estudo, a partir

desse ponto, termos os elementos necessários para discorrer acerca da competência tributária.

O tópico em questão já foi objeto de estudo por relevante parte da doutrina, sendo exposto de forma praticamente irretocável por ilustres juristas. A título exemplificativo, elencamos algumas definições acerca do termo, as quais acreditamos terem o condão de nos possibilitar a construção do conteúdo semântico de nosso tema em análise.

(...)

Nesses termos, podemos considerar a competência tributária como uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na autorização para a produção de normas jurídicas sobre tributos, sendo em regra, facultativa e indelegável, mas sempre irrenunciáveis como veremos no próximo item.

(LINS, Robson Maia. 2019. P. 251 e 256)

A Professora Regina Helena Costa em seu Curso de Direito Tributário pondera sobre o conceito de competência tributária:

(...) a noção de competência tributária corresponde ao “poder de tributar”, juridicamente limitado pela própria Constituição. Competência tributária é aptidão para criar tributos, mediante edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicado de todos os aspectos de sua hipótese de incidência. Em sendo competência de natureza legislativa, somente as pessoas políticas detêm.

(COSTA, Regina Helena. 2012. P. 60)

Por fim, realçamos que o Autor Carlos M. Giuliani Forrouge descreve o conceito de competência tributária da forma abaixo reproduzida:

O poder tributário (competência tributária) consiste na faculdade de exigir tributos (ou estabelecer isenções), ou seja, no poder de sancionar ‘normas jurídicas das quais deriva ou pode derivar, a carga de determinados indivíduos ou categoria de indivíduos, a obrigação de pagar um imposto ou de respeitar um limite tributário’. É, em suma, o poder de gravar.

(FONROUGE, C. M. Giuliani. 1973. P. 37).

Após demonstradas diversas correntes doutrinárias sobre o conceito de competência tributária, entendemos que é possível concluir que há certa consonância de ideias sobre tal fenômeno ou princípio jurídico. Tal unicidade, a nosso ver, orienta para uma definição de que competência é a faculdade outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas ou pessoas jurídicas de direito público interno para a edição de leis para a exigência de tributos ou também para diminuição das exigências tributárias já existentes no sistema jurídico.

Há, também, certo consenso na doutrina sobre o momento em que estaria exaurido o critério jurídico da competência tributária e iniciada a capacidade tributária ativa, que ocorreria no momento em que editada a norma jurídica editada para a exigência tributária, deixando o aspecto faculdade e geral dado pela Constituição e partindo para contornos efetivos da exigência fiscal.

4.2 A MOLDURA JURÍDICO-NORMATIVA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O artigo 150 da Constituição Federal, que está inserido na seção destinada a dispor sobre as *limitações do poder de tributar* – este que conta com diversos elementos semânticos que devem ser utilizadas para identificação das “balizas gerais” do direito da Administração Pública de exigir dos particulares o pagamento de tributo, presta-se, essencialmente a dispor sobre os chamados “limites” do poder de exigir o pagamento de tributos dos particulares.

Referida norma, a propósito, veda a exigência e também o aumento de tributos sem a respectiva previsão em lei, conforme se verifica abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Poderia haver, com base apenas na leitura do dispositivo acima reproduzido, a dúvida de qual seria a norma jurídica que se prestaria a definir que as competências constitucionais dadas às pessoas políticas seriam exclusivamente àquelas que seriam passíveis de exigência de tributos.

Em outras palavras, poderia haver o seguinte questionamento, por exemplo: qual norma delimita que os Estados somente podem exigir imposto incidente sobre a propriedade de veículos? Ou além disso, qual seria a norma que impõe que os municípios somente podem exigir o pagamento de imposto incidente sobre a propriedade e bens imóveis e não, por exemplo, também exigir o pagamento de tributos sobre a propriedade de animais?

Dizemos isso, pois, apesar de os artigos 153 e seguintes apontarem para as materialidades tributárias atribuídas às pessoas políticas, não haveria, em tese, nenhuma norma que impõe a exigência tributária tão somente sobre tais fenômenos previstos na Constituição (auferir renda, prestar serviço, importar bens ou circular onerosamente mercadorias).

Apesar de tal potencial indagação, o conceito de competência tributária na forma que colocada pela doutrina decorre da leitura e da interpretação conjugada do texto da Constituição Federal, notadamente àquilo que dispõe o seu art. 150 em conjunto com o Código Tributário Nacional, em especial os seus artigos 6º a 8º.

Aliás, mesmo considerando que o Código Tributário Nacional tenha sido editado antes mesmo da própria Constituição Federal, seus artigos 6º a 8º (com enfoque ao que dispõe o art. 6º, *caput*) tratam precisamente da questão da competência tributária da seguinte forma:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões

administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Conforme se verifica acima, no plano legislativo complementar, além diversos outros aspectos – como por exemplo a *indelegabilidade* e a *facultatividade* do exercício da competência tributária, resta fixado de forma muito clara que a competência dada às pessoas políticas para o exercício da cobrança tributária é fielmente limitada ao campo fenomenológico definido especificamente pela Constituição Federal. Assim, e buscando não repetir elementos já tratados, a competência tributária se expressa pela delimitação dos fatos e eventos que podem (efeito apenas potencial) dar ensejo à ocorrência do nascimento da relação jurídico-tributária entre a Administração Pública e os particulares, desde que previamente editada lei para tanto.

Assim, a nosso ver, resta demonstrada a verdadeira existência de suporte normativo para o conceito de competência tributária tratado massivamente pela doutrina jurídica, em sendo a possibilidade de criação de exigência tributária por meio de lei pelas pessoas políticas, mas que deve, necessariamente, atender aos contornos fenomênicos posto pela Carta Magna.

Destacamos, por fim, que fixação deste conceito – tanto pelo enfoque da doutrina quanto pelo olhar da legislação pátria – é de grande relevância para este estudo, já que em nosso objeto central de análise buscaremos avaliar se determinados fenômenos (o recebimento de subvenção para investimento) encontraria (ou não) suporte dentro da competência outorgada à União para a exigência do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas jurídicas.

4.3 A COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL PARA EXIGÊNCIA DO ICMS

Assim como apresentado nos tópicos anteriores, avaliaremos as especificidades da competência tributária atribuída aos Estados e também ao Distrito Federal para a exigência do ICMS (e para a concessão de benefícios/subvenções fiscais) com base em duas diferentes perspectivas, quais sejam: o enfoque dado pela doutrina sobre tal competência estadual e também pela legislação federal – o que incluiremos os ditames constitucionais e também a legislação complementar.

Destacamos, ainda nesta fase introdutória deste tópico que, apesar de a competência para a exigência deste imposto pelos estados e pelo Distrito Federal contar com, basicamente, 3 (três) *materialidades* distintas entre elas – a circulação de mercadorias, o transporte interestadual ou intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação, nesta conjuntura, identificamos que há predominância na concessão de subvenções fiscais sobre a materialidade consistente nas operações de circulação onerosa e mercantil de mercadorias.

Assim, considerando que a competência da tributação estadual não é o elemento central deste estudo – mas um verdadeiro suporte conceitual e jurídico para o tema principal, abordaremos de forma exaustiva apenas a competência estadual para o exercício do direito de cobrança do imposto sobre a circulação de mercadorias, uma das três materialidades desta exação estadual.

4.3.1 COMPETÊNCIA PARA EXIGÊNCIA DO ICMS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO E DA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Trataremos neste subtópico da moldura normativa que reveste a competência tributária dada aos Estados e ao Distrito Federal para a exigência do ICMS e, para tanto, adotaremos como método de estudo a ordem hierárquica das normas. Assim percorreremos, por primeiro, o texto constitucional, o Código Tributário Nacional, a legislação complementar federal e, por fim, as leis ordinárias e decretos do estado de São Paulo, estado este que, aliás, adotaremos somente como parâmetro exemplificativo das demais unidades da federação.

O veio constitucional da competência estadual e distrital para a exigência do ICMS encontra suporte no que dispõem o segundo inciso do artigo 155, da Constituição Federal, que conta com o seguinte conteúdo normativo (redação dada pelas Emendas Constitucionais n. 3/93 e 132/23):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Em que pese o ICMS contar com a sua materialidade constitucional contida apenas no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, a leitura concatenada dele e conforme havíamos antecipado na introdução do presente subtópico, denota que tal imposto pode ser cobrado pelos Estados e pelo Distrito Federal quando configurada pelo menos uma das três diferentes *hipóteses de incidência*⁶, quais sejam: a circulação onerosa e mercantil de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação.

Apesar da necessidade de aprofundamento sobre os aspectos e contornos que recobrem cada um dos conceitos de *operação*, *circulação* e de *mercadoria*, buscaremos tratar de tais pontos no próximo subtópico – quando da abordagem doutrinária das matérias, já que neste momento do estudo buscaremos tratar somente da moldura normativa para exigência do imposto estadual – moldura normativa esta que se “confunde” com as normas que dão competência ao Estados para que possam exigir o pagamento de tal imposto.

A competência tributária do ICMS no âmbito da legislação complementar federal, diferente da grande maioria das demais espécies tributárias, não conta com previsão no Código Tributário Nacional desde a edição do Decreto-Lei n. 406/1968 que em seu art. 13, *caput*, revogou todas as disposições relativas ao imposto estadual do bojo do CTN.

Assim, diversamente dos demais tributos, os principais aspectos relativos à competência dos estados e do Distrito Federal para exigência do ICMS encontram-se previstos em norma apartada do Código Tributário Nacional, quais sejam: os incisos do art. 1º, do Decreto-Lei n. 406/1968, os quais assim dispõem:

⁶ O Professor Geraldo Ataliba em sua obra clássica define a hipótese de incidência da seguinte forma: “a h. i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral. (...)

A h. i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.” (ATALIBA, Geraldo. 2006. P. 58/59)

Art 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II - a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

III - o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

Conforme de nota da norma acima, a competência outorgada aos Estados pelo Decreto-Lei tem inúmeras diferenças da conformação do imposto conferida posteriormente pela Constituição Federal. Havia, sim, um norte pela incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias, mas disposto de forma restritiva pela definição exata de quais espécies de circulação dariam ensejo à incidência do imposto.

Assim, antes mesmo de avançarmos para análise dos demais veículos introdutores de normas usados para dispor sobre a competência tributária dos estados e do Distrito Federal para a incidência e cobrança do ICMS, importa-nos destacar que a Ministra Regina Helena Costa, pela omissão da prolação do voto condutor do julgado EREsp n. 1.775.781/SP⁷ – recurso que, em síntese, buscou analisar a correta extensão do conceito jurídico dos bens e produtos utilizados para o *uso e consumo* das empresas para fins de apuração e aproveitamento de crédito de ICMS nos termos do que dispõe o art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996 – assim tratou do Decreto-Lei n. 406/1998:

“(…) Em razão da competência provisoriamente outorgada aos Estados e ao Distrito Federal pelo art. 34, § 8º, do ADCT – restrita ao preenchimento de lacunas do Decreto-Lei n. 406/1968 e à substituição de preceitos, não recepcionados pelo novo

⁷ O inteiro teor do voto e do acórdão podem ser consultados no seguinte endereço eletrônico (sítio oficial do STJ): https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=183141609&num_registro=202002697399&data=20231201&tipo=91&formato=PDF

ordenamento jurídico –, foi firmado o Convênio ICM n. 66/1988 para regular, temporariamente, o ICMS.

Nesse cenário, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ celebrou o apontado Convênio de 1988, o qual dispunha, no que interessa à análise da pretensão, *in verbis*:

Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação;

II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;

III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.

Tal dispositivo deu ensejo à severa crítica no âmbito doutrinário, justamente porque "*contrariava o princípio da não cumulatividade do ICMS*" (e.g. CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 454).

Sob a égide da Lei Complementar n. 87/1996, denominada "Lei Kandir", exsurge a disciplina legal vigente de compensação do ICMS, *in verbis*: (...)"

Conforme se nota acima, considerando que o Decreto-Lei n. 406/1968 foi editado antes mesmo da Carta Magna e que, como visto, tratou de materialidades diversas para a incidência do ICMS (quando comparadas com o art. 155, II, da CF), pela ocasião da promulgação da Constituição Federal de 1988, o art. 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) determinou que o Congresso Nacional editasse, no prazo máximo de sessenta dias, uma lei complementar tratando da instituição da cobrança do imposto, conforme reproduzido abaixo:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

O Congresso Nacional, porém, ficou-se inerte ao atendimento do comando contido na norma acima reproduzida ao deixar de editar a mencionada lei complementar. Diante disso, tendo-se em vista que o próprio ADCT já havia tratado da consequência de eventual inércia do legislador sob tal aspecto, no dia 14 de dezembro de 1988 foi realizada a 15ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que culminou na edição do Convênio ICMS n. 66/1998 que podemos concluir que foi a primeira regra de atribuição de competência aos estados para cobrança do ICMS após a promulgação da Constituição Federal.

Referido Convênio, em seus artigos 1º e 2º, dispõe sobre a competência outorgada aos Estados para exigência do pagamento do imposto quando da ocorrência das seguintes hipóteses:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de competência dos Estados, tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. O imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento, assim, como sobre o serviço prestado no exterior.

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior;

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;

III - na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;

IV - na aquisição, em licitação, promovida pelo Poder Público, de mercadoria ou bem, importados do exterior e apreendidos;

V - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

VI - na saída de mercadoria do estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em área contínua ou diversa, destinada a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas;

VII - no fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

VIII - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definida em lei complementar;

IX - na execução de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

X - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

Conforme se nota, diferentemente daquilo que estava previsto originalmente no Decreto-Lei n. 406/1966, o Convênio ICMS n. 66/1988 inaugurou materialidade do ICMS “no âmbito da legislação federal”⁸ numa conformação que, anos mais tarde, se tornou realmente aquela que veio a integrar a Lei Complementar n. 87/1996 (“Lei Kandir”) – esta sim, a “verdadeira” lei complementar que veio a tratar da competência outorgada aos Estados e ao Distrito Federal para a cobrança do ICMS.

Tratando, então, propriamente da Lei Complementar n. 87/1996, verificamos que a normas dispões sobre a competência material dos Estados para cobrança do ICMS da seguinte forma:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

⁸ Tratamos dos termos *legislação federal* com a inclusão de aspas, pois, como sabemos, os Convênios emanados do CONFAZ não possuem, propriamente, a conformação jurídica de uma lei e menos ainda de lei complementar. Apesar disso, conforme exposto, naquele momento, diante da inércia do Poder Legislativo federal, tal Convênio fez as vezes daquilo que esperávamos de uma Lei Complementar Federal.

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Há um primeiro comentário, com conotação de “curiosidade”, a ser feito sobre a norma acima. A primeira palavra disposta no primeiro artigo da lei diz: “competete”. Esta, na nossa visão, seria uma das maiores evidências de que tal regulamentação trata, de fato, sobre aquilo que compete aos Estados em termos de incidência e cobrança do ICMS.

A leitura dos dois primeiros artigos da Lei Kandir nos revela que, de fato, a conformação do imposto incluída formalmente no ordenamento jurídico pelo Parlamento Federal adotou todas as premissas que haviam sido postas pelo Convênio ICMS n. 66/1988, estes que, aliás, também já adotavam as materialidades nos termos que balizados pela Constituição Federal.

Verificada, então, as normas de aplicação federal sobre a competência dos Estados para a exigência do ICMS, passemos a analisar as disposições locais, o que faremos como critério exemplificativo por meio da legislação tributária paulista.

O Estado de São Paulo, logo após a promulgação da Constituição Federal em 1988 e antes mesmo da edição do Convênio ICMS n. 66/1988 e da Lei Complementar n. 87/1996, editou a lei ordinária estadual sob n. 6.374/1989 que instituiu a cobrança no ICMS no território paulista.

Referida lei, em sua redação original – que foi alterada posteriormente pela lei estadual n. 10.619/2000 – tratava da competência para exigência do imposto da seguinte forma:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Conforme se nota acima, o legislador ordinário paulista, apoiou-se na regra constitucional dada aos Estados sobre a competência tributária e instituiu a exigência do pagamento do imposto pela ocasião, *essencialmente*, da circulação onerosa de mercadorias.

O Regulamento de ICMS em São Paulo, que conta, atualmente, com sua redação dada pelo Decreto n. 45.490/2000, trata, em seu artigo 1º, da seguinte regra geral da competência estadual para exigência do imposto:

Artigo 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

I - operação relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento;

Veja-se, então, que há uma verdadeira uniformidade entre as disposições constitucionais, as que estão contidas na legislação complementar, convênio do CONFAZ, legislação ordinária estadual e os decretos regulamentadores, sobre aquilo que estaria no campo da competência que foi outorgada aos Estados para exigência do ICMS.

Tal conclusão poderia até nos levar à precipitada conclusão de que haveria também consenso sobre todos os fenômenos da vida cotidiana que estariam albergados pelo critério jurídico da competência tributária. O próximo subtópico deste estudo, porém, nos mostrará que a extensão exata dos signos linguísticos empregados tanto pelo legislador constituinte quanto pelo legislador ordinária para a perfeita compreensão do fenômeno da incidência do ICMS foi objeto de longos estudos no âmbito da doutrina pátria.

4.3.2 COMPETÊNCIA PARA EXIGÊNCIA DO ICMS PELOS ESTADOS À LUZ DA DOUTRINA PÁTRIA

Conforme exposto no tópico anterior, a conformação normativa da competência dos Estados para a exigência do ICMS encontra-se bem delimitada pela Constituição Federal, pela legislação federal e local. Apesar disso, estas próprias normas contêm conceitos que dependem do suporte doutrinário para compreensão e identificação de sua verdadeira extensão.

A propósito, então, desta necessidade de suporte doutrinário, assinalamos que Hugo de Brito Machado, em obra intitulada *Curso de Direito Tributário* cuja primeira edição fora editada ainda no ano de 1979 – antes, porém, da Constituição Federal de 1988, ao tratar, justamente, da competência dos Estados que compõe a federação para a exigência do ICMS assim destacou:

Já na vigência da Constituição anterior (art. 23, II) o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias/ICM, era de competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ela nada mais era o antigo imposto sobre vendas e consignações/IVC, da competência estadual desde que foi criado, e passara por significativa reformulação com a Emenda 18/1965, quando tornou-se *não cumulativo*.

Na Constituição de 1988 ele está entre os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal e teve seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isto a sigla “ICM” foi substituída por “ICMS”.

Compete para a cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Esta regra, todavia, não produz os efeitos práticos desejados em virtude da não cumulatividade do imposto, técnica da em muitos casos decorrem sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores.

Tratando-se de mercadoria importada, a competência para cobrar o ICMS é do Estado em que está situado o estabelecimento importador. Não aquele no qual a mercadoria ingressa no território nacional.

(MACHADO, Hugo de Brito. 2016. P. 371)

Fixada tal baliza doutrinária sobre a competência outorgada pela Constituição aos Estados para exigência do ICMS, nos mostra necessário avaliar as lições voltadas à definição dos conceitos para boa compreensão dos termos ou signos linguísticos *operação*, *circulação* e *mercadorias*.

Sobre o primeiro signo, o termo *operação*, o Autor Alcide Jorge Costa pontuam que podemos ter a seguinte definição:

“(...) operação a que se refere a Constituição é qualquer ato voluntário que impulse mercadorias da fonte de produção até o consumo, tenha ou não natureza de negócio jurídico. (...) Em conclusão, a operação a que se refere o artigo 23, II, da Constituição é qualquer negócio jurídico ou ato material, que seja relativo à circulação de mercadorias.

(COSTA, Alcides Jorge. 1978. P. 91, 93 e 96)

Em linha convergente, Geraldo Ataliba trata deste conceito da seguinte forma:

É a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar, dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, *ex vi* de uma eficaz qualificação legislativa.

Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias. É em torno do conceito de operações que se deverá desenvolver todo o trabalho exegético de busca do conteúdo, sentido e alcance das disposições constitucionais e legais pertinentes (reportam-nos a nosso estudo publicado da RF 250/114 e ss., que mereceu explícito do Mestre Aliomar Baleeiro).

Assim, a essência, o núcleo e o cerne da hipótese de incidência desse tributo está na operação realizada, fato essencial colhido da regra de tributação, por força das disposições pertinentes da Carta Fundamental (art. 155, I, b). Por essa razão a base impositiva do tributo só pode ser assentada – e assim, inclusive, dispõem tanto o legislador complementar, quanto os estaduais – no valor da operação mercantil realizada.

(ATALIBA, Geraldo. 1970. P. 35).

Nota-se das reproduções acima que o cerne posto pela doutrina consagrada no País diz respeito à circulação, por meio de operações mercantis, em que há negócio-jurídico de compra e venda de bens que atrairia, portando, a competência dos estados e a incidência do ICMS.

Ou seja, se encontraria fora do campo de incidência e da competência dos Estados a exigência do ICMS sobre eventuais operações que, por exemplo, não tenha caráter mercantil ou que não digam respeito à circulação de mercadorias, como poderia ocorrer, por exemplo, nas operações que evoluem a circulação de direitos.

Seguindo adiante, sobre o signo linguístico da *circulação*, Guilherme Giglio, em sua obra que foi denominada como O ICMS e o IPI nas Reorganizações Societárias, apresentou a seguinte definição ao termo:

Para o ICMS, “circulação de mercadorias” é aquela que decorre de um ato jurídico, apresentando consequências jurídicas. Assim, a mercadoria, ao circular, gera o nascimento da obrigação tributária, não apenas por se movimentar fisicamente, mas por estar inserida num contexto de circulação sob o aspecto jurídico.

Portanto, a incidência do ICMS pressupõe uma circulação jurídica, que pode (ou não) coincidir com a circulação física da mercadoria. No mesmo sentido, a doutrina majoritária defende que, para o Direito, lato sensu, o simples ato de mudança de titularidade caracteriza uma circulação.

(GIGLIO, Guilherme. 2016. P. 22)

Para a plena compreensão do conceito jurídico de *circulação* para fins de incidência do ICMS, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) concluiu, pela ocasião da edição da Súmula n. 166⁹, que não ocorreria o nascimento do vínculo obrigacional de pagamento do imposto nas circulações de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, já que nesta espécie de “*movimentação*” de mercadorias não restariam configurados todos os elementos jurídicos que são essências e necessários à incidência de imposto.

⁹ “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Isto ocorreria, pois, apesar de haver de fato uma movimentação em termos físicos e concretos – determinado produto tendo a sua localização geográfica alterada, a mercadoria não teria tido qualquer tipo de movimentação em termos jurídicos de sua propriedade jurídica, vez que não sofreu qualquer alteração em sua titularidade nesta movimentação em específico.

Por fim, no que se refere ao signo mercadorias

Por último, mercadoria, espécie do gênero bem, é o produto fabricado com o intuito de venda, ou mesmo comprado já com o propósito de ser revendido, sempre visando ao lucro. Pode-se observar, então, que não é a natureza intrínseca que constitui determinado produto em mercadoria, mas sim a destinação que lhe é dada por quem pratica a operação.

Desta forma, fica claro que incidirá o ICM quando ocorrer um negócio jurídico através do qual se realize a transferência de propriedade de um bem produzido ou adquirido com a intenção de venda para obtenção de lucro.

(CÔNSOLI, Breno. 2010. P. 7)

No mesmo sentido, Guilherme Giglio traz a presente definição sobre o termo mercadoria:

Mercadoria, no sentido tradicionalmente utilizado pelo Direito, é um bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, constando de sua natureza o objetivo de distribuição para consumo. É um bem ou coisa móvel com aptidão ao comércio, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. O bem adquirido deve ter o propósito de circulação – direta ou indireta – para consumo.

Portanto, de forma direta, mercadoria pode ser entendida como algo que se destina à venda, ao comércio.

(GIGLIO, Guilherme. 2016. P. 22)

Conforme se nota acima, assim como ocorre com o termo circulação, há uma “exigência” da doutrina para que as mercadorias aptas a ensejar a incidência do ICSM sejam aqueles bens corpóreos que tenham como finalidade precípua a circulação mercantil por meio da venda e a obtenção de resultado/proveito econômico.

Apresentados os contornos basilares do princípio da competência tributária, e da competência dos Estados e do Distrito Federal para a exigência do ICMS, passaremos, desde logo, à análise dos aspectos centrais que conformam a cobrança do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

4.4 O Princípio da Não-Cumulatividade que Rege a Cobrança do ICMS

Após termos percorrido, aos menos, os elementos centrais daquilo que podemos compreender sobre os aspectos jurídicos centrais do Princípio-Constitucional Federativo da Competência Tributária voltado, especialmente, para a cobrança do ICMS pelos Estados e o Distrito Federal, se mostra necessário também avaliarmos a conformação jurídica e a aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade que rege a cobrança desta espécie tributária e que encontra sua prescrição central em nível constitucional no art. 155, II e §2º, I, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

No contexto das disposições *infralegais*, o Princípio da Não-Cumulatividade resta disposto pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar n. 87/1996 (“Lei Kandir”), os quais assim dispõem:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Conforme se verifica dos dispositivos acima, a aplicação deste princípio – tipicamente usado na cobrança de ICMS e de IPI – significa utilizar o imposto que foi pago nas etapas produtivas anteriores para o “pagamento” do tributo incidente sobre a operação atual de saída.

Tal sistemática não-cumulativa, aliás, poderia até gerar certas dúvidas sobre a sua mais adequada classificação jurídica, já que, por um lado, poderia ser vista como uma técnica de incidência, apuração e pagamento da exação ou, noutra ponta, como um simples mecanismo de sucessivas compensações entre os créditos e débitos existentes em determinada cadeia produtiva. Sobre esta “dúvida” relativa à correta classificação jurídica do princípio da não-cumulatividade, o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho assim leciona:

Trocando em miúdos, ao abaterem do débito do ICMS ou do IPI pelas saídas tributadas os *créditos* advindos das entradas tributadas, os contribuintes não estão pagando dívida de imposto com *créditos tributários* diversos, nascidos de outra relação jurídica. Estão, em verdade, operando abatimentos absolutamente necessários ao cálculo normal do *quantum debeatur* do imposto. Apenas cumprem as leis desses impostos, cuja natureza não cumulativa determina a técnica de cálculo

do imposto devido. Não se cuida aqui de pagar por compensação, mas de compensar débitos e créditos (não cumulatividade) para depois pagar. É a própria norma tributária, em seu andamento, que está sendo necessitadamente cumprida por determinação constitucional.

(COELHO, Sacha Calmon Navarro. 2012, p. 738).

A respeito deste tema e sobre esta potencial dúvida entre o regime próprio de apuração deste tributo ou enquadramento dele a um regime jurídico de repetidas compensações tributárias, igualmente leciona o Professor Hugo de Brito Machado, dispondo que:

“(...) É uma compensação com regime jurídico próprio, que não se confunde com a compensação como forma de extinção do crédito tributário, que é um instituto de direito obrigacional. Não pressupõe uma relação entre a Fazenda Pública como credora e o contribuinte como devedor. É inerente à determinação do valor do imposto devido, em cada período de atividade do contribuinte”.

(MACHADO, Hugo de Brito. 2012, p. 35).

Conforme se nota das lições doutrinárias expostas acima, o regime jurídico do princípio da não-cumulatividade, em sendo um elemento essencial da própria apuração do *quantum* devido à título do imposto em cada um dos períodos de apuração – via de regra, mensal, mais se assemelha a um regime próprio da apuração do tributo do que uma sistemática de compensação de indébitos existentes dos contribuintes para com a Fazenda Pública Estadual ou Distrital.

O Professor Roque Antônio Carrazza, por sua vez, interpretando o signo *compensação* à que alude a Constituição Federal quando tratou da incidência não-cumulativa do ICMS, apesar de demonstrar que tal sistemática de incidência dependeria, realmente, de um certo “encontro de contas” entre os créditos oriundos das aquisições tributadas (“entradas”) com débitos das vendas tributadas (“saídas”), conclui que, na realidade, tal dinâmica constitui-se a forma de incidência do tributo que impacta diretamente na sua apuração e não simplesmente a ocorrência de diversas compensações. Vejamos, então, as valiosas lições do Professor:

A Constituição, ao aludir à “compensação”, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o *resultado* de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtendo* é o montante do imposto anteriormente cobrado.

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os *valores cobrados* (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos a *diferença* resultante da operação matemática.

(CARRAZZA, Roque Antonio. 2000, p. 209).

Luis Eduardo Schouei, ao dedicar um tópico específico dentro do capítulo sobre os *Princípios Específicos em Matéria Tributária* em sua tradicional obra denominada Direto Tributário – que, atualmente, encontra-se na sua 13ª edição publicada em 2024, assim considerou sobre o princípio da não-cumulatividade:

A Constituição Federal ao tratar do ICMS e do IPI, determina que ambos os impostos sejam não cumulativos. A não cumulatividade é, ainda, opção aberta pelo constituinte derivado para as contribuições sociais. Cabe, assim, conhecer a não cumulatividade, enquanto técnica inserida no âmbito do estudo da tributação sobre o consumo.

(SCHOUERI, Luis Eduardo. 2017, p. 414)

Conforme se nota, o Autor afasta qualquer tipo de possibilidade pela interpretação de que o princípio da não cumulatividade que rege a cobrança do ICMS e do IPI não seria uma verdadeira técnica de tributação e apuração do imposto devido e apenas um sistema de compensações repetidas sistematicamente.

Com base nos elementos doutrinários acima que nos apoiaram na compreensão do conceito do princípio da não-cumulatividade que rege o ICMS é possível identificar que há notável importância sobre aquilo que se pode compreender pelo “crédito” que é passível de abatimento

dos decorrentes da formula algébrica da base de cálculo multiplicada pela alíquota do imposto. Em outras palavras, tendo-se em vista que os créditos impactam diretamente na apuração do imposto, mostra-se de grande relevância a perfeita compreensão do que está contido neste conceito e que, portanto, pode ser abatido dos valores que são devidos à título do imposto na atividade empresarial produtiva.

Assim, diante da necessidade de se compreender àquilo que poderia ser descontado do ICMS que é devido por uma empresa (os chamados créditos ou crédito das entradas tributadas) surge uma nova classificação entre os que possuem natureza de *crédito físico* ou *crédito financeiro*, sendo que o enquadramento em cada um destes grupos poderia desabilitá-lo a compor a apuração do *quantum* devido do imposto. Sobre tal aspecto, Vanessa Grazziotin Dexheimer pontualmente afirmou:

O alcance da não cumulatividade depende fundamentalmente de se estabelecer se são ou não dedutíveis também os créditos financeiros ou apenas os créditos físicos.

(DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. 2017, p. 213)

André Mendes Moreira em sua tese de doutoramento na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo dedicou um capítulo do seu estudo para tratar das distinções existentes entre o conceito daquilo que se compreende por crédito físico e crédito financeiro e sobre tais aspectos assim pontuou:

O direito ao crédito nos impostos plurifásicos não-cumulativos pode ser:

- (a) físico, quando são aproveitáveis apenas os créditos oriundos da aquisição de mercadoria para revenda e, no caso das indústrias, os produtos diretamente aplicados na produção, que se incorporem ao produto final ou sejam integralmente consumidos no processo industrial; ou
- (b) financeiro, quando além da garantia mínima do creditamento físico, assegura-se também ao comerciante, industrial ou produtor o direito abatimento do imposto incidente sobre bens do ativo permanente e material de uso e consumo da empresa (material este que não se enquadra no conceito de produto

intermediário, o qual exige a aplicação diretamente no processo produtivo, entrando em contato físico com o produto final e sendo consumido integralmente).

Em razão das diferenças pontuais quanto ao regramento dos tributos, propõe-se a análise da questão, em separado, relativamente ao IPI e ao ICMS.

(MOREIRA, André Mendes. 2009, p. 164/165)

Conforme se verifica das lições doutrinárias postas acima, o crédito físico de ICMS possui menor extensão quando comparado com o crédito financeiro, já que o primeiro dele seria identificado apenas nas aquisições tributadas dos produtos e mercadorias que estão diretamente vinculados e consumidos na atividade produtiva. Por outro lado, os créditos financeiros poderiam abranger também as aquisições de bens que também se destinam ao ativo imobilizado da empresa, o que, por sua vez, ampliaria o espectro de créditos passíveis de compensação no curso da sistemática de apuração do imposto.

Apesar do dilema instaurado no bojo da doutrina – sobre a possibilidade ou não de dedução dos créditos *financeiros* ou somente os *físicos*, o Supremo Tribunal Federal, instado a se manifestar sobre o que dispõe o art. 155, §2º, V, alínea “a”, da CF/88 e por meio de provocação recursal manejada pela Fazenda Pública do Estado de Santa Catarina, na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário sob n. 704.815/SC, julgado na sistemática da repercussão geral cujo registro foi realizado no Tema n. 633, fixou a seguinte tese jurídica:

A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', CF/88 não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.

Referido julgado da Suprema Corte, sob relatoria do Ministro Dias Toffoli e com acórdão editado pelo Ministro Gilmar Mendes, restou ementado da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BENS DE USO E CONSUMO. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003. MANUTENÇÃO DA SISTEMÁTICA DO CRÉDITO FÍSICO. TEMA 633 DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL.

A EC 42/2003 manteve a fórmula do crédito físico para fins de apropriação do ICMS.

Possibilidade de a legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou o crédito financeiro integralmente. Possibilidade de a legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou o crédito financeiro integralmente.

Tese de repercussão geral fixada no sentido de que “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, CF/88, não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.” Tese de repercussão geral fixada no sentido de que “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, CF/88, não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.”

Recurso extraordinário provido.

Conforme se nota, apesar de a Corte não ter julgado como tema central da lide apenas a possibilidade de uso dos créditos financeiros na apuração do ICMS – já que a discussão versava, especificamente, sobre a aquisição de mercadorias destinadas a exportação, o STF concluiu pela constitucionalidade da delimitação, mediante lei complementar, sobre a possibilidade de utilização dos créditos financeiros.

A propósito disso, conforme se extrai dos art. 33, I, da Lei Kandir, com sua redação dada, atualmente, pela Lei Complementar n. 171/2019 – mas anteriormente já alterada pelas LC n. 92/1997, 99/1999, 114/2002, 122/2006 e 138/2010, a apropriação de crédito do imposto

vinculadas às aquisições de materiais de uso e consumo – os quais correspondem, inclusive, a créditos financeiros, somente passarão a ser autorizadas a partir de 1º de janeiro de 2033, *verbis*:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

Assim, apesar de o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido em 2023 a constitucionalidade da fixação por meio de Lei Complementar sobre o momento em que seria autorizada a apuração de créditos relativos aos materiais de uso e consumo, a Lei Complementar n. 87/1989, desde a sua redação original, já estabelecia marco temporal de dez anos para o início do direito ao dito crédito. Tal prazo, porém, ao longo dos anos foi sendo paulatinamente alterado por meio da edição de novas leis complementares, sendo que, até o presente momento, não houve o “início deste direito”.

Após tratarmos dos aspectos centrais que envolvem o princípio constitucional da competência tributária, a competência dos estados e do Distrito Federal para exigência do ICMS e, por fim, o princípio da não-cumulatividade, passaremos, desde logo, à análise dos principais aspectos do estudo, iniciando-se pela materialidade da incidência do Imposto Sobre a Rendas das Pessoas Jurídicas, o IRPJ.

5. O GASTO TRIBUTÁRIO E AS RENÚNCIAS FISCAIS

O escopo do presente estudo busca, essencialmente, analisar se haveria viabilidade e adequação jurídica na cobrança do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas sobre os valores que são concedidos e recebidos à título de incentivos fiscais de ICMS pelas variadas formas jurídicas e pelos Estados e pelo Distrito Federal. Apesar deste objeto central de estudo nos mostra relevante uma análise pormenorizada da natureza jurídica daquilo que compõe, sob a especial perspectiva dos entes concedentes das benesses, os incentivos fiscais, já que para a Administração Pública eles correspondem a verdadeiros gastos fiscais e que implicam em renúncia fiscais.

5.1 O Conceito de Gasto Tributário e Renúncia Fiscal

Sob o ponto de vista legal-normativo, assinalamos desde logo, que a legislação brasileira não indicou um conceito legal para àquilo que chamamos de gasto tributário ou a renúncia fiscal, tendo o artigo 14, §1º, da Lei Complementar n. 101/2000 mais se aproximado de tais conceitos quando indicou rol exemplificativo dos itens que podem ser consideradas renúncias fiscais – tal norma, assinalamos, será abordada de forma aprofundada no tópico seguinte.

Assim, à luz do silêncio normativo sobre tais conceitos jurídicos, nos socorreremos da análise doutrinária sobre tais conceitos como forma de compreendê-los e buscaremos avaliar o impacto deles para o presente estudo.

Conforme se extrai do relatório posto no Acórdão n. 747/2010¹⁰ do Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU) e sob a relatoria do Ministro Augusto Nardes, os conceitos que são abordados neste tópico do estudo surgem, inicialmente, no âmbito do ordenamento jurídico internacional já que no Brasil o controle sobre os valores outorgados à título dos benefícios fiscais passou a ser exigido pelo no ordenamento pátrio apenas após a edição do art. 165, §6º, da Constituição Federal do 1988 – elemento este que também será objeto de análise a ser realizada no próximo tópico do estudo. Vejamos, então, as considerações sobre tais aspectos postos no mencionados Acórdão do TCU:

6.6 Internacionalmente, utiliza-se o termo *tax expenditure*, literalmente traduzido como ‘gasto tributário’. A expressão foi cunhada pelo professor e então Secretário-Assistente de Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Stanley S. Surrey, que em seu livro ‘*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*’, publicado em 1973, definiu os gastos tributários como ‘programas de assistência financiados pelo governo por meio de provisões tributárias especiais e não de gastos diretos do governo’.

6.7 O termo é adotado na prática desde as décadas de 1960 e 1970, quando alguns países passaram a quantificar os gastos tributários e, em seguida, inseriram-nos em seus orçamentos. De acordo com Luiz Carlos Vitali Bordin (BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. Brasília: ESAF, 2003), a primeira tentativa de quantificação deu-se na Alemanha, em 1959, e em 1967 a

¹⁰ Processo n. 015.052/2009-7, publicado na Ata Planária n. 12/2010.

inserção do dado no orçamento alemão passou a ser exigida legalmente. Em 1968 os Estados Unidos publicaram o seu orçamento de gastos tributários detalhados, que em 1974 passou a ser parte integrante do processo legislativo de aprovação orçamentária. Na década de 1970, outros países passaram a elaborar orçamentos de gastos tributários, como o Reino Unido, Canadá e França. De acordo com pesquisa realizada em 1999, pelo menos três quartos dos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE declaram os seus gastos tributários, metade dos quais, por meio da documentação orçamentária.

6.8 Como visto no item 5 do presente trabalho, no Brasil, a obrigação de elaborar um ‘demonstrativo de benefícios tributários’ deu-se apenas com a Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, § 6º. A obrigação passou, então, a ser cumprida por meio do demonstrativo elaborado anualmente pela Receita Federal e anexado ao Projeto de Lei Orçamentária.

6.9 Apesar de a divulgação dos gastos tributários ser prática comum principalmente entre os países desenvolvidos, a comparabilidade dos demonstrativos em nível internacional é dificultada pela falta de um critério comum para classificar um gasto tributário. Isso porque os governos podem utilizar vários instrumentos tributários para promover diversos objetivos sociais e econômicos, ocasionando desonerações no sistema tributário que nem sempre corresponderão a um gasto tributário.

6.10 Tais desonerações podem assumir a forma de isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos na base de cálculo, adiamentos de obrigações de natureza tributária e outras. No entanto, a sua caracterização como gasto tributário depende do sistema tributário de referência adotado. Em determinado país, uma desoneração pode ser utilizada para promover a equidade, corrigindo um desvio de um sistema tributário de referência, o que a torna parte da estrutura desse sistema. Já em outro país, a mesma desoneração pode se efetivar por outros meios, como créditos tributários, isenções e deduções, que não fazem parte da estrutura do sistema tributário adotado, podendo assumir a forma de gastos tributários.

6.11 Nesse sentido, a identificação de um gasto tributário deve ter como ponto de partida um sistema tributário de referência. Embora tampouco haja consenso sobre o que seja um sistema tributário de referência, os países procuram definir a estrutura tributária que será usada como parâmetro para identificar os desvios a ela. Essa

estrutura é composta pela legislação que inclui todas as regras necessárias para determinar a obrigação tributária.

6.12 Sob essa ótica, não se consideram renúncia de receita as desonerações tributárias estabelecidas pela Constituição ou pela própria legislação instituidora de tributo ou contribuição social, da qual fazem parte as regras comumente aplicáveis aos seus fatos geradores, incluindo, dentre outras, as deduções-padrão, as deduções necessárias para auferir renda, os limites de isenção e a estrutura de alíquotas. Também não se encaixam no conceito de renúncia de receita as desonerações tributárias cujo usuário final de bens ou serviços seja a União ou o conjunto dos Estados e Municípios (imunidades constitucionais), ou as que atendam a reciprocidade de tratamento entre o Brasil e outros países.

6.13 Além de compor um desvio ao sistema tributário de referência, um gasto tributário deve ter finalidades similares às da despesa pública, possuindo, portanto, uma lógica orçamentária associada. Constituem desonerações utilizadas como alternativas às ações políticas de governo, com objetivos de promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas sim por meio do sistema tributário.

Sobre a questão do surgimento do controle jurídico e contábil da Administração Pública sobre os benefícios fiscais concedidos inicialmente no âmbito internacional e após do Brasil, assinala Ricardo Lobo Torres que:

A expressão ‘renúncia de receitas’, equivalente a ‘gasto tributário’ (tax expenditure), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey (op. cit.). Gastos tributários ou renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.).

(TORRES, Ricardo Lobo. 2005. P. 194)

Conforme se nota, o Autor equipara o conceito de “gasto tributário” com “despesa pública”, já que, em termos práticos, a Administração Tributária teria o direito subjetivo do recebimento da integralidade dos valores tributários previstos na legislação sem a concessão de qualquer tipo de redução por meio de uma das formas de subvenção e, após a implementação das regras que concedem os benefícios, recebe a receita tributária diminuída. Tal “diminuição” da receita tributária, por sua vez, de acordo com o professor Ricardo Lobo Torres é uma espécie de despesas pública.

Importa-nos mencionar que, de acordo com o que dispõe o art. 5º, II, da Lei Complementar n. 101/2000, nos parece que a legislação não criou tal equiparação, uma vez que trata do dever de demonstração das despesas de caráter obrigatório (o que não é o caso das subvenções, pelo menos antes de sua instituição por meio de Lei) e as renúncias de receitas, estas sim que estaria enquadrado o valor que deixará de ser recebido em razão da mencionada subvenção. Apesar de não ser o objeto central deste tópico, destacamos tal disposição legal apenas como forma de contrapor a compreensão exposta por Ricardo Lobo Torres.

Aproximando, agora, tais definições propriamente dos órgãos tributários brasileiros, contatasse que, de acordo com o Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil o conceito de gasto tributário pode ser assim sintetizado:

Assim, a Receita Federal do Brasil adotou o seguinte conceito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Assim, pode-se dizer que os gastos tributários podem ter caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população quanto aos serviços de sua responsabilidade, ou caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

(GUEDES, Paulo Roberto Nunes. 2020. P. 8)

O conceito apresentado pela RFB, apesar de parecer simplório ou até mesmo raso diante da relevância da questão, é bastante esclarecedor quanto a realidade brasileira sobre esta questão. Como se nota, o órgão fazendário optou por dividir o conceito de gasto tributário em dois critérios nucleares, quais sejam: os gastos com conotação compensatória e os gastos com a conotação incentivadora. Para a primeira hipótese o ente tributante estaria renunciando parte de sua receita tributária diante de sua ineficiência na prestação de determinado serviço público que precisou ser pago pelo particular e a segunda hipótese relacionada aos objetivos de incentivar determinadas cadeias produtivas, regiões do país ou consumos específicos.

Por fim, conforme assinala a Secretária de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico do Tribunal de Contas da União, Andreia Rocha Bello de Oliveira, de acordo com o Banco Mundial, os gastos tributários – independentemente da espécie de concessão do benefício – se configura como um desvio do sistema tributário de referência, pois dificultaria a demonstração da própria estrutura tributária normativa ou de referência do sistema, conforme abaixo:

O Banco Mundial (2006) conceitua gasto tributário como um mecanismo que se configura em um desvio ao sistema tributário de referência, podendo assumir diferentes formatos, como exclusões, isenções, subsídios, deduções, créditos, alíquotas preferenciais ou adiamentos do pagamento de impostos. Assim, uma etapa anterior no processo de identificação de gastos tributários seria definir qual é a estrutura tributária normativa ou de referência.

(OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de Oliveira. 2020. P. 26)

Diante, então, dos possíveis contornos dados aos conceitos de gasto tributário e renúncia fiscal, faz-se necessário, neste momento, assinalar que o presente estudo dependerá de maior auxílio conceitual daquilo que correspondem aos gastos tributários que tem por finalidade o incentivo de determinada atividade humana ou empresarial, como por exemplo o consumo de determinada mercadoria ou o desenvolvimento de uma região em específico.

Assim sendo, para estes tipos de gastos tributários ou renúncias fiscais estaduais voltadas à estimular o desenvolvimento setorial de certo produto, bem, serviço ou atividade produtiva, avançaremos nossa análise com o objetivo de verificar se tais benesses se enquadrariam no aspecto normativo apto a ensejar a incidência do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

5.2 A Moldura Normativa das Renúncias Fiscais no Brasil

Conforme abordamos no tópico anterior, inaugurou-se no ordenamento jurídico brasileiro a obrigatoriedade da Administração Pública em demonstrar os efeitos decorrentes da concessão dos incentivos fiscais a partir da edição do art. 165, §6º, da Constituição Federal de 88, que é considerado o dispositivo central da matriz constitucional de todos os desdobramentos legais da legislação orçamentária e que assim dispõe:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Conforme se infere da norma constitucional acima, preocupou-se o constituinte em obter por meio deste dispositivo a possibilidade de rastreabilidade das receitas que seriam renunciadas em razão da concessão de benefícios fiscais, sejam eles concedidos pela União, Estados o Distrito Federal e os Municípios.

Por consequência, então, desta imposição constitucional, foi editada a Lei Complementar n. 101/2000 que em seu art. 14 tratou justamente de disciplinar e normatizar a forma de controle das renúncias fiscais oriundas do poder público em matéria tributária, conforme abaixo:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

A despeito da norma reproduzida acima, a Ministro-Substituto do Tribunal de Contas da União Weder de Oliveira em seu Curso de Responsabilidade Fiscal faz as seguintes ponderações:

A LRF não admite compensação com estimativas de potenciais retornos econômico-financeiros atribuíveis à concessão do benefício tributário. Mas tais retornos, quando passíveis de estimação confiável, podem ser considerados na estimativa de impacto orçamentário e financeiro. (...) A estimativa deve ser acompanhada da devida e detalhada memória de cálculo. O art. 12 da LRF, mencionado em seu art. 14, exige que as previsões de receita estejam acompanhadas da metodologia de cálculo e das premissas utilizadas. (...) A estimativa de impacto orçamentário-financeiro assume relevantíssima função nas decisões orçamentárias

e normativas. É nesse ponto que a dicotomia “estimativa estática/estimativa dinâmica” assume importância. (...) Nas estimativas estáticas (ou convencionais) procura-se avaliar as prováveis mudanças no comportamento dos contribuintes cujos efeitos possam ser confiavelmente estimados (...). Estimativas dinâmicas são assim caracterizadas por considerarem efeitos macroeconômicos, como aumento do PIB, geração de empregos e aumento dos investimentos.

(OLIVEIRA, Weder de. 2015. P. 892).

Sobre a necessidade de demonstração dos impactos fiscais das renúncias tributárias realizadas pelo Poder Público por meio de sua administração tributária, assinala Marco Antônio Santos Reis na Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro que:

Tal estimativa existe como uma decorrência imediata e inescapável do princípio da responsabilidade fiscal: na medida em que se concede ou amplia benefício ou incentivo tributário que cause uma renúncia de receita, a concessão deste benefício equivale a um gasto tributário (tax expenditure), o que significa efetivamente o exercício de um poder de desoneração estatal.

A renúncia de receita não pode se processar de qualquer maneira. A condição mais fundamental para que ela se opere é, em primeiro lugar, saber se ela de fato é vantajosa, se os projetos que pretendem receber benefícios fiscais são realmente confiáveis, ou se são aventuras incautas, duvidosas e que assumem riscos que a coletividade não deve e não pode suportar.

(...)

As estimativas de impacto orçamentário-financeiro devem ser prévias ao início de debates legislativos, devem preceder a elaboração do Projeto de Lei, pois são pressupostos lógicos de possibilidade e viabilidade da concessão de benefícios fiscais, o que decorre do princípio da transparência, da responsabilidade fiscal, da legalidade, do princípio democrático e do princípio da eficiência.

(REIS, Marco Antonio Santos. 2021. P. 188 e 190)

Por fim, conforme pontua Dimas Ramalho, conselheiro-titular do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e presidente da instituição nos exercícios de 2016 e 2022, a legislação estadual e as diretrizes orçamentárias também diretamente impactadas pela previsão contida no art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000, já que, assim como a União, os estados e o Distrito Federal têm igualmente o dever de criar a previsão de impacto de todas as renúncias fiscais que realizam. Conforme se notará da reprodução do artigo abaixo, o conselheiro do TCE é firme da posição de que, assim como o direito à cobrança do tributo decorre de lei, a concessão dos benefícios e a necessidade da demonstração deles também, sempre em atendimento ao Princípio norteador da legalidade. Vejamos abaixo as considerações do conselheiro:

O dever do Estado de promover políticas públicas, disponibilizar serviços aos cidadãos e garantir direitos existenciais mínimos pressupõe a busca por fontes de custeio, sendo a principal delas a arrecadação tributária.

Esse poder de exigir dinheiro dos contribuintes é controlado por normas e regras específicas no intuito de afastar eventual abuso dos governantes. Chamo a atenção para o princípio da legalidade. Ou seja, qualquer imposição de tributos requer a aprovação prévia do Poder Legislativo, com antecedência razoável, dentre outros requisitos que atuam para limitar o impulso arrecadatório estatal. Assim funciona o regime de direito público. Nada pode ser feito se não estiver previsto no ordenamento jurídico.

Depois de as regras serem estabelecidas em lei, de forma abstrata, cabe ao fisco ir atrás dos impostos, taxas e contribuições, obrigatoriamente, sendo proibido, por óbvio, deixar de cobrar de um ou de outro por decisão arbitrária. Primeiro, porque a receita pertence a toda sociedade que integra o ente federativo. E, segundo, por uma questão de isonomia.

Mas a lei - sempre ela - abre a possibilidade de o Estado abdicar de parte da arrecadação. Existem, assim, os chamados incentivos fiscais, as isenções, desonerações tributárias, dentre outros institutos que importam em renúncia de receitas e podem ser criados, justamente, para estimular a economia, fomentar setores e preservar empregos. Observadas as condicionantes legais, em especial os

preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (Art.14), a concessão ou ampliação da renúncia é lícita e serve como relevante ferramenta de governo.

E foi exatamente esse o tema que levou o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) a suspender, no dia 21 de junho, a sessão que analisava as contas anuais do Governo do Estado de São Paulo relativas ao exercício de 2022. O Plenário decidiu solicitar mais dados e documentos sobre a renúncia fiscal, adiando a decisão pela primeira vez na história. A análise foi concluída na semana seguinte, dia 28 de junho, com a emissão de um parecer favorável, porém ressaltando o tema, porque os sete Conselheiros que compõem o colegiado entenderam que o Estado não enviou números e informações suficientemente detalhadas. Essa percepção não é de hoje, e vem sendo observada há muito tempo.

Desde 2017, os pareceres emitidos pelo TCESP insistem na necessidade de o Governo do Estado ser mais proativo e transparente, para que as equipes de fiscalização do órgão de controle externo tenham acesso às informações, mas esbarra em uma alegação de “sigilo fiscal”. Quando fui relator das contas referentes ao exercício de 2020, registrei em meu voto a necessidade de se ter condições de mensurar os impactos da renúncia na atividade econômica e nas finanças públicas. Entre as 128 determinações constantes de meu voto, acolhido pelo Pleno em 23 de junho de 2021, destaco as duas abaixo, destinadas à Secretaria da Fazenda e Planejamento:

64. Revise os normativos propostos no âmbito do Plano de Ação, por meio da Ação D.3, aperfeiçoando-os de forma que neles se distribuam competências e se regulamentem as atividades de estimação da fruição de benefícios tributários e cálculo da renúncia de receitas incorrida, bem como para as atividades de projeção das renúncias para os exercícios futuros e a produção dos demonstrativos requeridos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Constituição Federal, considerando todos os benefícios de todos os tributos, individualizados por ato concessório, incluindo a elaboração de um anexo metodológico e o registro das memórias de cálculo da estimação apresentada;

65. Aprimore os Demonstrativos de estimativa e compensação das renúncias de receitas, incluindo todos os tributos estaduais e todas as modalidades de renúncia

elencados na Lei Complementar nº 101/2000, cuidando para que haja o mínimo indispensável de informações ocultadas em virtude de sigilo fiscal;

(RAMALHO, Dimas)

Feitas as considerações acima conclui-se que, apesar deste estudo se dedicar à análise dos efeitos tributários no recebimento das subvenções tributárias por parte dos particulares, há, por outro lado, relevante regulamentação do âmbito constitucional e infraconstitucional que dedica-se a conferir a possibilidade de lastreio e controle das receitas que são renunciadas pela Administração Pública por meio da concessão de incentivos tributários.

6. MATERIALIDADE JURÍDICA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

6.1. Materialidade Jurídica à Luz da Constituição Federal, Legislação Federal e da Doutrina

Conforme preceitua o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, a União dispõe, desde a promulgação da Carta Magna, de capacidade tributária ativa para a instituição e também para exigência do imposto incidente sobre a *renda e proventos de qualquer natureza*, conforme disposto pelas seguintes balizas constitucionais:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988)

A leitura do comando Constitucional reproduzido acima poderia, ao menos em uma primeira leitura, gerar a falsa impressão de que de que a fixação do conceito constitucional da dita “renda” ou dos “*proventos de qualquer natureza*” que se sujeitam à incidência do imposto de competência da União teria sido delegada ao legislador infraconstitucional, por meio de lei complementar, delineá-lo especificamente.

Esta impressão, a propósito, poderia ser, inicialmente, criada pelo leitor na medida em que apesar da relevância jurídica deste dispositivo constitucional, a norma possui, de fato, pequena quantidade de signos linguísticos os quais foram empregados para a delimitação precisa dos fatos e/ou dos fenômenos ocorridos no cotidiano da vida humana que ensejariam a incidência e a possível cobrança desta espécie tributária de competência da União.

Além disso, somado à aparente e equivocada insuficiência de signos linguísticos utilizados pelo Legislador Constituinte para delimitação do campo tributável deste imposto, a possível dúvida pela necessidade de regulamentação do próprio conceito de renda e da extensão deste comando constitucional também poderia surgir da dificuldade de se definir com rapidez, clareza, segurança e precisão – pressupostos estes que, diga-se de passagem, são essenciais para delimitação de um campo fenomênico de sujeição à tributação – a significação correta e adequada do termo *renda*¹¹ e também dos termos *proventos de qualquer natureza*.

Tais dúvidas e as necessárias definições jurídicas destes termos legais pensamos e consignamos, desde logo, que devem ser a estrutura central e basilar deste estudo, visto que o seu objetivo precípuo está, essencialmente, voltado para a análise dos acontecimentos específicos do mundo fenomênico – qual seja a concessão pelos Estados de subvenções fiscais – que estariam ou não enquadrados dentro deste arquétipo constitucional da materialidade da incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, notadamente na possibilidade de atração para o interior do “campo de incidência”, ou não, do imposto federal com base apenas no descumprimento de determinados requisitos que foram, muitos anos depois da edição da Carta Magna, estipulados pela legislação infraconstitucional e até mesmo cancelados pela jurisprudência dos Tribunais Pátrios do país.

Postas tais importantes indagações iniciais e, principalmente, buscando delinear certas respostas amparadas no Sistema Jurídico-Normativo é possível notar que diversos e renomados doutrinadores do direito tributário, sejam eles antigos e até mesmo contemporâneos, comungam da interpretação central de que, apesar das possíveis dúvidas que podem surgir a respeito da suficiência do conteúdo semântico da norma constitucional que instituiu o imposto sobre a

¹¹ Apesar do desejo teórico e didático de se definir precisamente tudo aquilo que poderia e também exatamente aquilo que não poderia ser enquadrado no conceito constitucional de renda, é necessário considerar que, há muitos anos, já lecionava o Professor Rubens Gomes de Sousa “que “renda” é o conceito genérico que engloba todas as figuras específicas de “rendimentos”, entendidos como espécies ou tipos de ganhos tributados, entre eles o “lucro”. Este último termo, não corresponde a uma figura doutrinária determinada, é geralmente empregado para significar o ganho realizado pelas pessoas jurídicas: esse emprego não é constante nem exclusivo, mas, para clareza, será adotado neste parecer com o sentido indicado de ganho societário.”. (Souza, 1975, p. 66)

renda de competência da União, a sua carga textual é suficiente para esculpir o seu conceito jurídico e delimitar àqueles fenômenos da vida humana que poderiam se sujeitar à incidência de tal norma que culmina na cobrança do imposto.

A propósito deste primeiro prisma de análise, conforme precisamente pontua Maria Rita Ferragut¹², do texto constitucional é possível extrair um conceito mínimo de renda que consiste, basicamente, na eleição de dois critérios que podem atrair ou repelir os fatos fenomênicos que levam à incidência ou não da norma que prescreve a exigência do imposto, quais sejam: o afastamento e a diferenciação do critério eleito pela norma de outros fenômenos jurídicos (como por exemplo a prestação de serviços, circulação de mercadorias ou ato de auferir receita) e também a necessidade e a definição pela negativa do ato sujeito à incidência normativa, pressupondo e até mesmo exigindo o ingresso ou acréscimo¹³ financeiro, nos seguintes termos:

“Somos do entendimento de que existe um conceito constitucional, e não porque “tudo está implicitamente na Constituição”, mas porque é possível construir, analiticamente, um conceito mínimo.

Assim, entendemos que renda deve ser interpretada, e a construção do sentido deve partir da Constituição, já que tal fato é possível, sem que com isso defendamos que a Carta Magna encerra um conceito exaustivo. É apenas um importante norte.

A discricionariedade existente no preenchimento do conteúdo semântico do termo “renda” submete-se a um mínimo, composto pela:

1) Contraposição às demais classes de materialidades constitucionais (o que é renda não é serviço, receita, circulação etc.) divisão constitucional de competências.

2) Definição pela negativa – dentro do conjunto de fatos que podem ser considerados renda, não podem ser “renda” aqueles que impliquem diminuição patrimonial (dispêndios, despesas, desembolso), já que renda pressupõe acréscimo, identificado mediante contraposição de ingressos e despesas vinculadas à produção da riqueza, dentro de determinado lapso temporal eleito pela lei.

Não é possível dizer que é renda o que não é, imóvel o que não é, serviço o que não é. O direito tributário não admite a utilização de ficção jurídica para criação de obrigações tributárias.”

¹² FERRAGUT, Maria Rita. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

¹³ A necessidade e, principalmente, indispensabilidade do acréscimo patrimonial financeiro para possibilitar a incidência jurídica da norma que institui o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza foi precisamente estudada pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, que assim considerou: “*Nos estudos teóricos no item 12, sustentei a conclusão de que “renda” (na acepção fiscal do termo) é a soma algébrica de todos os rendimentos tributáveis e de todas as despesas dedutíveis, respetivamente realizados e incorridas no espaço de tempo fixado pela lei para sua apuração periódica (o “ano-base”). Em outras palavras, “renda” é, para efeitos fiscais, o acréscimo patrimonial líquido verificado entre duas datas predeterminadas. Nessa última frase, a palavra-chave é “acrécimo”: com efeito, a característica fundamental da renda (termo genérico que, como vimos inclui a espécie “lucro”) é a de configurar uma aquisição de riqueza nova que vem a aumentar o patrimônio que a produziu e que pode ser consumida ou reinvestida sem o reduzir.*”. (Sousa, 1975, p. 66)

A sobreposição das Normas Constitucionais sobre àquelas de menor nível de gradação (as chamadas normas ou regras *infralegais*), apesar de muito evidente à luz das lições postas por Hans Kelsen em sua obra histórica Teoria Pura do Direito¹⁴, em matéria tributária guarda extrema relevância para a definição da incidência e delimitação da cobrança de todos àqueles tributos suportados pela sociedade com base nas previsões da Carta Magna – e não somente para o imposto incidente sobre renda e proventos de qualquer natureza. Esta relevância, justifica-se, basicamente, pela necessidade intrínseca à sociedade de limitar os atos emanados da Administração Pública sobre os particulares em demonstração de sua subserviência àquilo que disposto pela própria Constituição Federal e somente que regulamentado pelas disposições *infralegais*.

Noutras palavras, o respeito da Administração Tributária pelas balizas constitucionais daquilo que pode ou não ensejar à incidência e cobrança tributária demonstra, em última análise, signos de representação do Estado democrático de direito, ambiente ao qual, os administrados devem ter certa segurança sobre a fração do seu patrimônio pessoal que pode ser onerado em favor do Estado por meio da Administração Pública.

Assim, a propósito da supremacia constitucional na instituição e cobrança de todos os tributos, nota-se que a Doutrina jurídica já assentou, há muitos anos, a compreensão de que os comandos de ordem infraconstitucional além de diretamente vinculados ao seu *veículo introdutor de normas*¹⁵ – neste caso a Carta Magna – guardam impositivo dever de limitar-se à extensão do

¹⁴ A Teoria Pura do Direito advoga para a posição de que no sistema jurídico as normas não estão alocadas em ambientes com pé de igualdade, em realidade há uma diferenciação hierárquica entre elas que impõe o dever de observância das normas superiores pelas normas inferiores, conforme explica o trecho a seguintes: “*A relação entre a norma que regula a produção de uma outra e a norma assim regularmente produzida pode ser figurada pela imagem espacial da supra-infra-ordenação. A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior. A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental - pressuposta. A norma fundamental - hipotética, nestes termos - é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.*” (Kelsen, 1998, p. 155).

¹⁵ No estudo das fontes do direito realizado pelo Professor Robson Maia Lins em sua obra denominada Curso de Direito Tributário Brasileiro, o Autor concluiu pela existência de veículos introdutórios primários e secundários de novas normas no sistema jurídico. Dentre os veículos introdutórios primários assevera o estudioso assevera que: “*No campo do Direito Tributário, a Constituição da República de 1988 tem papel especialmente relevante. Isso porque o Sistema Tributário Nacional é tratado de modo detalhado pela atual Constituição, principalmente em seus arts. 145 a 162, onde se verifica um extenso delineamento sobre a matéria, diversamente do que se dá na maioria dos países, como nas Constituições da Argentina, da Espanha, da França e da Itália, que contêm, no máximo, três artigos sobre o sistema tributário.*

O cuidado na exigência de tributos deve-se, dentre outros fatores, ao fato de essa atividade atingir dois direitos fundamentais: o direito à liberdade e o direito à propriedade.

significado criada pela norma Maior, sob pena de incorrer em vício insanável de inconstitucionalidade – ou seja, além do dever de observância aos preceitos constitucionais, o seu não atendimento implica em vício insanável da Norma e, neste caso, seria desejável a sua retirada do sistema jurídico pela revogação, declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Tais conclusões relativas à necessária observância das normas constitucionais como fonte de limitação do Poder de Tributar podem ser extraídas, ao menos, das lições apresentadas pelos Professores Paulo de Barros Carvalho¹⁶, Roque Antonio Carrazza¹⁷ e Hugo de Brito Machado¹⁸:

“O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.”
(Carvalho, 2005, p. 229)

“Rememoramos que as regras-matrizes de todos os tributos – aí incluído o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – estão contidas na Constituição. O legislador infraconstitucional não pode fugir destes arquétipos.”
(Carrazza, 2006, p. 55)

“Assim, entender-se que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competência.”
(Machado, 2005, p. 314)

“A extensão dos termos ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’ dá o contorno do que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título. De fato, na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade.”
(Paulsen, 2007, p. 288)

Por isso, Roque Antonio Carrazza afirma ser a Constituição o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico, sendo ela o veículo introdutor primário de sobreposição e os demais de subposição.

Com certo grau de consenso, devemos acrescentar que esses limites constitucionais, embora devam ser objeto de interpretação – que, como tal, é sempre construída segundo os valores jurídicos daqueles que os interpretam – devem ser preservados pelos atos dos Poderes Legislativo (Função Legislativa), Executivo (Função Executiva), Judiciário (Função Judicante) e pelos sujeitos passivos tributários que, na condição de contribuintes ou responsáveis, produzem expressiva quantidade de normas individuais e concretas.”. (Lins, 2019, p. 56).

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17º ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos. 2º ed. revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26º ed. ver., atual e apli. São Paulo: Malheiros, 2005.

Apresentada, então, a conformação normativo-constitucional da norma que concede autorização à União Federal para a cobrança do imposto sobre a renda, consignamos que a repercussão desta autorização no âmbito da doutrina em capítulo específico.

Assim, postas nossas reflexões preliminares ao que concerne à materialidade da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sob a ótica constitucional, passamos, então, a analisar a figura desta incidência tributária com base nas delimitações dadas pela legislação federal em vigor.

No âmbito da legislação complementar, os dois incisos que compõe o art. 43, do Código Tributário Nacional¹⁹ delimitam que o âmbito de incidência do imposto sobre a renda (sem diferenciar as hipóteses de pessoas físicas ou jurídicas) ocorrerá sobre, basicamente, os valores que derivam de renda oriunda do produto do capital, trabalho ou combinação de ambos e também sobre os proventos de qualquer natureza que não componham a hipótese anterior, nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Da leitura da norma reproduzida acima é possível verificar que o conceito legal de renda delimitado pelo Código Tributário Nacional “reiterou” (conjugamos no passado pois trata-se de uma norma de inferior hierarquia à Constituição Federal, mesmo que tenha sido propriamente editada em momento anterior à promulgação da Carta Magna) o conteúdo mínimo semântico delimitado pela Constituição Federal, de modo que o imposto sobre a renda tenha como a sua materialidade jurídica apenas àquilo que corresponde aos acréscimos patrimoniais verificados pelo contribuinte.

¹⁹ Apesar de Código Tributário Nacional ter sido inserido no sistema jurídico brasileiro por meio da edição da Lei Ordinária nº 5.172/1966, foi recepcionado – instituto jurídico criado pelo art. 34, §5, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, conforme, inclusive, já restou pacificado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos RE nº 556.664 – julgado pelo Plenário da Corte no dia 16/06/2008, Min. Rel. Gilmar Mendes) –, “o CTN/1966 (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/1969 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.”.

Assim, este texto legal, ao pormenorizar a materialidade do imposto sobre a renda, apenas acrescentou as expressões disponibilidade jurídica e a disponibilidade econômica, quando comparado com o preceito constitucional. De plano, destaca-se, nas palavras de Luciano Amaro, que “o CTN qualifica como “econômica” ou “jurídica” é a disponibilidade da renda e não a origem desta”²⁰. Referida disponibilidade jurídica, por sua vez, se verifica no instante em que a renda for, ao cabo, auferida, independentemente do momento em que for percebida, uma vez que a disponibilidade econômica somente ocorrerá quando do recebimento da renda já auferida.

Neste mesmo sentido, leciona Paulo Ayres Barreto que seria prescindível a inclusão dos termos disponibilidade econômica ou jurídica na redação legal, haja vista que tais signos linguísticos não modificam, em sua essência, o enunciado prescritivo. Ou seja, independentemente da menção a estes termos, o Legislador poderia ter instituído a cobrança deste imposto sobre a renda e definido que a sua incidência ser daria sobre a renda auferida e não percebida, ou tão somente sobre a renda auferida e recebida.²¹

Tais distinções, apesar de parecerem, a princípio, apenas teóricas ou necessárias somente para fins didáticos, ao avançar deste estudo serão essenciais para a perfeita compreensão daquilo que outras ciências – como a contabilidade²², por exemplo – poderão batizar como acréscimo ou renda, sendo que, mesmo diante de tais nomenclaturas, os valores correspondentes a elas não serão capazes de cumprir todos os requisitos jurídicos necessários e essenciais para a efetiva e regular incidência do imposto sobre a renda.

No âmbito da legislação ordinário, conforme preceitua o art. 2º, *caput*, da Lei nº 8.541/1992 a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas será o lucro real, presumido ou arbitrado apurado mensalmente, conforme reproduzido abaixo:

Art. 2º A base de cálculo do imposto será o lucro real, presumido ou arbitrado, apurada mensalmente, convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) (Lei nº 8.383), de 30 de dezembro de 1991, art. 1º diária pelo valor desta no último dia do período-base.

²⁰ AMARO, Luciano da Silva. Curso de direito tributário, p. 319.

²¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*, p. 74.

²² A despeito deste aspecto das ciências contábeis, é válido consignar que, de acordo com o Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 606.107/RS, no dia 22/05/2023 e sob relatoria da Ministra Rosa Weber: “(...) Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. (...)”.

Do dispositivo acima que, em tese, teria se dedicado apenas à delimitação daquilo que compõe base de cálculo do imposto sobre a renda, para este estudo faz-se necessário extrair com precisão qual seria o antecedente (a hipótese da regra-matriz de incidência tributária²³) desta norma jurídica que, nas valiosas lições do Professor Robson Maia Lins, é considerado “*um evento de possível ocorrência que, se transcrito em linguagem competente, dará ensejo a uma relação jurídica tributária*”²⁴.

Noutras palavras, para continuidade do estudo se faz necessário compreender qual ou quais são os eventos passíveis de ocorrência no mundo fenomênico que geram o nascimento da *relação obrigacional* entre o direito de exigência da Administração Pública o do dever de pagamento do imposto sobre a renda por parte do administrado-contribuinte.

Fixadas tais premissas extraímos que a norma reproduzida acima vinculou a materialidade da incidência do imposto sobre a renda quando da apuração mensal do lucro real, presumido ou mesmo o arbitrado²⁵. Apesar disso, verificamos que a norma não tratou propriamente daquilo que se constituiu como o lucro real ou mesmo da forma aritmética que deveria ser adotada para a compreensão daquilo que está contido neste conceito.

Diante disso, para a completa compreensão do campo de incidência prescrito pela norma se torna necessário socorrer-se de outros dispositivos legais que se dedicaram a disciplinar àquilo que comporia o lucro real, como o art. 6º, *caput* do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que assim dispõe:

²³ Para melhor elucidação do conceito jurídico da regra-matriz de incidência tributária em também do que compreende o seu antecedente normativo, ensina o Professor Robson Maia Lins que:

“*A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é um esquema lógico que, privilegiando o aspecto sintático, procura demonstrar quais os elementos essenciais – por isso a expressão “mínimo irreduzível do deontico” – para determinar o acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo e em que condições tal pagamento deverá ser realizado.*

(...)

A RMIT prescreve, em sua hipótese (ou antecedente), qual a situação do mundo da vida que dará ensejo ao pagamento do tributo. É, portanto, uma norma abstrata, na medida em que não faz referência a um fato já ocorrido, mas sim traz as notas de uma situação que pode vir a ocorrer no futuro”. (Lins, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Noeses, 1ª Edição, 2019. P. 396 e 397).

²⁴ Lins, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Noeses, 1ª Edição, 2019. P. 400.

²⁵ O presente estudo será dedicado apenas à análise da espécie do lucro real, sendo, portanto descartadas as demais hipótese – lucros presumido e arbitrado.

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

A norma acima fornece relevante apoio para o efetivo avanço na compreensão sistêmica daquilo que compõe a materialidade jurídica da incidência do imposto sobre a renda – na ótica da legislação federal vigente – sendo que, ainda assim, não é suficiente para sanear completamente tal campo de incidência, na medida em que ainda restariam pendentes de definição jurídica do que pode ser entendido como o lucro líquido e quais seriam as adições, exclusões e as compensações que estaria autorizadas pela legislação tributária vigente, e somente após dissecados tais conceitos examinariamos o fato que ensejaria a incidência da norma e uma possível cobrança do tributo.

Assim, no campo normativo, tais definições podem ser extraídas, pelo menos em linhas gerais, dos parágrafos do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1997, que assim dispõem:

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Por fim, o dispositivo reproduzido acima também vinculou a extensão de sua compreensão àquilo que disposto por duas outras normas jurídicas, quais sejam: os artigos 11 e 51 do Decreto-Lei nº 1.598/1997, as quais prescrevem o quanto disposto abaixo:

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§ 3º - As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor, pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

Art 51 - O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do artigo 39 será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Subseção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.

O art. 11, *caput*, bem como os seus parágrafos, acima reproduzidos, são de grande relevância ao presente estudo pois carregam em si elevada carga semântica relativa ao *aspecto material*²⁶

²⁶ Para o Professor Geral Ataliba “41.1 O aspecto mais complexo das hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou do estado do fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substâncias que servem de suporte à h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela a sua essência, permitindo a sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para a fixação da subespécie em que ele se insere.

As classificações jurídicas dos tributos encontram critérios e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.” (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. p. 106 e 107).

da norma de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas submetidas à apuração no lucro real.

O processo de extração analítica do sentido de cada uma das normas acima reproduzidas pode nos levar à conclusão lógica de que estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas somente àqueles valores que ingressam positivamente na pessoas jurídicas e que resultam da atividade que constitua objeto de atuação profissional da pessoas jurídica, sendo compreendido apenas pela venda de bens ou de serviços (excluídos outros tipos de fenômenos jurídicos por falta de previsão legal expressa).

Exposta a conformação constitucional, da legislação complementar e também da legislação ordinária podemos, desde logo, verificar e interpretar que, diferente do que sustenta a União, não há propriamente um direito à exclusão das subvenções estaduais da base impositiva do imposto de renda. A nosso ver, considerando a natureza jurídica dos benefícios concedidos pelos Estado que compõem a federação, faltariam razões para a própria incidência desta espécie tributária sobre tais valores, não sendo, então, o necessário o cumprimento de outros requisitos da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda, os quais estão previstos na legislação ordinária. Assim, e com o objetivo de concluir o presente tópico deste estudo, formulamos o seguinte questionamento: é necessário que algo seja excluído de determinada base de cálculo sendo que sequer preencheu todos os requisitos para lá estar inserido?

7. A NATUREZA JURÍDICA DAS SUBVENÇÕES FISCAIS ESTADUAIS

7.1 O Gênero Jurídico dos Benefícios Fiscais

Conforme se extrai dos tópicos que precederam o presente, é possível observar que, apesar do tema central do presente estudo analisar o espectro de incidência (ou não incidência) do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, buscamos realizar tal análise sob o enfoque da possível (ou impossível juridicamente) cobrança de tal imposto de competência da União sobre os valores “recebidos” pelas pessoas jurídicas/empresas à título de benefícios fiscais do ICMS.

Nas lições colhidas da obra do professor Robson Maia Lins, “O critério material, conforme preconizado por Paulo de Barros Carvalho, é um dos elementos que concorre para a conformação do antecedente da norma geral e abstrata (hipótese) e é composto por um verbo e um complemento.

Esse verbo deve, necessariamente, ser pessoal – não é possível utilizar verbos interpessoais, com sujeitos, como “haver”, “amanhecer” etc. – uma vez que toda norma regula conduta humana.

Seu complemento, por sua vez, deve descrever uma conduta representativa de relevância econômica ou de um signo de presuntivo de riqueza.” (LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro. p. 401).

Assim, considerando que os benefícios de ICMS podem ser concedidos pelos Estado por meio de diferentes “ferramentas normativas” ou formatos de concessão dos benefícios fiscais, a plena compreensão do presente estudo depende igualmente da compreensão da dinâmica jurídica da concessão das ditas espécies de benefícios fiscais.

Ocorre que, além da ampla compreensão das espécies e forma de concessão dos benefícios fiscais, reputamos que também é importante a realização de uma análise pormenorizada sobre o gênero jurídico ao qual estão inseridos os benefícios fiscais de ICMS, como forma, inclusive, de viabilizar eventual crítica ou questionamento sobre tais institutos.

Assim, para se compreender o gênero jurídico a que os benefícios fiscais estão inseridos, nos parece ser adequado entender o fenômeno normativo que os revestem, com particular análise sobre as normas concessivas das benesses fiscais. E, assim, sobre as normas jurídica que regulamentam e propriamente concedem os benefícios fiscais, Ivan Ozawa Ozai, com estudo de notável profundidade assinala no texto de sua dissertação de mestrado apresentado também à esta Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e que levou à publicação da obra *Benefícios Fiscais de ICMS*, que os tais elementos normativos concessivos de benefícios fiscais contêm, em si, certa incompatibilidade, já que são normas colidentes e que produzem comandos distintos entre si, conforme se verifica do recorte reproduzido abaixo:

Como vimos, a incompatibilidade normativa não se restringe à hipótese de contraditoriedade, mas também se dá diante de contrariedade. A contrariedade normativa, porém, não é simples de se determinar. Por exemplo, as proposições “é obrigatório pagar o valor $x.y$ ” e “é obrigatório pagar o valor $x+y$ ” não são contraditórias, mas podem ser consideradas contrárias. Com efeito, elas não podem ser ambas verdadeiras, mas podem ser ambas falsas. Assim, o enunciatório do comando não consegue calcular o valor que deve pagar utilizando ambas as fórmulas conjuntamente. Cuida-se de proposições contrárias e, portanto, incompatíveis entre si. Nesse caso, o intérprete deverá determinar, por meio de algum critério jurídico de interpretação, qual das duas fórmulas deve ser adotada.

(OZAI, Ivan Ozawa. 2019. P. 91).

Assinalamos, de plano, que, no entendimento do autor a que colacionamos o recorte posto acima, as normas jurídicas utilizadas para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS são revolvidas de uma certa incompatibilidade já que, via de regra, são regras/normas do mesmo grau de hierarquia sistêmica e que uma delas é responsável por “dar o comando” pelo pagamento e outras – situadas, repetimos, no mesmo plano hierárquico – que afastam a obrigatoriedade do pagamento integral ou parcial da obrigação principal. Tal problemática, e novamente na leitura e análise do autor mencionado acima, decorre de um “problema lógico-normativo” consistente na existência de mais um resultado decorrente do mesmo comando normativo ou a intersecção de comandos emanados de dois diferentes elementos normativos, conforme muito bem elucida Ivan em novo trecho de sua obra reproduzido abaixo:

Na incompatibilidade normativa, o que se tem é que, a partir de uma mesma prótase, alcança o intérprete duas apódoses distintas e incompatíveis entre si. Isso se dá no plano semiótico (e intelectual) que vimos designando de subdomínio S3. Em sua tarefa de interpretar o direito, uma das principais atividades do intérprete consiste precisamente em solucionar incompatibilidades normativas dessa natureza. Ao fazê-lo, o intérprete determina qual das apódoses deve ser atribuída a determinada prótase.

A solução de incompatibilidades normativas pode ser compreendida, portanto, de duas formas diferentes. Na primeira, trata-se de uma relação internormativa, em que uma norma tem sua prótase mutilada ou excluída em função da derrota para a norma com ela incompatível. Numa outra perspectiva, que toma a incompatibilidade como relação intranormativa, a solução de incompatibilidades normativas significa determinar qual apódose deve ser relacionada a determinada prótase.

(OZAI, Ivan Ozawa. 2019. P. 88).

Este cenário de incompatibilidade das normas concessivas de benefícios fiscais – ao qual todos os interpretes ou os aplicadores do direito se deparam em, pelo menos, algum momento de sua trajetória acadêmica ou profissional – pode culminar num efeito muito comum do esgarçamento das relações jurídicas existentes entre os contribuintes e administração pública, especialmente a tributária.

Este chamado “esgarçamento” das relações jurídicas entre os contribuintes e a Administração Tributária, via de regra, ocorre, pois, sendo de difícil ou até mesmo impossível identificação com precisão do campo de aplicação das normas concessivas de benefícios fiscais, é muito usual que as partes interessadas tentem, a todo custo, atrair a aplicação das normas que mais lhes convenham – inclusive as normas isentivas ou que concedem benefícios fiscais de outras espécies e, por outro lado, o ente tributante busque demonstrar que determinada pessoa, bem ou atividade não daria direito ao pretendido benefício.

Estas tentativas de aplicação ou não aplicação das regras isentivas ou beneficiárias, porém, a experiência nos mostra que, além de gerar pouco efeito de ordem prática e gerar altíssimo custo na manutenção das discussões, não é capaz de alterar de forma efetiva e definitiva a compreensão de qual seria, de fato, o campo de aplicação da norma que teria sido concedida pelo legislador.

Celso de Barros Correia Neto, por sua vez, pela ocasião da submissão de sua tese de doutorado à Faculdade de Direito do Largo São Francisco, oportunidade em que enfrentou especificamente os aspectos jurídicos que contornam a concessão de incentivos e renúncias fiscais no Brasil fez relevante ponderação no sentido de que as normas que concedem as benesses fiscais no país, além terem o condão de produzir o efeito material, econômico e imediato consistente na redução ou até mesmo na exclusão total do tributo devido que deve ser recolhido aos cofres públicos, são também capazes de alterar comportamentos humanos que são valorados juridicamente por meio das relações jurídico-tributária, conforme se verifica abaixo em parte do seu texto:

Este é um estudo sobre incentivos fiscais e renúncias de receita tributária; pretende-se examinar os contornos dessas noções, em termos jurídicos, e apontar-lhe os principais instrumentos e parâmetros de controle jurídico no direito brasileiro. Mas a questão que aqui se enfrenta não reside apenas em analisar o “não tributo”, consubstanciado nas diferentes espécies de exoneração fiscal. Tais conceitos acrescentam algo mais ao tema das exonerações; algo que, em certa medida, situa-se além do dever de pagamento do tributo.

Quando mencionamos isenções, remissões ou reduções de base de cálculo e de alíquota, temos em mente estruturas normativas que, de alguma forma, afetam a obrigação de pagar tributo em sentido amplo, seja por reduzir o *quantum* devido, seja para eliminar completamente o tributo. Já quando se discutem incentivos e

renúncias fiscais, os problemas jurídicos implicados não se limitam a saber se há ou não incidência do tributo ou determinar o *quantum debeatur*, assumem particular importância também os fins que justificam sua concessão e os efeitos externos que produzem ou devem produzir.

Diferentemente do conceito de “isenção”, por exemplo, que se refere a estrutura normativa específica, o conceito de incentivo fiscal qualifica pelo resultado e assinala uma relação de instrumentalidade, de meio e fim, entre o instrumento tributário e os propósitos que orientam seu uso naquele particular contexto. A noção designa um sem-número de institutos reunidos com base na função que exercem, que é induzir comportamentos adrede valorados positivamente pelo ordenamento jurídico. Uma isenção ou uma remissão, por exemplo, serão chamadas de “incentivos fiscais” se visarem à produção de efeitos “extrafiscais”, isto é, se forem concedidas a título de induzir certa conduta ou resultado, e não apenas pela forma como afetam a obrigação tributária.

(...)

Esse é o primeiro aspecto que cabe assentar, no que concerne à delimitação do problema e do objeto deste estudo: a análise dos incentivos e renúncias fiscais tem vocação pragmática e destaca a maneira como as normas tributárias afetam a conduta do contribuinte e as atividades econômicas sobre as quais incidem. O viés que pretendemos dar à análise do tema passa, portanto, pela consideração dos elementos relativos aos fins e efeitos da regra tributária de incentivo fiscal.

(NETO, Celso de Barros Correia. 2012. P. 16/17)

Das lições doutrinárias reproduzidas acima, podemos extrair, desde logo, para o presente estudo, relevante consideração ou conclusão, qual seja: as normas concessivas dos incentivos fiscais, independentemente da forma específica de sua apresentação ou conformação, além de objetivar, via de regra, reduzir a carga tributária que é efetivamente exigida dos particulares, tem também como uma de suas finalidades jurídicas a de amoldar ou alterar comportamentos humanos/empresariais por meio do efeito decorrentes da tributação.

A dita alteração dos comportamentos humanos/empresariais, por sua vez, decorre dos efeitos econômicos originados da concessão do benefício fiscal. Noutras palavras, as pessoas, além de

razões existenciais, podem, por exemplo, consumir mais alimentos do que adquirir armas de fogo. Tal efeito, pode ser de algum modo potencializado ou amenizado justamente em razão do impacto tributário gerado pelos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e por um motivo elementar, o preço, custo tributário e o valor final que cada um destes produtos chegaria ao acesso da população. Ou seja, as pessoas consomem, utilizam, compram mais ou menos determinados bens ou serviços em razão do preço final deles. O preço final, por sua vez, no Brasil, passa, necessariamente, pelos efeitos decorrentes das caga tributária incidente de forma direta ou indireta na produção de bens ou prestação de serviços.

À luz, então, destas ponderações, poderíamos concluir que a incidência do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídica sobre os incentivos fiscais estaduais teria o condão, inclusive, de reduzir os efeitos jurídicos pretendidos pela norma que cria ou regulamenta a concessão dos benefícios fiscais, já que, por um lado os Estados estariam almejando a redução da carga tributária efetiva de terminado produto ou serviço no valor “x” e, na prática, a redução seria de “x” menos a alíquota incidente à título do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Desta forma, reduzir os efeitos de tais normais estaduais, por sua vez, implicaria da mesma forma, na redução do impacto ou efeito no comportamento humano e/ou empresarial a que se pretende ver amoldado, como, por exemplo, a redução do aumento de proteína de origem animal, a aquisição de veículos nacionais e a utilização de combustíveis renováveis.

Arrematando, então, este racional, Celso de Barros, apoiando-se no conceito jurídico daquilo que pode ser compreendido pela *extrafiscalidade*, alerta que a Administração Tributária – seja ela a municipal, estadual, distrital ou federal – poderia se “aproveitar” dos efetivos decorrentes da incidência tributária para atingir outras de suas competências constitucionais, como por exemplo, o desenvolvimento local e regionalizado o país. Vejamos, então, novamente as suas considerações sobre esta temática:

O primado constitucional do tributo, como principal fonte de financiamento da atividade pública, assinalado no princípio do Estado fiscal, não elimina a possibilidade de usarem-se as normas tributárias com outros objetivos, diversos da arrecadação. Nesse caso, o tributo será, tanto quanto os demais instrumentos de intervenção pública, meio de modelar condutas e interferir no curso dos acontecimentos, e não, preponderantemente ferramenta de captação de receitas para

o Estado. É este o cerne da noção de extrafiscalidade: o aproveitamento dos efeitos produzidos pela incidência tributária para a realização de outras competências constitucionais. Ou seja, simplesmente, o uso do instrumento tributária com objetivos que não se confundem com a arrecadação de receitas, ainda que não necessariamente a excluam.

(NETO, Celso de Barros Correia. 2012. P. 74/75)

Assinalamos para a conclusão deste subitem deste trabalho que conforme explorado acima, as normas jurídicas concessivas de benefícios fiscais, além de impactarem diretamente no aspecto financeiro da administração pública, assumem as renúncias financeiras da Administração, via de regra, com objetivos muito claros, a alteração de comportamento humanos/empresariais.

Tais comportamentos a que se almeja ter a alteração pode ser, por exemplo, o aumento do consumo de determinado produto, a redução da venda de determinada mercadoria ou a ampliação do mercado de trabalho em determinada região do país almejando o desenvolvimento regional. Assim, sob a perspectiva da análise do gênero jurídico das normas concessivas dos benefícios fiscais – independentemente da forma de concessão – no Brasil, reforçamos que a intervenção tributária da União Federal sobre tais benefícios é capaz de reduzir o impacto pretendido por tais normas jurídicas e, por consequência lógica e imediata disso, também é capaz de reduzir os anseios almejados pela norma que instituidora dos benefícios.

7.2 Principais Formas de Concessão de Subvenções Fiscais Estaduais no Brasil

Para tratar dos efeitos jurídicos das subvenções fiscais na tributação federal faz-se necessário contextualizar o leitor – até mesmo como forma de materialização do contexto em que está inserido este estudo – sobre as formas de concessão uso das subvenções fiscais pelas Administrações Tributárias estaduais, notadamente pelas Secretarias de Fazenda dos Estados que compõem a Federação Brasileira.

A propósito disso, assinalamos que as subvenções para investimento no Brasil, via de regra, são ofertadas pelos Estados, em sua grande maioria, por meio das seguintes “modalidades”: o crédito presumido, a redução de base de cálculo, a redução de alíquota, a isenção ou mesmo o diferimento, todas elas relativas à cobrança do principal imposto de competência dos Estados,

o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS²⁷).

Válido, de plano, salientar que na presente análise, não deteremos nossa atenção aos incentivos fiscais estaduais concedidos de forma individual para àqueles contribuintes que apresentaram de forma singular e específico projeto de criação, melhoria ou ampliação de empreendimento econômico, sendo certo, porém, que este nosso estudo estará balizado apenas naqueles tipos de incentivos fiscais concedidos pelas normas gerais e abstratas de incidência do ICMS.

Neste sentido, inclusive, conforme já pontou Stéfano Vieira Machado Ferreira, as normas gerais e abstratas editadas pelos Estados que concedem benefícios fiscais de seus tributos apresentam enunciado-enunciados que contém expressões gerais e até mesmo genéricas, como por exemplo, “aumentar a competitividade” ou “reduzir a desigualdade regional”, que demonstram que, em sua essência, buscam apenas tutelar seus interesse locais por meio da criação de incentivos (que, em algumas vezes, são verdadeiros “empurrões jurídicos”) para o aumento ou continuidade da atividade produtiva local²⁸.

Assim, para a melhor compreensão do escopo acadêmico sob análise, apresentaremos abaixo considerações quanto a sistemática jurídica (ou a forma) que envolve cada uma destas formas de incentivo com a indicação de, pelo menos, um exemplo de cada um deles. Assim, cientes das principais formas de concessão de benefícios fiscais estaduais, daremos sequência nesta análise, com o objetivo central de avaliar se os valores decorrentes destas benesses fiscais estaduais se submetem (ou não) às regras de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, especialmente nas hipóteses em que não preenchem a integralidade dos requisitos postos no art. 30, caput, da Lei n. 12.973/2014.

7.2.1 Crédito Presumido (ou Outorgado) de ICMS

O crédito presumido (ou crédito outorgado, como trata parte da legislação de alguns Estados) de ICMS, como até mesmo intuitivamente sugere o próprio nome desta modalidade de incentivo fiscal, consiste, basicamente, na existência de previsão legal que outorga do Estado ao

²⁷ Tributo instituído pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 155, II, que assim dispõe: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

²⁸ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. P. 165.

contribuinte beneficiado certo valor (o dito crédito) que pode ser utilizado para o pagamento da importância do próprio imposto, benefício este que nasce no momento da ocorrência de determinada atividade empresarial ou industrial, independentemente do pagamento deste valor na etapa anterior (como ocorre, obrigatoriamente, no caso dos créditos “ordinários” oriundos da aplicação do Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade).

Noutras palavras, na concessão do crédito presumido de ICMS há o nascimento do direito de crédito – por parte do contribuinte em face do Estado concedente – com base apenas na ocorrência de determinado evento previsto expressamente na legislação e independentemente de qualquer tipo de pagamento, crédito este que poderá ser utilizado para o pagamento do próprio imposto no correto (previsto pela norma) período de apuração, com base apenas em previsão legal da sua existência, e não do pagamento do imposto na etapa anterior, razão pela qual este tipo de benefício fiscal também é comumente denominado como “crédito ficto”.

A ausência de pagamento do tributo para a efetiva concessão de crédito presumido, inclusive, assinalamos, que é a principal diferença existente entre àquilo que denomina-se “crédito ordinário” dos créditos presumidos ou outorgados, já que nos “créditos ordinário” decorre justamente do pagamento do imposto em etapa anterior e poderá ser utilizado como “moeda” para o pagamento do próprio imposto em etapas subsequentes – como corolário da plena aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade que afeta a incidência do ICMS. Por outro lado, em distinção ao que chamamos de “crédito ordinário”, o crédito presumido, como é concedido diretamente pela legislação, não depende do pagamento do imposto na etapa anterior para que ocorra o nascimento na relação creditória, bastando que reste demonstrada a hipótese concessiva do crédito prevista na legislação – hipótese que, normalmente, encontra vínculo direto com a atividade econômica a que se pretende beneficiar.

Para materializar a análise acima, destacamos que no âmbito do Estado de São Paulo, por exemplo, há, nos termos do art. 62, *caput* c/c art. 32, *caput* do Anexo III, ambos do Decreto nº 45.490/2000²⁹ (RICMS/SP), a outorga de crédito presumido de ICMS à alíquota de 12% nas operações de saídas internas (produtor e adquirente da mercadoria localizam-se no mesmo

²⁹ Artigo 62 - Constituirão, também, crédito do imposto os valores indicados no Anexo III, nas hipóteses ali indicadas (Lei 6.374/89, art. 44).

Artigo 32 (LEITE LONGA VIDA) - O estabelecimento fabricante de leite esterilizado (longa vida), classificado nos códigos 0401.10.10 e 0401.20.10 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, poderá creditar-se de importância equivalente à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor das saídas internas da referida mercadoria produzida no próprio estabelecimento (Convênio ICMS 190/17).

Estado, São Paulo, neste caso) do estabelecimento que realizou a industrialização de leite longa vida.

Note-se que, no caso exposto acima, com a concessão do crédito presumido calculado à alíquota de 12% do valor da operação de saída, pela ocasião do pagamento do imposto – exemplificativamente à alíquota de 18% - o produtor do leite longa vida desembolsará para pagamento do imposto, apenas a diferença existente entre os 12% do crédito presumido concedido e os 18% incidentes sobre a operação.

No exemplo acima, frise-se que o presente estudo dedica-se, essencialmente, a analisar se àquilo que “deixou de ser pago” à título de ICMS em razão da concessão e utilização do crédito presumido concedido pela legislação em vigor amolda-se à hipótese de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas nos casos, inclusive, em que não há a constituição de conta contábil de reserva de lucros, nos termos do art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976.

7.2.2 Redução de Base de Cálculo de ICMS

A redução da base de cálculo de ICMS é um métodos de concessão de incentivo fiscal mais “diretos”, na medida em que, na sua essência, o legislador escolhe certas cadeias produtivas que irão, objetivamente, ser menos oneradas pela redução daquilo que será objeto da tributação (a própria base de cálculo) – este fenômeno também ocorre, de maneira muito similar, com os benefícios concedidos na forma da redução da própria alíquota incidente sobre os produtos beneficiados (conforme será abordado de forma mais detalhada no tópico seguinte).

No Estado de São Paulo, por exemplo, conforme prescreve o art. 39, I, do Anexo II, do Decreto nº 45.490/2000 (RICMS/SP)³⁰, há a redução da base de cálculo do imposto sobre a circulação de mercadorias, de forma que a carga tributária incidente totalize 12%, sobre as saídas internas de estabelecimentos fabricantes ou atacadistas de, por exemplo, peixes e crustáceos e outros invertebrados aquáticos.

³⁰ Artigo 39 (PRODUTOS ALIMENTÍCIOS) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas saídas internas com os produtos alimentícios a seguir indicados, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias do Sistema Harmonizado - NBM/SH, realizadas por estabelecimento fabricante ou atacadista, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 12% (doze por cento) (Lei 6.374/89, art. 112):

I - peixes e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos do capítulo 3;

Nesta espécie de benefício fiscal, caso a operação seja ordinariamente tributada à alíquota de 18% de ICMS, teria uma redução da importância final a pagar de 6%, na medida em que a norma reduziu a carga efetiva para a casa dos 12%.

Neste cenário, questionamos, especificamente sobre o valor oriundo de tal redução de carga efetiva de ICMS se haveria a incidência do imposto incidente sobre a renda das pessoas jurídicas? Buscamos, no estudo, avaliar tal indagação central sob o enfoque da não adequação dos valores oriundos de tais benefícios à materialidade renda passível de incidência do imposto de competência da União Federal.

7.2.3 Redução de Alíquota de ICMS

Conforme tratado acima, assim como a redução da base de cálculo do ICMS, a redução da alíquota consiste num benefício fiscal de mais fácil “visualização” ou apuração (quando comparado, por exemplo, com o crédito presumido) pelo contribuinte beneficiado, haja vista que, via de regra, a norma que concede tal benesse apresenta de forma expressa para qual carga tributária efetiva ela pretende que determinada operação seja submetida.

Ou seja, a norma, ao invés de reduzir a o campo de aplicação da alíquota, opta por reduzir a própria alíquota, de modo que, apesar de incidir sobre o valor total da operação, a importância a pagar restará reduzida, quando comparado, por exemplo, com a alíquota “ordinária”.

A adoção deste método concessivo de benefícios pelos Estados, a rigor, ocorre, pois, de acordo com o que dispõem os incisos do art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº 24/1975³¹, apenas dependem de autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) os benefícios fiscais de ICMS que impliquem em redução da base de cálculo, devolução parcial ou total do tributo ou concessão de créditos presumidos, sendo, então, excepcionadas as reduções de alíquota. Desta forma, há, a toda evidência, maior “facilidade legislativa” por parte dos Estados na concessão de benefício consistente na redução da alíquota (e não da base de cálculo do imposto).

³¹ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

A maior facilidade na concessão deste benefício, a propósito, pode, inclusive ser utilizado pelo Poder Executivo Estadual como forma de estimular rapidamente determinadas cadeias produtivas que foram gravemente afetadas por, por exemplo, evento climático severo.

Em São Paulo, por exemplo, o Governo Estadual concedeu redução da alíquota do ICMS incidente sobre a venda de combustíveis, com o foco central de obter a redução do custo de alimentos básicos, como a soja, trigo, arroz e feijão.

Neste contexto, assim como abordado para os demais tipos de incentivos fiscais, questionamos se a conduta passiva ou negativa de deixar de pagar certa quantidade de ICMS em razão da concessão de redução de alíquota da obrigação estadual é capaz de inaugurar a relação jurídico-tributária existente entre o contribuinte e a União Federal com a criação da obrigação de pagar imposto sobre a renda das pessoas jurídicas? Buscaremos nos tópicos subsequentes oferecer subsídios para uma tentativa de resposta desta indagação.

7.2.4 Diferimento de ICMS

O diferimento, por fim, consiste na técnica de tributação adotada pelos Estados que implica na modificação do momento de pagamento do imposto que é originalmente previsto na legislação – diferente dos outros benefícios que miram o quantum a pagar, esta modalidade objetiva, em sua essência, a alteração da ocasião/momento em que o contribuinte estará obrigado a proceder, efetivamente, com o recolhimento do tributo.

Ou seja, trata-se de uma exceção legal ao momento do pagamento do ICMS, como ocorre, por exemplo, nas operações de café cru no Estado de São Paulo que tem o lançamento do imposto diferido para, dentre outras hipóteses, a sua saída para outro Estado da federação ou ao exterior, nos termos do art. 333, *caput* e incisos I e II, todos do RICMS/SP³².

Esta espécie de benefício também ocorre nas saídas internas de resíduos decorrentes do abate animal, como, por exemplo, o sebo bovino, cujo lançamento adia-se para o momento em que o produto sai do estado, sai do país ou entra no estabelecimento industrial, mesmo que para realização do processo de simples curtimento, nos termos do art. 383, III, do Decreto nº 45.490/2000 (RICMS/SP)³³.

³² Artigo 333 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de café cru, em coco ou em grão, fica diferido para o momento em que ocorrer:

I - sua saída para outro Estado;

II - sua saída para o exterior;

³³ Artigo 383 - O lançamento do imposto incidente nas saídas internas de couro ou pele, em estado fresco, salmourado ou salgado, de produto gorduroso não comestível de origem animal, inclusive o sebo, de osso, de chifre ou de casco, fica diferido para o momento em que ocorrer (Lei 6.374/89, arts. 8º, XIV, e § 10, e 59):

Nos casos de diferimento, porém, apesar de também tratar-se de uma das espécies de benefício fiscal estadual de ICMS, ainda há outro agravante, qual seja: diferente das outras espécies, não há sequer a redução da importância a pagar do imposto estadual – esta resta integralmente mantida, sendo apenas alterado o seu momento de lançamento do imposto e, por consequência disso, também alterado o momento do seu pagamento.

Neste quadro, reforçamos, então, nosso questionamento posto nos itens acima, no sentido de avaliar se a mera alteração do momento do pagamento do imposto estadual seria capaz de atrair a norma de incidência de imposto sobre a renda. O não pagamento de certa obrigação ou o pagamento em tempo não usual de tal obrigação encampa-se na espécie tributária de competência da União Federal? Buscaremos, então, analisar tal indagação.

7.3 Histórico Legislativo da Exclusão das Subvenções Fiscais Estaduais no Brasil da Base de Cálculo do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

Após apresentadas as considerações relativas às principais (ou, pelo menos, as mais conhecidas) formas de concessão de subvenções fiscais estaduais no Brasil, passaremos a tratar do processo de inserção de normas no sistema jurídico brasileiro do fenômeno fiscal das subvenções e também dos desdobramentos decorrentes de cada uma destas “fases legislativas” sob o enfoque da tributação federal, ou seja, a exclusão das subvenções fiscais estaduais da base imponible do IRPJ – sendo este que, repita-se, é o anseio principal deste estudo.

A propósito do objetivo posto para este capítulo, verifica-se que no Brasil, a primeira norma jurídica que tratou efetiva e diretamente da concessão de subvenções para custeio e investimento foi o art. 12, §3º, incisos I e II, da Lei nº 4.320, editada no dia 04 de maio de 1932, que, em sua essência, projetou disciplinar no campo legislativo nacional as Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle de orçamentos e balanços da Administração Pública Direta, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo que o dispositivo assim dispunha:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
(...)

I - sua saída para outro Estado;

II - sua saída para o exterior;

III - sua entrada em estabelecimento industrial, ainda que para simples curtimento;

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

De plano, após a leitura do comando legislativo reproduzido acima, destaca-se que na primeira aparição do instituto da subvenção fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, ele ocorre, essencialmente, sob o viés da “despesa” (e não da receita daquele que a recebe – sendo este o objeto central deste estudo) que elas podem, potencialmente, criar em desfavor da Administração Pública Estadual ou Distrital. Assim, nota-se que a sua figura jurídica foi inaugurada no bojo do ordenamento jurídico sob o enfoque do interesse e do controle jurídico-financeiro do ente público concedente e não daquele que será beneficiário da norma fiscal.

Com base nesta *ratio* que pudemos extrair desta norma que o dispositivo também estabeleceu a primeira classificação deste instituto em dois principais grupos, quais sejam: as subvenções sociais e as subvenções econômicas, sendo que o destinatário jurídico de cada uma delas é a condição suficiente para distingui-las. Deste modo, por um lado, as subvenções sociais são àquelas que destinadas às instituições pública e beneficentes – ou seja, concedidas do Poder Público para instituições também públicas, enquanto as subvenções econômicas são destinadas às pessoas jurídicas de direito privado que dedicam-se às atividades industrial, comercial, agrícola ou agropastoril. Adiante poderemos verificar que àquilo que atualmente denominados como subvenções para custeio ou investimento foi o que, originariamente, o legislador havia batizado como as subvenções econômicas (destinadas às pessoas jurídicas de direito privado) nesta primeira classificação legal posta no ordenamento pátrio.

Verifica-se, então, que naquilo que tratamos como a primeira etapa legislativa, não buscou o Legislador tratar diretamente de eventuais impactos na tributação sobre a renda quanto aos valores recebidos à título de subvenções governamentais, haja vista que o tratamento legal apenas distinguiu os valores inseridos em dois diferentes grupos de despesas que poderia ser criadas pela Administração Tributária, abordando, especialmente, repita-se, a despesa que elas poderiam criar ao Ente Público e não o ingresso financeiro gerado à pessoa jurídica beneficiada.

Posteriormente, no ano de 1977, com a edição do Decreto-Lei nº 1.598, que alterou a legislação anteriormente existente a respeito do imposto sobre a renda, também de forma completamente

inaugural, em seu art. 38, §2º determinou que as subvenções para investimento não seriam computadas na determinação do Lucro Real das empresas por elas beneficiadas, desde que tais valores fossem registrados em conta de reserva de distribuição de lucro ou sejam utilizados para a absorção de prejuízo ou incorporação do capital social, *in verbis*:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

O dispositivo acima criou diversas inovações no sistema jurídico-tributário de relevância científica para este estudo.

Isto, pois, além da norma ter passado a dispor, pela primeira vez, sobre as subvenções com base no enfoque daquele que a recebe (e não daquele que poderia oferecê-la – a Administração Pública – como havia feito a Lei nº 4.320/1932), é responsável por inaugurar a figura jurídica da subvenção para investimento – nomenclatura diferente daquela que anteriormente adotada pelo art. 12, §3º, I e II da Lei nº 4.230/1932 – que compreende justamente na redução total ou parcial de tributos, mediante oferta de espécies de incentivos oferecidos pelo Poder Público, como forma de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Adicionalmente, merece realçar que, além destes aspectos, pela primeira vez, a norma autorizou a exclusão destes valores do cômputo do lucro real das empresas, desde que atendido o requisito da concessão voltada ao estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos³⁴ e, principalmente, a necessária constituição de “reserva de capital”, esta que, à

³⁴ A jurisprudência da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF/CARF) denomina este requisito em diversos acórdãos como “sincronia”, a exemplo disso o acórdão nº 9101-003.171 (julgado pela 1ª Turma da CSRF no dia 07/11/2017, Conselheiro Relator André Mendes de Moura) assim menciona:

época da sua edição, era tratada pelo §§3º e 4º, do art. 19, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que assim dispõe:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

(...)

§ 3º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções de que trata o § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

§ 4º Consideram-se distribuição do valor do imposto:

- a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;
- b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

A necessidade de cumprimento do requisito atinente à criação de “reserva de capital” visou, em sua essência, a obtenção pela parte beneficiado do chamado “duplo benefício” que a exclusão das subvenções da base de cálculo do imposto sobre a renda pode gerar, quais seriam: o primeiro e mais direto consiste no não pagamento do IRPJ sobre o incentivo estadual, já o segundo consistiria na possibilidade de distribuição de lucros e resultados para os sócios de determinada pessoa jurídica na mesma proporção numérica do benefício fiscal estadual percebido.

Diante deste dispositivo inaugural, podemos extrair que, aos olhos do Fisco Federal a não incidência do imposto sobre a renda sobre as subvenções fiscais estaduais depende da comprovação de que os incentivo estadual foi concedido como forma de implantação ou expansão de empreendimento econômico e também que seja comprovada a realização da reserva de distribuição de lucros, conforme já restou consubstanciado em algumas Soluções de

ETAPAS DE VERIFICAÇÃO A SEREM CUMPRIDAS PARA CARACTERIZAR A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. Devem ser cumpridas duas etapas de verificação para atestar se os recursos podem ser reconhecidos como subvenção para investimentos: primeiro, se a legislação do ente subvencionante, em tese, estabeleceu critérios objetivos e efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos; e segundo, se os requisitos de ordem formal (art. 38, § 2º, alíneas "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977) e material (aplicação efetiva dos recursos em investimentos) foram atendidos.

“Observase que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não o sem suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o “animus”, mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento. Entendo que cabem observações sobre os itens (1) e (2).”

Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil – a exemplo disso destacamos as Soluções de Consulta da COSIT nº 145/2020³⁵ e 15/2022³⁶, sendo certo que a análise mais detida e aprofundada da posição adotada pela Receita Federal do Brasil sobre este tema demandará a exposição em capítulo específico, este que trataremos a seguir.

Assim, conforme trataremos em diversas etapas deste estudo, resta-nos, avaliar se, diferente da forma que se posiciona o órgão de interpretação jurídico-tributária da União Federal, questionamos se no espectro constitucional brasileiro, de fato haveria vedação à exclusão destes valores da base de cálculo do imposto sobre a renda, sem que seja cumprido o requisito legal consistente na comprovação da implantação ou expansão do empreendimento e a realização das reservas de lucro (a denominação mais recente da chamada “reserva de capital”).

Neste quadro, além da inauguração da necessidade de demonstração do projeto de implantação ou expansão do empreendimento econômico e também a criação da “reserva de capital”, o art. 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 também criou a celeuma do que, exatamente, poderia ser classificado no grupo das subvenções para investimento e aquilo que deveria ser classificado como subvenção de custeio, sendo certo que, a depender do enquadramento em cada um destes conceitos restaria, então, evidenciado o direito de integrar o resultado operacional ou não operacional, o que, por via transversa, compreende na submissão – ou não – destes valores à base de cálculo do imposto sobre a renda.

Esta problemática – além dos requisitos da implantação e expansão e da constituição de “reserva de capital” – também restou evidenciada pela edição do Parecer Normativo CST nº 112 de 29 de dezembro de 1978 da Receita Federal do Brasil (RFB), que assim dispôs:

³⁵ INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

³⁶ INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. EXISTÊNCIA, REQUISITOS E CONDIÇÕES.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

7. Conclusão

7.1. Ante o exposto, o tratamento a ser dado às Subvenções recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra b do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim consolidado:

I - As Subvenções Correntes para Custeio ou Operação integram o resultado operacional da pessoa jurídica; as Subvenções para Investimento, o resultado não operacional;

II - Subvenções para Investimento são as que apresentam as seguintes características:

a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;

b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

III - As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presente todas as características mencionadas no item anterior;

IV - As Subvenções para Investimento, se registradas como reserva de capital não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva;

V - As Isenções, Reduções ou Deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento;

VI - O § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 aplica-se a todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real; e

VII - As contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, que registrem bens oriundos de Subvenções, são corrigidas monetariamente nos termos dos arts. 39 e seguintes do Decreto-lei nº 1.598/77.

Da leitura concatenada do dispositivo contido no Decreto-Lei nº 1.598/1977 e das conclusões emanadas pela Receita Federal do Brasil na ocasião em que editou o PN CST nº 112/1978, é possível observar que, aos olhos do Fisco Federal, os incentivos fiscais recebidos dos Estados apenas podem ser objeto de exclusão do Lucro Real e, por consequência, da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, quanto há comprovação da existência da sincronia entre a previsão abstrata do benefício fiscal na norma jurídica que o instituiu o seu gasto na implementação ou expansão do empreendimento econômico e também que os valores “recebidos”³⁷ das unidades Federativas à título de incentivo fiscal de ICMS são mantidos em conta de reserva de distribuição de lucros.

³⁷ Indicamos o recebidos entre aspas, pois, na maior parte do benefícios fiscais estaduais, não há, propriamente, qualquer conduta ativa por parte dos beneficiários de recebimento de valores, mas sim o não pagamento – no caso das isenções – ou pagamentos menor – como nos casos das reduções de alíquota, base de cálculo ou concessão de créditos presumidos.

A existência e a necessidade de cumprimento cumulativo destes requisitos são capazes de dificultar expressivamente a possibilidade de exclusão destes benefícios da base impositiva do imposto sobre a renda, razão pela qual boa parte dos benefícios passaram a ser mantidos na referida base de cálculo, levando, invariavelmente, à tributação da União Federal incidente sobre valores que foram renunciados pelos Estados e de acordo com o interesse local e a política fiscal deles.

Assim, a necessidade pelo cumprimento destes requisitos postos pela legislação federal, acabam atraindo indevidamente, em nossa leitura, a incidência do imposto sobre a renda sobre valores que, em sua essência, não são capazes de preencher todos os requisitos dispostos pela regra-matriz de incidência tributária³⁸ desta espécie tributária conforme previsto na Constituição.

Nesta mesma linha, a interpretação que já era consolidada pela Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo CST nº 112/1978 passou a ser tratada diretamente no âmbito legislativo pela Medida Provisória nº 627/2013, editada pela Presidente da República Dilma Vana Rousseff, convertida na Lei nº 12.973/2014, que em seu art. 30, *caput*, dispõe justamente sobre a necessidade de sincronia entre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e a sua efetiva implementação no projeto empresarial sujeito a melhoria ou expansão, como condição necessária para a sua exclusão do Lucro Real das empresas. Tal norma assim dispunha (destacando-se que trata-se de sua redação anterior à edição da Lei Complementar nº 160/2017):

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

³⁸ Conforme leciona o Professor Robson Maia Lins, em sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro: “A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é um esquema lógico que, privilegiando o aspecto sintático, procura demonstrar quais os elementos essenciais – por isso a expressão “mínimo irreduzível de manifestação do deôntico” – para determinar o acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo e em que condições tal pagamento deverá ser realizado.”. (LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro. p. 396. São Paulo: Editora Noeses, 1ª Edição, 2019.)

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Note-se, que, como dito linhas atrás, a norma acima reproduzida novamente positivou a necessidade de cumprimento do requisito atinente à criação da conta de reserva de lucros e também necessária demonstração da sincronia existente entre o benefício concedido pelos Estados e a sua implementação, sem, porém, deixar de exigir igualmente que o benefício recebido também esteja classificado como um subvenção de investimento (e não de custeio) – como disposto pelo art. 38, §2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

A celeuma relativa à necessária classificação em subvenção como de investimento ou de custeio e demonstração da sincronia existente entre a concessão de incentivo e a sua utilização mediante implantação ou expansão do empreendimento econômico parecia que seria solucionada pela edição da Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017 que, em seus art. 9º e 10º - que alteraram substancialmente o art. 30 da Lei nº 30.973/2014, assim dispõem:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que

atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Conforme dito acima, a edição do dispositivo legal acima parecia ser suficiente para solucionar, pelo menos, a controvérsia relativa a necessidade de demonstração da sincronia dos benefícios fiscais estaduais e sua implantação, pois, da literalidade do art. 10º, *caput*, é possível extrair que houve verdadeira equiparação da natureza jurídica de todos os incentivos fiscais (para fins de incidência do IRPJ) e a extinção da necessidade de classificação das subvenções como de investimento ou de custeio, sendo que todas as espécies de incentivos fiscais de ICMS passaram a ser tratados como subvenções para investimento, passíveis, portanto de exclusão da base de cálculo do IRPJ.

A propósito, com edição desta norma de natureza complementar, quer parecer que o Legislador deixou de empenhar maiores esforços na verificação do “destino” do incentivo e passou a o qualificar como subvenção para investimento apenas com base na sua “origem”, isto é: quer seja a isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquota ou a concessão de crédito presumido de ICMS e seja ou não vinculado à implementação de projeto econômico, haveria o direito de exclusão dos valores da base de cálculo do IRPJ.

Válido, neste sentido, destacar que a proeminência da importância da origem (e não do destino) do recurso do incentivo resta evidenciada na medida em que, mesmo quando são concedidos pelos Estados em pleno desacordo com o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), a norma manteve a sua qualificação jurídica de subvenção para investimento.

Ocorre que, diferente daquilo que almejado, no âmbito da jurisprudência, especialmente do STJ, a interpretação judicial da matéria passou por algumas reviravoltas que levaram a conclusão de que, possivelmente, as disposições contidas na norma complementar talvez não tenham solucionado, por completo esta problemática. Este tema, porém, será tratado de forma pormenorizada em tópico específico que trata das nuances da jurisprudência sobre a matéria.

Após a edição da LC nº 160/2017 e meados do ano de 2023³⁹, apesar de diversos acontecimentos relativos aos temas no campo das decisões judiciais – especialmente do STJ, não foram observadas mudanças relevantes no campo legislativo desta matéria.

³⁹ O ano de 2023 foi, fortemente, marcado pelo ingresso de novos gestores do Poder Executivo da Administração Federal após a eleição do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva em outubro de 2022. Este novo governo, por sua vez, desde o período da transição presidencial, mostrou-se muito interessado em ampliar despesas públicas para a destinação de recursos federais com a criação e ampliação de programas sociais. Diante disso, sua equipe

Ocorre que, no dia 30 de agosto de 2023 o Presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva, editou a Medida Provisória nº 1.185/2023⁴⁰ que, verdadeiramente, criou um novo regime jurídico voltado para a desoneração federal dos incentivos fiscais concedidos pelos estados. Isto ocorreu, pois, diferente de tudo aquilo que a legislação vinha tratando em termos de exclusão das subvenções para investimento concedidas pelos estados da base de cálculo do IRPJ, a recém inaugurada Medida Provisória abandonou toda esta ideia e optou por desonerar os benefícios estaduais por meio da concessão de um chamado “crédito fiscal” que deve ser calculado com base na razão existente entre o produto das receitas de subvenção e a alíquota de do IRPJ.

Noutras palavras, o novo regime de desoneração das subvenções fiscais estaduais da tributação pela IRPJ criado pelo Governo Federal inaugurou um novo paradigma normativo em que todos os tipos, condições e espécies de benefícios fiscais serão, sim, tributados pelo Imposto Sobre a Renda e somente aqueles benefícios e contribuintes que preencherem todas as condições exigidas para habilitação nos termos pela Lei nº 14.789/2023 (oriunda da conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023) terão direito à apuração do chamado “crédito fiscal” que poderá ser utilizado para liquidação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil nas condições de vencidos ou vincendos ou mesmo pelo ressarcimento em dinheiro.

Esta intenção do Governo Federal em alterar sistematicamente toda a lógica normativa que já havia sido criada pela legislação que perpassou mais de trinta anos restou expressamente consignado na Exposição de Motivos nº 109/2023 subscrita pelo Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, que assim expos:

5. Apesar do arcabouço legislativo consolidado há décadas, a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que foram interpretados como afastamento da aplicação de requisitos não previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, às “subvenções para investimentos” concedidas por meio do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

6. O Presidente da República vetou os referidos dispositivos, quando sancionou parcialmente o Projeto de Lei Complementar nº 54, de 2015, conforme Mensagem Presidencial nº 276, de 7 de agosto de 2017, em face da violação ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, mas o veto foi posteriormente rejeitado pelo Congresso Nacional.

econômica, capitaneada pelo Ministro Fernando Haddad, passou a empenhar esforços para aumento da arrecadação federal para cumprimento daquilo que foi batizado por “arcabouço fiscal”, de que trata a Lei Complementar nº 200/2023.

⁴⁰ Medida provisória aprovada pelo Congresso Nacional e convertida na Lei nº 14.789/2023.

7. Ao pretender equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS a subvenções governamentais para investimento, os dispositivos promulgados causaram distorções tributárias, com impactos profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária.

8. A concessão de benefícios em caráter geral ou de forma incondicionada pelos Estados e pelo Distrito Federal, com decorrente redução das bases de cálculo de tributos federais, provoca impacto fiscal negativo na ordem de R\$ 80 bilhões (oitenta bilhões de reais) ao ano, segundo estimativa realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

9. Nesse contexto, faz-se necessário modificar a legislação tributária a fim de estabelecer adequado tratamento aos incentivos fiscais federais relacionados às subvenções para investimentos concedidas pelos entes federados.

10. Para estimular as subvenções concedidas pelos entes federados com o propósito de implantação ou expansão de empreendimento econômico, o novo modelo proposto autoriza a apuração de crédito fiscal pela pessoa jurídica subvencionada, observados determinados requisitos e procedimentos.

(HADDAD, Fernando. Exposição de Motivos nº 109/2023 da Medida Provisória nº 1.185/2023)

Conforme extrai-se dos trechos colacionados acima da exposição de motivos que levou à edição da Medida Provisória nº 1.185/2023, apesar de a criação de um novo regime jurídico que, teoricamente, destinou à efetiva desoneração da tributação federal incidente sobre as subvenções estaduais, há fortíssima nuance – tanto na exposição de motivos quanto na própria norma jurídica – relacionada a criação de requisitos (tanto ao benefício fiscal estadual, quanto ao próprio contribuinte subvencionado que deverá ter prévia “habilitação” na nova sistemática) que são de difícil cumprimento, conforme consignam os artigos 1º, *caput* e 2º, 3º e 4º, da Lei nº 14.789/2023, que contam com a seguinte redação:

Art. 1º A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que receber subvenção da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para implantar ou expandir empreendimento econômico poderá apurar crédito fiscal de subvenção para investimento, observado o disposto nesta Lei.

Art. 2º Para os fins do disposto no art. 1º desta Lei, considera-se:

I - implantação - o estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;

II - expansão - a ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;

III - crédito fiscal de subvenção para investimento - o direito creditório;

a) decorrente de implantação ou expansão do empreendimento econômico subvencionado por ente federativo;

b) concedido a título de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); e

c) passível de ressarcimento ou de compensação com tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

Art. 3º Poderá ser beneficiária do crédito fiscal de subvenção para investimento a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Art. 4º São requisitos para a concessão da habilitação à pessoa jurídica:

I - ser beneficiária de subvenção para investimento concedida por ente federativo;

II - haver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo anterior à implantação ou à expansão do empreendimento econômico; e

III - haver ato concessivo da subvenção editado pelo ente federativo que estabeleça expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico.

Parágrafo único. Transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias da apresentação do pedido de habilitação pela pessoa jurídica sem que tenha havido a manifestação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a pessoa jurídica será considerada habilitada.

A nova norma, conforme extrai-se acima, apesar de não mantido o requisito ligado a criação de conta de reserva de lucros, intensificou demasiadamente a demonstração de que o benefício fiscal ao qual se pretende utilizar para a apuração do crédito fiscal tenha sido concedido com a finalidade específica de implantação ou de expansão de determinado projeto ou empreendimento econômico destinado a finalidades específicas, como por exemplo a ampliação de capacidade produtiva e a modernização do comércio ou da produção de bens e serviços.

Encerramos, então, este capítulo do trabalho após a apresentação da última alteração legislativa da matéria aqui estudada – a Medida Provisória nº 1.185/2023 que foi convertida na Lei nº 14.789/2023 – reforçando a nossa leitura de que, em praticamente todas as fases legislativas em que a exclusão das subvenções fiscais estaduais da base impositiva do IRPJ foi tratada, o Legislador optou por incluir requisitos e condições de difícil cumprimento – muito provavelmente para ampliar a arrecadação –, sem, porém, preocupar-se com a devida profundidade sobre o aspecto primordial que reside na materialidade jurídico-constitucional da incidência do Imposto Sobre a Renda que, em nosso ver, não alcançaria aqueles valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres estaduais em decorrência da concessão das mais diversas formas e finalidades dos benefícios fiscais.

8 A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DA EXCLUSÃO DAS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

8.1 Soluções de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil

A compreensão da forma com que a Administração Pública Federal interpreta as normas fiscais brasileiras, apesar de não implicar em qualquer tipo de alteração de sua regularidade formal da sua legalidade ou mesmo constitucionalidade, é, nitidamente, uma relevante fonte de estudo e conhecimento, pois baliza a forma com que a União perseguirá o seu interesse arrecadatário⁴¹ em face dos contribuintes, tornando, assim, necessária a realização do controle da regularidade jurídica destes atos.

A propósito disso, para análise do objeto destinado ao presente tópico adotaremos a seguinte metodologia: analisaremos três soluções de consulta (SC) da COSIT-RFB, as quais foram analisadas nos seguintes “momentos” relacionados ao tema central deste estudo, (i) antes da edição da Lei Complementar nº 160/2017, (ii) após a edição da Lei Complementar nº 160/2017 e (iii) após a decisão do Superior Tribunal de Justiça do Tema Repetitivo nº 1.182. Deste modo, o objetivo central desta parte/capítulo do estudo será a avaliação da existência de alterações no posicionamento da Secretaria da Receita Federal após a ocorrência destes eventos no âmbito da legislação e da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Feitas tais considerações passamos a analisar, por ordem cronológica da edição de cada uma delas, as seguintes soluções de consulta editadas pela COSIT: 109/2017, 145/2020 e 253/2023.

8.1.1 Solução de Consulta COSIT nº 109/2017

A Solução de Consulta nº 109/2017, editada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil no dia 03/02/2017⁴², o Contribuinte Consultante informou que era beneficiário

⁴¹ Desde a edição do art. 2º, *caput*, da Lei nº 11.457/2007 e do art. 1º, II, da Portaria ME nº 284/2020, compete exclusivamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil a administração, arrecadação e interpretação das Normas Jurídicas que autorizem a cobrança dos tributos federais, nos seguintes termos:

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Art. 1º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Economia, tem por finalidade:

I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, incluídas aquelas relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidos outros fundos e entidades, na forma da legislação em vigor;

II - propor medidas de aperfeiçoamento, regulamentação e consolidação da legislação tributária federal;

⁴² Publicada no Diário Oficial da União no dia 13/02/2017, seção 1 e página 29.

de benesse fiscal concedida pelo Estado de Pernambuco concedido na forma de crédito presumido de ICMS – sem indicar, porém, a existência ou não de projeto de implantação ou expansão econômica (conclusão esta base que se baseou única e exclusivamente no relato apresentado pelo órgão de consultoria no texto que foi publicado no diário oficial da União) – e formulou perante a Administração Tributária Federal o seguinte questionamento:

“Nestas circunstâncias, a consulente tem plena consciência de que deverá submeter a parcela da reserva que distribuir à incidência do imposto de renda e da CSLL, no entanto, da leitura do art. 18, § 1º, da Lei nº 11.941/2009, assim como da redação do art. 30, § 2º, da Lei nº 12.973/2014, não fica claro qual o valor que deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ/CSLL: (i) se apenas a parcela da subvenção para investimento que tiver sido distribuída a sócios; ou (ii) se a totalidade da subvenção para investimento recebida pela empresa, ainda que parte dela permaneça registrada na conta de Reserva de Incentivos Fiscais, para futuros investimentos, capitalização ou amortização de prejuízos.”

Com base, então, nesta indagação do contribuinte-consulente, concluiu a Administração Tributária Federal que:

“Conclusão

14 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que em caso de utilização de parte das subvenções para investimento registradas em Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, apenas a parcela destinada a este fim deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

Para chegada nesta conclusão, como esperado, a análise apoiou-se, essencialmente, nos requisitos prescritos pelo art. 30, caput, da Lei nº 12.973/2014, dando especial e decisivo enfoque à necessidade de criação e realização de conta de reserva de lucro na forma, já prevista à época da sua edição, do art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976.

A propósito disso, merece destaque o fundamento adotado expressamente pela COSIT no sentido de que, com a revogação do art. 182, §1º, alínea “d” da Lei nº 6.404/1976 pelo art. 10º, caput da Lei nº 11.638/2007⁴³ e a edição do art. 2º da Lei nº 11.638/2007⁴⁴ que incluiu no

⁴³ Art. 10. Ficam revogadas as alíneas c e d do § 1o do art. 182 e o § 2º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

⁴⁴ Art. 2º A Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

“Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).”

ordenamento jurídico o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, teria ocorrido uma alteração sistêmica da matéria, haja vista que, por um lado havia sido excluída a classificação da subvenção para investimento com reserva de capital e, por outro lado, teria sido criada a possibilidade da destinação de parcela do lucro líquido decorrente de “doações ou subvenções governamentais” para reserva de incentivos fiscais. Vejamos os trechos colhidos da Solução de Consulta:

“6 Com as recentes alterações da contabilidade societária brasileira, restou derogado o § 2º do art. 38 do DL nº 1.598, de 1977. Com efeito, a alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que determinava a classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Em complemento, o art. 2º dessa Lei deu nova disciplina à matéria, ao acrescentar à Lei nº 6.404, de 1976, o art. 195-A, o qual prevê a possibilidade de destinação para a reserva de incentivos fiscais da parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos.”

A lógica adotada pela COSIT-RFB descrita acima quer nos parece que contava com algumas inconsistências jurídicas, as quais tiveram, inclusive, que ser saneadas no campo legislativo.

Isto, pois, a conclusão partiu do pressuposto de que a inserção do art. 195-A na Lei nº 6.404/76 seria suficiente para suprir o desejo fazendário de que apenas as subvenções vinculadas diretamente com projetos de criação ou expansão de atividades econômicas poderiam deixar de compor o lucro líquido tributável da pessoa jurídica.

A nosso ver, esta conclusão não poderia ter sido extraída tão somente deste dispositivo legal. Tanto é verdade que, apenas no ano de 2013 com a edição da Medida Provisória nº 627, que foi, posteriormente, convertida na Lei nº 12.973/2014, que houve a inserção efetivamente do requisitos da demonstração da sincronia do benefício fiscal e a implantação do projeto econômico, conforme disciplinado pelo art. 30, §3º, da Lei nº 12.973/2014, nos seguintes termos:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:
(...)

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Da proposição normativa acima, questionamos: como poderia a COSIT ter concluído, somente com base no art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, que apenas as subvenções destinadas a investimentos seriam passíveis de exclusão do lucro líquidos das empresas? Parece-nos que o fundamento da conclusão é incorreto, pois, apenas a norma acima reproduzida realmente disciplinou a questão, sendo certo que, caso não existisse tal dúvida quanto a interpretação das normas, não teria sequer movimentado o legislador para que tratasse de forma expressa da questão.

Apesar das conclusões fazendárias postas, salta aos olhos que, apesar de a COSIT ter consignado expressamente a necessidade do cumprimento do requisito acima pontuado – a conta de reserva de lucros, limitou-se a destacar que a Consulente “*demonstra estar ciente de que destinações diversas implicam a tributação das subvenções*”, sem, porém, tratar diretamente da necessária demonstração probatória da destinação dos recursos oriundos da subvenção fiscal estadual para a realização ou ampliação de empreendimento econômico.

Quer nos parecer, então, que este “silêncio” da Administração Pública Federal também decorreu da interpretação fazendária de que a obrigação legal da criação da conta de reserva de lucros carregaria em si própria, apenas de forma implícita – conforme interpretamos, a necessidade de segregação entre as subvenções para investimento e àquelas que não estariam diretamente vinculadas a algum tipo de projeto de implantação ou investimento que corrobore com projeto de expansão econômica.

8.1.2 Solução de Consulta COSIT nº 145/2020

A Solução de Consulta da COSIT nº 145/2020, publicada no dia 15 de dezembro de 2020, além de ter sido editada após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 160/2017, também foi fortemente marcada pelo momento de sua publicação, haja vista que ocorreu após o julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do emblemático Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492/PR, sob a relatoria originária do Ministro Og Fernandes e de relatoria para acórdão da Ministra Regina Helena Costa, ocasião em que, pela

primeira vez, àquele o colegiado da Primeira Seção da Corte havia fixado o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser submetidos à tributação da União Federal pelo IRPJ e da CSLL⁴⁵, sob pena de afrontar ao Princípio

⁴⁵ Referido julgado restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIADA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao

Republicano do *pacto federativo* firmado entre os Estados que compõem a Federação brasileira. Esta conclusão da Corte, baseou-se, essencialmente, na premissa de que a tributação federal dos créditos presumidos de ICMS reduziria o alcance e os efeitos econômicos das renúncias fiscais realizadas por cada um dos Estados na ocasião da concessão dos créditos presumidos, renúncias estas que são realizadas, no mais da vezes, com base nos seus interesses locais e regionais que necessitam de desenvolvimento econômico.

No referido julgado, apesar de o reconhecimento do direito à exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, deixou a Corte de condicionar a fruição deste direito ao cumprimento de quaisquer tipos de requisito, não se exigindo, então, sequer, o preenchimento das exigências arroladas pelo art. 30, caput, da Lei nº 12.973/2014 – a análise sistemática deste julgado, destaque-se, será objeto de análise pormenorizada no presente estudo, em tópico destinado à análise da evolução da jurisprudência do STJ.

É válido mencionar que, conforme constou expressamente na descrição fática desta Solução de Consulta, àquele órgão da Receita Federal do Brasil havia recebido tal pedido de interpretação e orientação quanto a legislação fiscal federal no dia 06/07/2018⁴⁶, sendo que a resposta, conforme dito acima, apenas foi publicada no dia 15 de dezembro de 2020 e com diversas alterações na interpretação da Administração Tributária Federal sobre o tema, estas que, inclusive, impactariam imediatamente na tributação dos contribuintes.

Assim, a nosso ver, o lapso temporal de mais de dois anos entre a formulação da consulta e a sua elaboração e publicação, não quer nos parecer que decorreu tão somente do excesso de trabalho atribuído à Administração Tributária Federal, mas também que este questionamento, em específico, foi utilizado, premeditadamente, para inaugurar novas diretrizes interpretativas do assunto e com o poder instrumental que lhe é típico de vincular todos os órgãos de fiscalização da Receita Federal do Brasil, conforme dispõe o art. 33, I, da Instrução Normativa da RFB nº 2.058/2021⁴⁷.

patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

⁴⁶ Neste sentido extrai-se da Solução de Consulta nº 145/2020: “*Em processo protocolizado em 06/07/2018, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seus procuradores, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*”

⁴⁷ Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:
I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

Postas tais considerações iniciais relativa à Solução de Consulta, reproduz-se abaixo a indagação formalizada pelo Contribuinte consulente:

8. Por fim, formula de forma objetiva os questionamentos abaixo:

A) Diante da redução do ICMS do Termo de Acordo previsto na Lei estadual nº 14.237/08, bem como dos detalhes apresentados no tópico 2.2, combinado com os dispositivos da Lei Complementar nº 160/17, sendo subvenção para investimento a redução de carga aqui demonstrada, a receita dela gerada (subvenção) deverá ser excluída do lucro fiscal (Lalur) da consulente?

B) A contabilização deve seguir o roteiro previsto no tópico 2.3 desta petição ou existe outra forma a ser indicada por esta ilustre RFB?

No caso concreto objeto da consulta, conforme relatou o órgão consultivo federal, o benefício fiscal sob questionamento havia sido concedido pelo Governo do Estado do Ceará, na forma da redução da alíquota do ICMS incidente sobre a comercialização de mercadorias e que contava com a necessidade de cumprimento da contrapartida relativa ao “*crescimento de faturamento, aumento de empregos, aumento de arrecadação, dentre outros requisitos*”.

Assim, com base nestas premissas elencadas, teria sido entendido pelo contribuinte-consulente, que se trataria de um benefício fiscal concedido na forma de subvenção para investimento, o que, por sua vez, também lhe gerariam os efeitos jurídicos desejados na base impositiva de IRPJ – qual seja, o seu direito de exclusão desta exação federal.

Assim, para resposta deste questionamento, a RFB inaugurou sua análise fixando as premissas que haveria, em sua interpretação, distinção de definição e também dos reflexos jurídicos-tributários entre aquilo que se considera subvenções para custeio – sendo aquelas que tratadas pela legislação fiscal no art. 44, IV, da Lei 4.506/1964 e, por outro lado, as subvenções para investimento – na forma que disciplina o art. 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, destacando, essencialmente, que apenas as subvenções para investimento seriam passíveis de exclusão da base impositiva do Imposto Sobre a Rendas das Pessoas Jurídicas, conforme pode sintetizar o trecho abaixo reproduzido:

16. Vê-se portanto que a legislação do imposto de renda apresenta essas duas modalidades de subvenções, que originam consequências tributárias diferenciadas: as subvenções correntes, para custeio ou operação; e as subvenções para investimento. À luz dos dispositivos transcritos, as subvenções correntes devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, elas são e sempre foram consideradas como receitas operacionais; já as subvenções para investimento podem ser excluídas, nos termos da legislação mais atual, desde que atendam aos requisitos legais, em especial, que tenham sido concedidas com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos

econômicos, e que sejam registradas em reservas de incentivos fiscais, que é a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

17. No que toca às subvenções para investimento, deve-se salientar que a mudança da forma com que elas devem ser registradas (evidenciada na alteração normativa posta pela Lei nº 12.973, de 2014, em relação ao que dispunha o DL nº 1.598, de 1977) não trouxe maiores alterações para fins tributários. Pelo contrário, o recente normativo teve o condão exatamente de adequar a legislação tributária às novas normas e critérios contábeis adotados, objetivando a manutenção dos impactos tributários antes verificados.

18 Na disciplina anterior, essas subvenções tanto poderiam compor o resultado não operacional do exercício, como, alternativamente, serem registradas diretamente no patrimônio líquido, à conta de reserva de capital, desde que observados os requisitos impostos pela legislação, situação em que tais subvenções não seriam computadas na determinação do lucro real. Pelo regramento atual, em observância ao que estipula o Pronunciamento Técnico CPC 07, as subvenções para investimento deverão sempre transitar por conta de resultado, sendo reconhecidas as receitas ao longo do período em que a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção. No entanto, respeitadas as condições, essas receitas podem, da mesma forma, ser desconsideradas na determinação do lucro real, neste caso desde que transferidas para reserva de lucros (reserva de incentivos fiscais) após a apuração do resultado do exercício.

É relevantíssimo destacar, desde logo, que, mesmo diante desta forte distinção apresentada preliminarmente pela COSIT, para a surpresa dos contribuintes, no momento da edição desta Solução de Consulta, já estava em vigor a Lei Complementar nº 160/2020, esta que, por sua vez, havia incluído o §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 com o objetivo central de unificar todos as espécies de benefícios fiscais de ICMS, justamente com a finalidade de viabilizar a exclusão de todos eles da base de cálculo do IRPJ, conforme reproduzido abaixo:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo

É preciso destacar que, por um lado, é, sim, possível admitir que a Receita Federal do Brasil tenha interpretação de que para a exclusão de toda e qualquer forma de concessão de benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ seria necessário o cumprimento dos requisitos

previstos no art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014, haja vista que o seu §4º (incluído, como dito, pela LC nº 16-/2017) teria prescrito que seria “*vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.*”.

Ou seja, mesmo que já devêssemos reconhecer a necessidade de cumprimento dos requisitos legais – à teor do verbete latim que diz *dura lex, sed lex*, houve, ainda, a legitimação, inclusive por meio de Lei Complementar, apenas dos requisitos que lá já estavam postos, sem o direito, portanto, de o Fisco Federal ampliá-los, seja por meio de Lei ordinária e, menos ainda, por atos de menor hierarquia no sistema jurídico – como são as instruções normativas ou soluções de consulta.

Ocorre que, por outro lado, não nos soa crível que a Receita Federal do Brasil, ampliando a âmbito de sua interpretação vinculada à Lei – conforme lhe é determinado pelo Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública (cf. art. 37, *caput* da CF⁴⁸), a nosso ver, tenha exigido, necessariamente, o cumprimento cumulativo da demonstração de que o benefício fiscal tenha sido concedido como forma de implantação ou expansão de projeto econômico e também que tenham dado origem à constituição de reserva de lucros da empresa beneficiária, nos termos do art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976. Entendemos, porém, que tal interpretação não soaria crível, pois, conforme dispõe de forma expressa o referido art. 30, da Lei nº 12.973/2014, no seu rol de aplicação também estariam incluídos os benefícios fiscais concedidos por meio de “*doações feitas pelo poder público*”.

Noutras palavras, é preciso destacar que, além dos benefícios concedidos com o propósito específico de implantação ou expansão de projetos, também estão submetidos ao mesmo regime jurídico instituídos pelo art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014 as doações realizadas pelo Poder Público – doações estas que, obviamente, tratam-se de benefícios fiscais outorgados sem a exigência de contrapartida direta por parte do contribuinte beneficiado, uma vez que o direito da Administração Pública em sendo indisponível, não poderia ser objeto de doação financeira deliberada pelo Chefe do Poder Executivo, por exemplo.

Neste sentido, é necessário memorar que o instituto jurídico da doação – em sendo um conceito típico da legislação privada, por sua vez, conforme incerto no art. 538, *caput*, da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)⁴⁹, deve ser compreendido por contrato de transferência de bens,

⁴⁸ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

⁴⁹ Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

patrimônio ou vantagens, sem que seja exigida contrapartidas por parte do donatário ou aquele que foi o beneficiário jurídico desta doação.

Assim, na ocasião em que a Receita Federal do Brasil, por meio da edição da Solução de Consulta ora analisada, exige expressamente que o contribuinte comprove a implantação ou expansão do projeto econômico que teria sido beneficiado pelo benefício fiscal, estaria, no mínimo, a desconsiderar a possibilidade da concessão de doações ou ao menos mudando-lhe a amplitude do conceito de doação (para exigir a contrapartida) que é, como dito, típico da ciência do direito civil.

Assim tal interpretação, pensamos, que estaria incorrendo em um vício de ilegalidade latente, uma vez que, conforme dispõem os art. 99, *caput* e 110, *caput*, ambos do Código Tributário Nacional⁵⁰, que as regulamentações da legislação vinculam-se ao âmbito delimitado pela legislação em vigor e os conceitos jurídicos postos pela legislação privada não podem ser alterados pela legislação tributária, muito menos com a finalidade arrecadatória.

Neste sentido, conforme precisamente pontuou Carlos Eduardo Makou Gasperini, apesar do caráter e da intenção pacificadora do Poder Legislativo com a edição da Lei Complementar nº 160/2017 no que tange à incidência do IRPJ sobre os benefícios fiscais estaduais, a Receita Federal do Brasil – seja pelo seu órgão consultivo ou pelas atividades de fiscalização – por diversas razões, teve relevante papel na manutenção das discussões e no aumento da litigiosidade desta matéria, haja vista que, mesmo diante da recente (à época da publicação da SC/COSIT nº 145/2020) alteração legislativa, permaneceu buscando subterfúgios para se esquivar ou pelo menos limitar o alcance da norma que foi desfavorável ao interesse arrecadatório, conforme abaixo:

Apesar de seu caráter intencionalmente “pacificador” de temas controvertidos a respeito da chamada “guerra fiscal” do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, a Lei Complementar (LC) n. 160/2017 tem suscitado dúvidas quanto aos impactos da tributação pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos incentivos e benefícios fiscais e financeiros daquele imposto estadual.

⁵⁰ Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A Receita Federal do Brasil (RFB) tem contribuído de certa maneira com esse cenário de incerteza. Nos estertores do ano de 2020, com a publicação da Solução de Consulta (SC) Cosit n. 145, de 22 de dezembro de 2020, que reformou a SC Cosit n. 11, de 9 de março de 2020, a autoridade tributária reascendeu o debate sobre as condições para que incentivos fiscais de ICMS possam ser considerados como subvenções para investimento, a fim de que sejam excluídos das bases do IRPJ e da CSLL.

(...)

Por conta disso, desde então, até a promulgação da LC n. 160/2017, a Receita Federal veio mantendo o entendimento exarado e consolidado no PN Cosit n. 112/78. É o caso, por exemplo, das Soluções de Consulta Cosit n. 188/2015 e 32/2016, nas quais se reafirmam as exigências da existência não só da intenção de subvencionar, como, também, de projeto específico pré-aprovado pelo ente subvencionador e a vinculação plena dos recursos a tal empreendimento, não sendo possível disponibilizar esses valores diretamente à empresa. Esse posicionamento, aliás, foi, posteriormente, em 14 de março de 2017, cristalizado no art. 1986, § 7º, da IN/RFB n. 1.700/2017. Em decorrência disso, manteve-se a litigiosidade tributária sobre o tema na esfera administrativa.

(...)

Como se sabe, a LC n. 160/2017, além de alterar regras para concessões de benefícios e incentivos fiscais de ICMS, modificou a legislação tributária ordinária, incluindo, especialmente, o § 4º no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, para constar que tais incentivos relacionados àquele imposto estadual seriam “considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos nesse artigo”. O § 5º do mesmo artigo, também incluído por aquela lei complementar, foi expresso ao apontar, ainda, que o § 4º deveria ser aplicado, inclusive, para os “processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”.

Inicialmente esses dispositivos, que não constavam do texto original, foram vetados pela Presidência da República, veto esse que foi derrubado pelo Congresso Nacional, passando tais alterações a valer a partir de 22.11.2017.

A referida LC n. 160/2017 não só aparentemente ampliou o espectro das possibilidades de configuração de incentivos fiscais de ICMS como subvenção para investimento, como, também, trouxe comandos de aparente aplicação retroativa, impondo dúvidas aos contribuintes sobre o alcance temporal e material das novas disposições.

(...)

Contudo, no mesmo ano de 2020, a Receita Federal, em menos de 9 (nove) meses, alterou o entendimento exposto na referida SC n. 11/2020. Em 15 de dezembro de 2020 foi publicada a SC Cosit n. 145/2020, que reforma as conclusões postas na resposta anterior e, sub-repticiamente, reinsere no ordenamento jurídico a celeuma causada pelo PN CST n. 112/78, cuja inaplicabilidade antes declarada restou agora revogada. O novo entendimento restou assim ementado:

(...)

Como se nota, por esse novo posicionamento, a RFB passa a exigir para que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS sejam considerados como subvenção de investimento que esses não só sejam registrados em conta de reserva especial de lucros, como, também, que tenham sido instituídos pelos Estados concedentes com o propósito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Para firmar tal entendimento, apegase a Administração Tributária no que vai descrito no próprio § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973, introduzido pela LC n. 160/2017, quando aponta que esses incentivos de ICMS devem ser considerados subvenção para investimento, vedando-se “a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no art. 30. Alega a RFB que uma das condições/requisitos ali postos é o que vai no caput do dispositivo, consubstanciado na necessidade de que as isenções ou reduções de impostos sejam concedidas como estímulo à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Ou seja, a LC n. 160/2017 teria apenas extirpado aqueles critérios restritivos anteriormente defendidos pela RFB, sem dispensar, contudo, que, no mínimo, a intenção do ente subvencionador seja demonstrada conjuntamente com o cumprimento dos preceitos contábeis.

De fato, a partir de uma interpretação literal e restrita ao próprio dispositivo interpretado (art. 30 da Lei n. 12.973/2014), aparentemente não há como refutar a conclusão a que chega a RFB. Até porque, a teor do art. 11, III, “c”, da LC n. 95/98, caberia aos parágrafos trazer aspectos complementares ao caput do artigo e, assim, na medida em que aqueles fazem referência a requisitos desse, deve haver uma completude de análise.

Contudo, há um equívoco nesse racional interpretativo empreendido por essa corrente, cristalizada na SC Cosit n. 145/2020, na medida em que, basicamente, interpretam a LC n. 160/2017 e as alterações por ela promovidas na Lei n. 12.973/2014 a partir da conjugação, exclusiva, do caput do art. 30 com seu § 4º, desprezando-se não só os demais parágrafos, especialmente o 5º, como, também, os outros dispositivos insertos na própria LC n. 160 e o contexto legislativo que os circunda.

Vale dizer: a mera análise gramatical entre um parágrafo e seu caput é suficiente para sustentar tal entendimento? Nos parece que não, na medida em que, nessa hipótese, não se teria por completo o interpretativo, superando-se todos os seus planos cognoscitivos.

(...)

Parece que a interpretação capitaneada pela RFB na SC Cosit n. 145/2020, quando muito, aproxima-se do segundo plano hermenêutico, fazendo-o, como se verá, de forma incompleta, na medida em que pretende extrair o significado completo do art. 30 da Lei n. 12.973/2015, com a redação que lhe deu a LC n. 160/2017, analisando, em relação ao caput, apenas um dos parágrafos introduzidos por aquela lei complementar e desprezando os demais dispositivos constantes desse veículo legislativo que modifica o texto interpretado.

A propósito disso, além do recorte inicial da análise da COSIT nesta ocasião, quanto a diferenciação entre os “tipos” de subvenção – entre investimento e custeio – o cenário do contribuinte resta ainda mais agravado pois, além da exclusão ser permitida apenas para as subvenções para investimento, dispõe a solução de consulta que tal condição (a de subvenção para custeio) apenas poderia ser atingida caso cumpridos os seguintes requisitos:

21. Extrai-se da conclusão do PN CST nº 112, de 1978, em seu item “II”, as três características que devem estar presentes para que o incentivo possa ser considerado

como subvenção para investimento: (i) intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado e; (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Note-se que, nesta passagem, a interpretação da Receita Federal do Brasil baseia-se quase que de forma direta e exclusiva no PN CST nº 112/1978 (norma jurídica não produzida pelo Poder Legislativo, logo sem a aprovação pelo Parlamento) e desconsidera completamente aquilo que dispões o art. 30, §§4º e 5º da Lei nº 12.973/2014, norma jurídica esta que, repita-se, foi inserida no sistema jurídico brasileiro por meio de processo legislativo formal e qualificado, nos termos dos art. 183, §1º, Regimento da Câmara dos Deputados⁵¹ – aprovado pela Resolução nº 17/1989. Em dissonância, então, com todas as premissas fixadas pelo órgão consultivo da Receita Federal, apontou esta Solução de Consulta que sua análise não havia desconsiderado a novel (à época de sua edição) legislação complementar – a LC nº 160/2017, sinalizando, inclusive, que *“o conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, fez com que o PN CST nº 112, de 1978, tivesse seus efeitos mitigados em relação aos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, de 1988 sinalizando”*.

Apesar disso, adotando a interpretação central restritiva, a solução de consulta reconhece que todos os benefícios de ICMS poderiam passar a ser chamados de subvenções para investimento, sendo que, apenas aqueles que cumprirem todos os requisitos legais seriam elegíveis à exclusão da base de cálculo de IRPJ, esta posição interpretativa pode ser verificada no seguinte trecho:

25. A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento aos incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS e determina que, para receberem o tratamento tributário previsto no art. 30, não poderão ser exigidos requisitos ou condições que não estejam previstos neste artigo. Ou seja, devem esses incentivos e benefícios equiparados à subvenção para investimento para fins deste dispositivo, dentre outros requisitos, terem sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como devem ser contabilmente registrados conforme determina o citado dispositivo.

⁵¹ Art. 183. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações da Câmara serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

§ 1º Os projetos de leis complementares à Constituição somente serão aprovados se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros da Câmara, observadas, na sua tramitação, as demais normas regimentais para discussão e votação.

26. Como consequência das novas disposições legais trazidas pela LC nº 160, de 2017, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, que acrescentou o §8º ao art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, nos seguintes termos:

(...)

27. Por força desta alteração implementada na IN RFB 1.700, de 2017, não se pode exigir que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a que alude o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, devam observar o prescrito pelo § 7º do art. 198 daquela IN, ainda que as disposições ali contidas não representem requisitos, mas sim características inerentes ao próprio conceito de subvenção para investimento.

(...)

28 Destaque-se, entretanto, que nem o § 8º do art. 198 da IN 1700, de 2017, nem o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastaram integralmente as exigências previstas em seus artigos, ou seja, as determinações ali dispostas continuam a ser exigíveis, inclusive para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS.

29. Por conseguinte, ainda que qualificado pelo legislador como uma subvenção para investimento, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam as demais prescrições previstas naquele artigo.

(...)

31. Constata-se que a nova realidade normativa alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela LC nº 24, de 1975. Para tanto, impõem-se que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da LC nº 160, de 2017.

32. No caso concreto apresentado pela consulente, é dado como pressuposto a sua afirmação de que há um benefício concedido pelo Estado considerado como subvenção para investimento. Dessa forma, o benefício fiscal poderá usufruir do tratamento tributário conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, desde que atenda aos requisitos previstos naquele artigo, dentre os quais chamamos especial atenção para a necessidade de que tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Não quer nos parece que, conforme conclui a RFB, o Legislador Complementar teria ansiado tão somente alterar a nomenclatura dos benefícios de ICMS para passar a “chamá-los” de subvenções para investimento, sendo certo, porém, que teria almejado, em realidade, promover tal alteração para que pudesse impactar efetivamente no tratamento fiscal tributário federal de tais benefícios, de modo a excluí-los da base de cálculo impositivo de IRPJ.

Além do mais, conforme pode-se extrair dos excertos acima reproduzidos, apesar da constatação textual pela Receita Federal da edição da LC nº 160/2017, há em verdade, forte

influência em suas conclusões do que dispõe PN nº CST nº 112/1978 e, principalmente, a IN/RFB nº 1.700 de 2017, esta última que conta com a seguinte redação (no trecho que guarda relevância com o presente estudo):

Art. 198. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

(...)

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo.

Faz-se necessário destacar que a IN/RFB nº 1.700/2017, parcialmente reproduzida acima, foi editada no dia 14/03/2017 e o art. 198, §8º, foi incluído pela IN/RFB nº 1.881/2019, a qual

editada no dia 03/04/2019. Ou seja, a cronologia destes atos normativo leva-nos à conclusão de que o texto principal da IN/RFB é pretérito à edição da LC nº 160/2017 e o seu §8º, por sua vez, é posterior, apesar disso, tais disposições não convergem integralmente com a determinação legal atualmente vigentes. Apesar dessa (in)convergência das normas, conforme mencionado acima, tais disposições regulamentares foram utilizadas, justamente, como forma de balizar a conclusão emanada pela Receita Federal do Brasil nesta Solução de Consulta.

A incongruência deste dispositivo da IN/RFB nº 1.700/2017 com as normas contidas na LC nº 160/2017 pode ser atestada por, pelo menos, três distintos motivos.

O primeiro deles: o *caput* do art. 198, apesar de indicar requisitos, afastou a inclusão da base de cálculo do IRPJ apenas para as subvenções para investimento. Ou seja, manteve sujeito à tributação as demais forma de concessão de benefícios fiscais, o que restou frontalmente superado pela edição da LC nº 160/2017.

O segundo: o §7º vedou a livre utilização dos recursos decorrentes do benefícios fiscais estaduais, exigindo, então, que todos eles sejam, necessariamente vinculados à implantação ou expansão de empreendimento econômico. No cenário deste dispositivo questionamos: deve ser demonstrada, inclusive, a destinação das doações? Se a resposta for afirmativa, não estaria ferindo o que dispõe o art. 538 do CC e os art. 99 e 110 do CTN? Pensamos que sim.

O terceiro: o §8º acima, apesar de ter reconhecido expressamente a equiparação entre todas as espécies de benefícios fiscais estaduais – nos termos da LC nº 160/2017. Ocorre, numa leitura sistemática de toda a norma, não há outra possibilidade para o enquadramento nela senão os benefícios condicionados à implantação ou expansão de empreendimento, já que até mesmo as doações precisam ser “justificadas” por meio da destinação dos recursos.

Postas todas estas considerações, a SC/COSTI RFB nº 145/2020 apresentou as seguintes conclusões:

Conclusão

36 À vista do exposto, responde-se a consulente que, a partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

37 É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

38 Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020. As eventuais alterações de entendimento expressos nesta Solução de Consulta alcançam apenas os fatos geradores que ocorrerem após a ciência do consultente, nos termos do art. 17 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Feitas todas estas considerações relativas à interpretação da Receita Federal do Brasil emanada por meio da edição da Solução de Consulta nº 145/2020 destacamos, em síntese conclusiva, duas principais questões que compreendem o objeto deste estudo. Esta manifestação da RFB, mesmo que editada após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 160/2017 não reconheceu de forma ampla a integral a equiparação dos benefícios fiscais promovida pela legislação, manteve – mesmo após o julgamento do STJ e EREsp n. 1.517.492/PR – a indicação da necessidade de demonstração da utilização dos recursos oriundos dos benefícios fiscais em criação ou expansão de empreendimento econômicos e, por fim, deixou, sumariamente, de considerar em sua análise a possibilidade de doações realizadas pelo Poder Públicos como atos financeiros que não exigem contrapartidas específicas por parte da pessoa jurídica donatária.

8.1.3 Solução de Consulta COSIT nº 253/2023

A Solução de Consulta nº 253 da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, editada no dia 25/10/2023, foi inserida no sistema jurídico brasileiro em momento bastante peculiar para o tema central desta análise acadêmica, qual seja: posteriormente ao julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça dos Recursos Especiais de n. 1945110/RS e 1987158/SC, os quais foram afetados pelo Corte para a realização do julgamento na forma repetitiva, na forma de que trata o art. 1.036 da Lei nº 13.105/2015 (CPC)⁵² e cadastrados pelo Tema nº 1.182, tendo sido essa a primeira ocasião em que a Corte debruçou-se à análise “qualificada” (pelo recurso repetitivo) desta matéria.

Além disso, é necessário destacar que a referida Solução de Consulta foi editada após a publicação da Medida Provisória nº 1.185/2023 que, além de inaugurar nova sistemática relativa à desoneração da tributação federal dos incentivos fiscais estaduais (o que nos demandará um tópico específico de análise neste trabalho), revogou expressamente o art. 30, da Lei nº 12.973/2023, normativo este que foi utilizado como suporte principal dos questionamentos postos à análise da COSIT.

⁵² Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

A despeito disso, o Contribuinte Consulente solicitou, no caso concreto, a interpretação da legislação tributária federal acerca do seguinte “cenário concreto”: empresa que dedica-se ao comércio atacadista de mercadorias em geral (sem a predominância de alimentos ou insumos agropecuários), estava, à época da solicitação da consulta, submetida à apuração do lucro real, é beneficiária de subvenção para investimento de ICMS concedida na forma de créditos presumidos e de redução de base de cálculo pelo estado da Bahia (nos termos do Decreto n. 7.779/2000), sendo que, em sua interpretação, como o referido Decreto Estadual teria tratado de projetos de expansão e de implantação, estaria diante de verdadeira subvenção para investimento o que lhe autorizaria a exclusão da base impositiva do Imposto Sobre a Renda, ocasião em que formulou, especificamente, os seguintes questionamentos:

Tendo em vista as razões de fato e de direito apresentadas acima, a Consulente requer

o pronunciamento técnico de V. Sa. quanto às seguintes questões:

- a) os incentivos fiscais oferecidos pelo Estado da Bahia, através do Decreto 7.799/2000 e aproveitados pela Consulente, podem ser considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos pela redação atual do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (após a Lei Complementar nº 160/2017) e, portanto, preenchem os requisitos necessários para que não fiquem sujeitos à tributação pelo IRPJ, desde que sejam contabilizados em conta de reserva de lucros, nos moldes previstos pelo mesmo art. 30?
- b) por decorrência, é possível afirmar que os incentivos fiscais oferecidos pelo Estado da Bahia, através do Decreto 7.799/2000 permitem o seu enquadramento como subvenção para investimentos e, portanto, preenchem os requisitos necessários para que não fiquem sujeitos à tributação pela CSLL, ou seja, desde que sejam contabilizados em conta de reserva de lucros, nos moldes previstos pela redação atual do art. 30 da Lei nº 12.973/2014?
- c) também por decorrência, é possível afirmar que os incentivos fiscais oferecidos pelo Estado da Bahia, através do Decreto 7.799/2000 permitem o seu enquadramento como subvenção para investimentos e, portanto, preenchem os requisitos necessários para que não fiquem sujeitos à tributação pelo PIS e pela COFINS, desde que sejam contabilizados em conta de reserva de lucros, nos moldes previstos pela redação atual do art. 30 da Lei nº 12.973/2014?

Antes mesmo de avançarmos para a análise da interpretação apresentada pela COSIT quanto aos questionamentos formulados, reproduz-se abaixo o normativo estadual que teria concedido o benefícios fiscais de ICMS objeto central do questionamento do contribuinte-consulente⁵³:

⁵³ Os dispositivos que já haviam sido revogados na data da consulta à legislação para elaboração do presente trabalho (13/02/2024) deixaram de ser reproduzidos.

Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), tratando-se de estabelecimento cuja receita bruta do exercício anterior seja igual ou inferior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais);

IV - 50% (cinquenta por cento), tratando-se de contribuinte cuja receita do exercício anterior seja superior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais).

§ 3º O tratamento tributário previsto neste artigo se estende às operações internas realizadas de estabelecimentos de contribuinte inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único deste decreto, destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de faturamento à fruição do benefício, ser considerado como saída para contribuinte;

§ 4º O valor das vendas de que trata o parágrafo anterior deverá ser somado ao das saídas destinadas a contribuintes do ICMS para efeito de verificação da correspondência em relação ao faturamento total prevista no caput deste artigo.

§ 5º Considera-se como valor global para efeito da correspondência mínima do faturamento, o somatório das saídas para contribuintes do ICMS ocorridas em todos os estabelecimentos da empresa localizados no Estado da Bahia, ainda que não se dediquem à atividade de comércio atacadista.

§ 6º Não será concedido o tratamento tributário de que trata este artigo para estabelecimento:

I – que funcione como centro de distribuição de mercadorias para filiais ou empresas interdependentes, salvo se o estabelecimento pertencer a empresa que possua unidade fabril em território nacional e desde que o valor das mercadorias recebidas em transferência corresponda a mais de 30% (trinta por cento) do total das entradas;

II – que não possua espaço físico para estocar mercadorias com área superior a quinhentos metros quadrados;

III - com faturamento anual inferior a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Conforme extrai-se da norma jurídica acima reproduzida, houve a concessão de benefício fiscal incondicionado pela Fazenda Pública Estadual da Bahia consistente na redução da base de cálculo do ICMS nas saídas internas promovidas por estabelecimentos contribuintes do imposto no estado com destino a estabelecimentos que também são contribuinte do imposto de produtos especificados no Anexo ao Decreto, como por exemplo: leite e produtos de laticínios, ovos, ferragens, materiais de construção, equipamentos de informática e componentes eletrônicos.

Avançando, então, propriamente, para a o estudo da análise apresentada pela RFB verificamos que o Órgão Consultivo fixou as seguintes premissas exposição de suas conclusões: (i) a revogação expressa do art. 30, da Lei nº 12.973/2014 pelo art. 15, IV, da Medida Provisória nº 1.185/2023, (ii) que o cenário posto pelo contribuinte já havia sido analisado pela COSIT pela ocasião da edição da Solução de Consulta nº 145/2020, (iii) que o julgamento da 1ª Seção do STJ nos autos do Recurso Especial n. 1.945.110/RS ainda não seria aplicável no âmbito da administração tributária federal, pois pendia de edição de Parecer formal por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – conforme exigido pelo art. 19, §9º e art. 19-A, III, ambos da Lei n. 10.522/2002 e, por fim, (iv) que pendia de decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n. 835.818/PR (Tema n. 843 da Repercussão Geral) ocasião em que decidirá sobre a *“possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal”*. Conforme se verá a seguir, tais premissas são essenciais para a presente análise pois foram adotadas quase de que de forma exclusiva como critérios definidores das conclusões fazendárias.

Fixadas, então, tais premissas pela RFB e considerando que entendeu o órgão consultivo pela vinculação da matéria questionada com àquilo que já havia sido respondido pela Solução de Consulta nº 145/2020 (cuja nossa análise está indicada no item 6.1.2. deste estudo), a COSIT solucionou os questionamentos do consultante da seguinte forma:

29. Responde-se à consulta nos seguintes termos:

29.1. As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça passam a ter efeito vinculante para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a partir da elaboração de manifestação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

29.2. As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins nos termos do art. 1º, § 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976).

29.3. As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do art. 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Para tal, deve-se observar a necessidade de que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Contudo, neste caso, não há dispositivo legal que

vincule tal exclusão ao registro das subvenções em reservas de incentivos fiscais (reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976). Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Conforme extrai-se das conclusões acima, mesmo diante de questionamento direto, objetivo e formal do contribuinte, o órgão consultivo da Receita Federal do Brasil deixou de analisar o enquadramento do benefício fiscal de ICMS recebido do Estado da Bahia (se amoldado ou não ao conceito de subvenção para investimento) sob o pretexto de que a Administração Tributária ainda não estaria vinculada a decisão tomada pelo STJ no Tema nº 1.182 pela ausência de edição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Além disso e para maior estranheza dos leitores, houve a vinculação desta consulta – repita-se formalizada em 2023 – ao que já havia concluído a COSIT no ano de 2020 pela edição da Solução de Consulta nº 145/2020, esta vinculação, por sua vez, além de não atender ao anseio do contribuinte apresentou consulta formal, mantém a interpretação da RFB que havia sido editada em um momento cujo contexto jurídico era distinto especialmente pelo julgamento do STJ do tema repetitivo nº 1.182.

Postas tais considerações anotamos que, da mesma forma em que não há manifestação formal do órgão consultivo da RFB quanto a sua interpretação do julgado repetitivo do STJ, há, quase que se forma síncrona, a edição de uma nova sistemática relacionada à desoneração dos benefícios fiscais de ICMS – criado pela Medida Provisória nº 1.185/2023 – o que causa certa insegurança do que poderá se desenvolver ao longo do tempo na interpretação da RFB desta matéria jurídica.

8.2 Acórdãos da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda

O presente ponto do estudo busca, em sua essência, analisar a evolução jurisprudencial da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – órgão da Administração Pública Federal vinculado ao Ministério da Fazenda na forma que dispõe o art. 48, *caput*, da Lei n. 11.941/2009 (unificação do conselho de contribuintes e criação

CARF) – notadamente quanto ao direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo impositivo do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Para análise e aprofundamento deste item do estudo, assim como já realizamos na análise sobre o entendimento da Receita Federal do Brasil e faremos no tópico seguinte com a jurisprudência da 1ª Seção do STJ, dividiremos o entendimento da CSRF/CARF em três principais momentos e analisaremos cada um deles para identificação das razões fáticas e jurídicas que levaram ao reconhecimento e não reconhecimento do direito à exclusão dos benefícios de ICMS da base de cálculo do IRPJ.

A propósito disso, para análise da evolução jurisprudencial do CARF adotaremos os seguintes parâmetros metodológicos e cronológicos: acórdãos proferidos pela CSRF antes da edição da Lei Complementar n. 160/17 (acórdão n. 9101-002.566), acórdão proferidos pela CSRF após a edição da Lei Complementar n. 160/17 (acórdão n. 9101-004.486) e acórdão proferidos após a decisão do STJ no Tema n. 1.182 dos recursos repetitivos (acórdão n. 9101-006.891).

Sobre a análise da jurisprudência formada pelo CARF é importante destacar que, apesar de o tema ter sofrido, ao longo dos anos, diversas alterações – jurisprudenciais e legislativas –, as decisões daquele órgão colegiado administrativo limitam-se aos fatos e fundamentos que foram apurados e indicados pela Fiscalização no ato da lavratura dos autos de infração, deste modo, em alguns casos, mesmo o julgamento tendo ocorrido em período cuja legislação tenha sido alterada, o Conselho baseia-se em fundamentos jurídicos que eram vigentes e eficazes no momento em que se refere a autuação. Fixadas, então, as premissas postas no presente item do estudo passaremos a analisar, de forma pormenorizada, cada uma das etapas do entendimento do CARF sobre a matérias objeto deste estudo.

Para a primeira fase do estudo avaliaremos os contornos postos no acórdão n. 9101-002.566, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior do CARF no dia 13/02/2017 e que foi relatado pelo Conselheiro André Mendes de Mouras, restando, na parte que nos interessa, ementado da seguinte forma:

PROGRAMAS PROBAHIA e FUNDOPEM. INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. ASPECTOS. NORMA EM TESE. AÇÕES DO SUBVENCIONADO.

Tendo em vista que no caso concreto as duas etapas de verificação dos programas ProBahia e FundoPEM foram atendidas, quais sejam, (1ª) a norma em tese, que regulamenta a concessão do benefício, estabelece regras claras que permitem averiguar se, de fato, está se consumando a implantação ou expansão do

empreendimento econômico por meio de mecanismos de controle e acompanhamento do projeto, e (2ª) as ações do ente subvencionado promoveram incrementos no ativo em montante proporcional ao valor do benefício, os valores transferidos pelo subvencionador devem ser considerados subvenção para investimento.

“(...) Observa-se que, segundo interpretação do parecer, a subvenção para investimento estaria caracterizada quando, cumulativamente, (1) os recursos a serem transferidos seriam com o objetivo de auxiliar a pessoa jurídica não sem suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimento econômicos; (2) seria exigida uma perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (3) não basta o "animus", mas também é efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos, e (4) mero registro contábil em conta própria de reserva de capital não é suficiente, por si só, para caracterizar a transferência como subvenção para investimento.

Entendo que cabem observações sobre os itens (1) e (2).

Aqui registro uma observação complementar em relação a voto apresentado na sessão anterior sobre o mesmo assunto (Acórdão nº 9101-002.335), apenas para acrescentar uma observação em relação ao item (1).

Sobre o item (1), de fato não há que se considerar que tais recursos sejam empregados para auxiliar nas despesas do ente subvencionado. Devem ser aplicados em bens ou direitos visando a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, qual seja, implantar ou expandir empreendimento econômicos. Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade.

Já em relação ao item (2), a necessidade de “perfeita sincronia” entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.

Isso porque, ao se falar na implantação de um novo investimento, naturalmente o subvencionado terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas no futuro, a partir do momento em que o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, cuja parte será objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.

Por sua vez, quanto aos demais itens (3 e 4), entendo que consagram o disposto no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977. Dispõe-se com clareza que as subvenções para investimento que podem ser excluídas na determinação do lucro real são aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, além de terem de estar contabilizadas em conta reserva de capital e feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do Contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Quando se fala em estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta a mera intenção do subvencionador. Se os recursos devem ser aplicados para estimular implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos, não basta uma mera disposição legislativa, editada pelo ente subvencionador, para que reste caracterizada a subvenção para investimento. Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização. (...)”

Conforme se extrai dos excertos reproduzidos acima, em um primeiro momento das decisões da CSRF, apesar de já haver a previsão pela necessidade de constituição de reserva de lucros, há maior relevância e enfoque por parte dos julgadores na demonstração da “sincronia” existente entre a concessão da subvenção econômica por parte do Estado e a demonstração da efetiva implantação ou da expansão do projeto econômicos por parte da pessoa jurídica que foi beneficiada.

A propósito disso, importa mencionar que, de acordo com o acórdão acima, a demonstração da chamada sincronia entre a concessão e a implantação do benefício fiscal na implantação ou na expansão do projeto econômico visa, em sua essência, evitar ou mitigar as chances de que o contribuinte utilize os recursos decorrentes dos benefícios estaduais para o pagamento de suas obrigações correntes e, ainda assim, promova a exclusão dos valores da base de cálculo de IRPJ.

Além disso, a demonstração de que o benefício fiscal gerou, efetivamente, a implantação ou a expansão do empreendimento econômico, na interpretação dos julgadores, tem a finalidade de, ao final da referida implantação, manter, ampliar ou otimizar a atividade produtiva da pessoa jurídica, o que, por sua vez será capaz de gerar novas receitas passíveis de se exigir o pagamento de IRPJ. Salta aos olhos que, nesta “fase” da jurisprudência havia pouco interesse por parte das Autoridades Fiscais (responsáveis pela lavratura das autuações que eram objeto de julgamento em última instância administrativa por parte da CSRF) e dos próprios julgadores com o efetivo cumprimento do requisito da existência e manutenção da reserva de lucros.

Realçamos este aspecto, pois, em nossa interpretação – apesar de discordarmos da necessidade de manutenção de reserva de distribuição de lucros – esta ferramenta de natureza jurídico-contábil mostra-se como uma relevante contribuição para mitigar as possibilidades de uso dos recursos oriundos dos benefícios fiscais com as despesas correntes da pessoa jurídica.

Além disso, destacamos, que, sob o nosso ponto de vista, o “desinteresse” que era demonstrado por parte dos julgadores para com o cumprimento de um dos requisitos postos na legislação não nos parece ser a estrutura de julgamento mais adequada, sob pena de “decidir” um “melhor” momento para se exigir o cumprimento de ou outro requisito, o que não é compatível com o Estado democrático de direito e, especialmente, em matéria tributária.

Para análise do entendimento da CSRF/CARF após a edição da Lei Complementar n. 160/17 utilizaremos a *ratio decidendi* exposta no acórdão n. 9101-004.486 que foi prolatado pela 1ª

Turma da CSRF do CARF no dia 05/11/2019 tendo sido relatado pela Conselheira Relatora Cristiane Silva Costa (e Conselheiro para acórdão Demetrius Nichele Macei⁵⁴) e cuja ementa restou assim formalizada:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. CEARÁ. CONFAZ.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Ceará em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

É possível extrair da ementa acima que, diferente da forma que a matéria era tratada na “primeira fase” do entendimento do CARF (vide acórdão n. 9101-002.566 acima), após a edição da LC n. 160/2017 o colegiado administrativo passou a atribuir considerável relevância aos requisitos disciplinados pelo art. 30, caput, da Lei n. 12.973/2014 – incluído o depósito do incentivo pelo Estado concedente e a criação de reserva de distribuição de lucros.

Nos cause certa estranheza essa “mudança” de interpretação, já que a exigência dos requisitos prescritos pela Lei n. 12.973/2014 só foram levados a cabo após a edição de norma complementar que teve a finalidade de reafirmar a necessária observância das exigências que já estavam dispostas no ordenamento jurídico desde de 2014 (vide §4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 – que foi incluído pelo art. 9º, da Lei Complementar n. 160/2017).

Ainda sobre este “momento” da jurisprudência do CARF, nos parece relevante destacar que, pese a previsão legal do necessário atendimento dos requisitos da Lei n. 12.973/2014, não houve qualquer tipo de discussão – ainda que vencida pela maioria – sobre a constitucionalidade da

⁵⁴ Considerando que o voto vencedor do Conselheiro Demetrius Nicheli Macei se debruçou a analisar apenas a questão relativa à indevida compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL (já que não houve divergências entre os julgadores sobre a conclusão do direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ), transcreveremos os trechos do voto vencido que conduziu a conclusão sobre a matéria de estudo deste trabalho.

exigência de tais requisitos para que os benefícios estaduais não componham a base de cálculo do IRPJ, notadamente sobre o aspecto do conceito constitucional renda.

Não desconhecemos que os julgamentos emanados do CARF têm o dever de atendimento estrito ao que dispõe as normas legais em vigor, apesar disso, não nos parece que os argumentos ou as considerações sobre este aspecto tiveram relevância suficiente para, sequer, ser tratado pelos votos ainda que, novamente, vencidos pela maioria.

Notamos, então, que nesta segunda fase da jurisprudência além de uma maior interação com os requisitos exigidos pela legislação fiscal que reconhece o direito de exclusão dos benefícios da base de cálculo do IRPJ, um distanciamento da discussão quanto a constitucionalidade da exigência formal do preenchimento de condições para a exclusão.

A terceira e última fase da jurisprudência que abordaremos neste estudo ocorre em momento posterior ao julgamento do STJ do tema repetitivo n. 1.182, utilizaremos como material de pesquisa o acórdão sob o n. 9101-006.891, prolatado pela 1ª Turma da CSRF no dia 04/04/2024, tendo sido relator o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e Conselheiro Redator Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic⁵⁵, cuja ementa encontra-se reproduzida abaixo:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua

⁵⁵ No julgamento houve o conhecimento (monocrático e colegiado) do recurso especial interposto pelo contribuinte para julgamento de duas matérias distintas, quais sejam: (i) caracterização dos benefícios fiscais recebidos pelo contribuinte recorrente como subvenções para investimento e (ii) a (im)possibilidade de aplicação simultânea de multa de ofício pela redução indevida da base de cálculo dos IRPJ/CSLL e da multa pela falta de recolhimento de estimativas mensais. Apesar da existência de duas matérias distintas, o voto vencedor analisou apenas a questão relativa às penalidades, sem, porém, alterar as considerações e conclusões do voto vencido quanto a primeira matéria. Assim, analisaremos e reproduziremos neste estudo apenas os trechos relativos ao voto vencido do Cons. Luis Tadeu Matosinho Machado.

concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Conforme se depreende do julgado acima, sob forte influência decisória do comando do STJ, a CSRF passou a “flexibilizar” o cumprimento dos requisitos prescritos pelo art. 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014 para fins de exclusão somente dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ. Por outro lado, quanto as demais espécies de benefícios fiscais, entendeu o órgão colegiado administrativo que o único requisito que deveria ser cumprido e demonstrado seria a constituição e manutenção de reserva de distribuição de lucros.

Há, então, pelo menos, duas mudanças que podem ser aferidas no entendimento da CSRF acerca do direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ, quais sejam: a primeira é que o órgão julgador administrativo deixou de “exigir” a demonstração da sincronia existente entre a concessão e a implantação dos projetos beneficiados e a segunda, pela primeira vez, houve diferença de tratamento e conclusão jurídica a depender da espécie/forma de oferta do benefício fiscal.

Apesar de tais mudanças terem ocorrido, como já dito, muito por influência da decisão do STJ, é relevante para o nosso estudo considerar que mesmo que tenha havido uma espécie de flexibilização de parte dos requisitos exigíveis à exclusão dos benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ, ainda remanesceram exigências (conta de reserva de distribuição de lucros) sem que elas tenham sido questionadas e enfrentadas sob o enfoque do conceito constitucional renda.

Além disso, em nossa visão, a criação de diferença de conclusões jurídicas a depender da forma de concessão do benefício fiscal cria uma espécie de antinomia sistêmica na medida em que se poderia concluir que, por exemplo, a redução de base de cálculo de ICMS poderia ser tida como renda, enquanto o crédito presumido não. Não nos parecer, com base em todo estudo realizado neste trabalho, que qualquer um destes fenômenos possa ser considerado renda, especialmente à luz da materialidade constituição do conceito.

Por tais razões, a despeito de nossa elevada consideração quanto aos julgamentos técnicos que são realizados pelo centenário CARF e destacando mais uma vez o conhecimento sobre a limitação de regimental⁵⁶ quanto a possibilidade de enfrentamento das matérias constitucionais,

⁵⁶ A despeito disso, o Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF n. 1.634/2023) dispõe que:

avaliamos que as conclusões jurisprudenciais distanciam-se de gerar a pacificação dos conflitos tributários relativos à matéria aqui analisada, especialmente sob o enfoque do próprio conceito daquilo que pode (ou não) estar incluído na base de cálculo de Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

8.3 A Jurisprudência da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça

O presente tópico do estudo busca analisar a movimentação histórica que pôde ser observada no entendimento jurisprudencial da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no que concerne, especificamente, ao reconhecimento do direito à exclusão das subvenções fiscais estaduais de ICMS da base impositiva do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

Assim, para a análise a aprofundamento deste tópico, assim como já adotamos no tópico do estudo que se dedicou à avaliação do entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil sobre este assunto, dividiremos a análise em três “grandes momentos” da jurisprudência pátria, os quais foram marcados por fortes alterações de entendimento e com relevantes impactos nas relações tributárias das pessoas jurídicas brasileiras.

Antes, porém, de definirmos o método da análise com a especificação de cada uma das frentes do estudo da jurisprudência do STJ, importa salientar que, apesar de o título do tópico ter como referência as decisões e o entendimento da Primeira Seção do STJ – órgão julgador fracionário compostos pela 1ª e a 2ª Turma da Corte – não nos apoiaremos apenas nos julgados prolatados pelo órgão em sua formação colegiada (a 1ª Seção), mas também em acórdãos proferidos de forma isolada pela 1ª e pela 2ª Turma, buscando, porém, sempre apresentar correlação entre elas ao longo da análise. Entretanto, asseveramos que o tópico recebeu o título relacionado ao entendimento da 1ª Seção STJ haja vista que a demonstraremos a divergência de entendimento havida na Turma e, por fim, a tentativa de uniformização na ocasião do julgamento do Tema n. 1.182 dos recursos repetitivos.

Fixadas as premissas relativas ao método do estudo, identificaremos a seguir as três “fases” da jurisprudência da 1ª Seção do STJ que serão objeto de análise neste capítulo do estudo: a primeira serão as decisões proferidas antes da edição da Lei Complementar n. 160/2017 (editada no dia 07/08/2017), a segunda será divergência de entendimentos verificada entre a 1ª e a 2ª

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Turma do STJ pela ocasião da prolação dos acórdãos no REsp n. 1.517.492/PR (Ministro Relator Og Fernandes) da 1ª Turma, REsp n. 1.603.082/SC (Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho) da 2ª Turma e EREsp n. 1.517.492/PR da 1ª Seção e a terceira e última fase será a análise do Tema Repetitivo n. 1.182.

Para elucidarmos o que chamamos de primeira fase da jurisprudência do STJ, que se compõe por decisões prolatadas antes da edição da Lei Complementar n. 160/2017, adotaremos como marco para o nosso estudo o acórdão da Segunda Turma que teve como Relator o Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial sob o n. 1.518.366/SC (julgamento ocorrido no dia 28/04/2015) e que foi ementado da seguinte forma:

RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

1. No julgamento dos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" como "receita operacional" para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "despesa" o valor pago a título de IPI e, por consequência lógica, a inclusão como "receita operacional" do crédito presumido do IPI. Mutatis mutandis, a mesma lógica é aplicável ao crédito presumido de ICMS.

3. Os valores relativos ao crédito presumido do ICMS, por serem "ressarcimentos de custos" integram a receita bruta consoante o art. 44, III, da Lei n. 4.506.54 (recuperações ou devoluções de custos).

4. A escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais", muito embora possa não significar aquisição de disponibilidade financeira quando há restrições ao uso dos créditos adquiridos, e, portanto, permite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Precedentes: REsp. n. 859.322 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.09.2010; AgRg no REsp. n. 1.266.868 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 04.04.2013.

5. Agravo regimental não provido.

Extraí-se da reprodução da ementa acima que neste período ainda embrionário da discussão no âmbito do STJ quanto ao direito à exclusão das subvenções estaduais da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, apesar de já estar em vigor a redação original do art. 30, caput, da Lei n. 12.973/2014, o enfoque principal e conclusivo do julgado se deu com base

na avaliação se o crédito presumido de ICMS poderia ser classificado uma receita operacional passíveis de incidência de IRPJ.

Assim, diante do que dispõe o art. 44, III, da Lei 4.506/1954⁵⁷, a corte concluiu que os créditos presumidos de ICMS implicam na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de recursos financeiros, de modo que restaria atraída a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Destacamos três aspectos relevantes da corrente jurisprudencial adotada naquele momento pelo STJ: não havia sequer discussão relacionada ao cumprimento das condições prescritas pelo art. 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014 (em que pese, repetimos, a norma já estivesse em vigor), a conclusão apoiava-se em comparações com outros institutos jurídicos (como crédito presumido de IPI, por exemplo) e havia baixo número de contribuintes que manejavam recursos ao STJ sobre esta matéria (já que foram localizados poucos precedentes que versaram sobre o tema) – o direito à exclusão das subvenções estaduais da base de cálculo do IRPJ.

Os aspectos destacados acima evidenciam que, em poucos anos, além das alterações no bojo do Poder Legislativo, a jurisprudência também passou por relevante alteração, passando a ter maior números de decisões, decisões mais complexas e profundas sobre a questão, ganhando, inclusive, um certo protagonismo dentre as principais causas tributárias em julgamento no país.

O que chamamos de segunda etapa da jurisprudência do STJ pode ser compreendido pela primeira relevante divergência de entendimentos entre a 1ª e a 2ª Turma do STJ quanto se trata de julgamentos relativos à exclusão de subvenções estaduais da base de cálculo do IRPJ.

Tal divergência de entendimentos, em nossa interpretação, foi inaugurada no momento em que a 1ª Turma do STJ, na ocasião do julgamento do AgInt do REsp n. 1.517.492/PR reconheceu o direito ao contribuinte de excluir os créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ mesmo após a 2ª Turma ter reconhecido o direito em sentido diverso na ocasião do julgamento do AgInt no REsp n. 1.603.082/SC, cujas ementas destes recursos encontram-se abaixo:

RECURSO FUNDADO NO NOVO CPC/15. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA 1ª TURMA.

⁵⁷ Art. 44. *Integram a receita bruta operacional:*

(...)

III - *As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;*

1. A Primeira Turma desta Corte, firmou entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, a, da CF. Precedentes: AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015 e AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2015, DJe 26/10/2015.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.517.492/PR, julgado pela 1ª Turma do STJ no dia 06/10/2016, Min. Relator Sérgio Kukina)

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. LEGALIDADE DA INCLUSÃO.

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança que busca obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS (fl. 263, e-STJ).

2. Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/5/2013).

3. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.603.082/SC, julgado pela 2ª Turma do STJ no dia 22/09/2016, Min. Rel. Herman Benjamin)

A simples leitura das emendas reproduzidas acima é capaz de demonstrar que naquele momento havia uma verdadeira divergência de interpretação jurídica entre as Turmas da 1ª Seção do STJ sobre os mesmos fatos, fundamentos e normas. Por um lado, a 1ª Turma entendia que créditos presumidos de ICMS poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, enquanto, por outro lado e de forma diametralmente oposta, a 2ª Turma entendia que tais valores percebidos à título dos benefícios estaduais poderia ser regularmente incluídos na base de cálculo do IRPJ.

Diante, então, de tal divergência e com suporte no disposto pelo art. 1.043, I, da Lei n. 13.105/15 (CPC)⁵⁸, a União Federal – Fazenda Nacional interpôs o recurso dos Embargos de Divergência

⁵⁸ Art. 1.043. É embargável o acórdão de órgão fracionário que:

I - em recurso extraordinário ou em recurso especial, divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo os acórdãos, embargado e paradigma, de mérito;

nos autos do REsp n. 1.517.492/PR (já que foi o último processo a ser julgado), visando unificar o entendimento no âmbito da 1ª Seção do STJ e requerendo que aquele órgão aplicasse o entendimento mais restritivo que era capitaneado pela 2ª Turma da Corte, recurso este que foi admitido por decisão monocrática proferida pelo Ministro Og Fernandes no dia 04/11/2016.

Em Sessão de Julgamentos realizada no dia 08/11/2017, a 1ª Seção do STJ negou provimento aos Embargos de Divergência interpostos pela Fazenda Nacional para reconhecer que eventual incidência do IRPJ (o que não foi admitido) sobre créditos presumidos de ICMS feriria o *pacto federativo* existente entre os Estados que compõe a Federação já que implicaria a ingerência da União sobre as “decisões” administrativas e tributárias dos Estados por meio da redução dos impactos financeiros positivos desejáveis com a concessão de um benefícios fiscais de ICMS, o julgamento destes recurso restou ementado da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

(REsp n. 1.517.492/PR, julgado pela 1ª Seção do STJ no dia 08/11/2017, Min. Rel. Og Fernandes e Min. p/ Acórdão Regina Helena Costa).

A aplicação pelas empresas do precedente da 1ª Seção acima, em nossa interpretação levou à necessidade de um novo julgamento pelo colegiado, agora de forma repetitiva e o que será avaliado na terceira etapa da jurisprudência da Corte.

Considerando que a Corte havia concluído, em síntese, que era irregular a incidência do IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS, os contribuintes passaram a promover um certo tipo de

alargamento do precedente para que a conclusão que lhes havia sido favorável também pudesse ser utilizada na ocasião do recebimento de outras formas de incentivos fiscais – como a redução de base de cálculo, redução de alíquota e diferimento.

Diante, então, deste cenário, no dia 07/03/2023 a 1ª Seção do STJ afetou para julgamento sob o rito dos repetitivos (na forma disposta pelos art. 1.036 e 1.037, do CPC⁵⁹ e art. 257-C do Regimento Interno do STJ - RISTJ⁶⁰) os Recursos Especiais n. 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, cuja controvérsia que seria dirimida restou disposta da seguinte forma na ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. PROPOSTA DE AFETAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO ICMS, – TAIS COMO REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, REDUÇÃO DE ALÍQUOTA, ISENÇÃO, IMUNIDADE, DIFERIMENTO, ENTRE OUTROS – DABASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXTENSÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO ERESP 1.517.492/PR.

1. Delimitação da controvérsia: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

2. Recurso especial afetado ao rito do art. 1.036 e seguintes CPC/2015 e art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24, de 28/09/2016.
(ProAfR no REsp n. 1.945.110/RS, julgada no dia 07/03/2023, Min. Relator Benedito Gonçalves)

⁵⁹ Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça. Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:

I - identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento;

II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

III - poderá requisitar aos presidentes ou aos vice-presidentes dos tribunais de justiça ou dos tribunais regionais federais a remessa de um recurso representativo da controvérsia.

⁶⁰ Art. 257-C. Findo o prazo de que trata o art. 257-A deste Regimento, o sistema contabilizará as manifestações e lançará, de forma automatizada, na plataforma eletrônica, soma com o resultado da deliberação colegiada sobre a afetação do processo à sistemática dos recursos repetitivos ou a admissão do incidente de assunção de competência.

Parágrafo único. Será afetado para julgamento pela sistemática dos recursos repetitivos ou admitido o incidente de assunção de competência à Corte Especial ou à Seção o processo que contar com o voto da maioria simples dos Ministros.

Conforme se nota, diante da extensão pretendida pelos contribuintes, o STJ propôs a analisar a possibilidade de emprego do que decidido pela Corte no EREsp n. 1.517.492/PR para os benefícios fiscais que são diferentes do crédito presumido de ICMS. Ou seja, análise avaliaria se a inclusão de outras formas de benefícios fiscais estaduais também iria ferir o pacto federativo fixado pela Constituição Federal entre os Estados que compõe a Federação e a União.

Após a afetação dos recursos paradigmáticos, em sessão plenária da 1ª Seção do STJ realizada no dia 26/04/2023 houve o julgamento dos recursos que formavam o Tema n. 1.182, ocasião em que restaram fixadas as seguintes teses jurídicas:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Extrai-se das teses reproduzidas acima que, no entendimento mais recente da 1ª Seção do STJ, apenas os créditos presumidos de ICMS podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ sem a efetiva demonstração do cumprimento dos requisitos legais prescritos no art. 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014, enquanto, por outro lado, as demais espécies de benefícios fiscais estaduais de ICMS também poderiam ser excluídos da base impositiva do IRPJ por meio da demonstração do cumprimento dos requisitos legais mencionados acima.

Sobre o direito condicionado de exclusão das demais formas de benefícios fiscais (excetuados os crédito presumidos) da base de cálculo do IRPJ, em nossa avaliação, a decisão da Corte teria deixado de analisar o conceito constitucional (em que pese conhecermos que seria uma matéria afeta à competência do STJ) renda, especialmente sobre o enfoque da inexistência de ingresso financeira e de disponibilidade jurídica e econômica de valores mediante o recebimento de incentivos fiscais que resultam na redução ou o não pagamento do tributo estadual.

Finalizada a análise sobre a jurisprudência do STJ, neste tópico reputamos ser relevante pontuar dois aspectos que são capazes de impactar nas conclusões aqui apresentadas.

A primeira delas é a de que, apesar de toda orientação dada pelo entendimento da Corte ter sido balizada pelo que dispõe o art. 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014, referido dispositivo foi, recentemente, revogado pelo art. 21, IV, da Lei n. 14.789/2014. Tal revogação, porém, em nossa avaliação não teria o condão de revogar o especificamente os §§4º e 5º, do art. 30, da Lei n. 12.973/2013 (incluídos pela Lei Complementar n. 160/2017) e também o próprio art. 10, da Lei Complementar n. 160 de 2017. A inviabilidade da revogação destes artigos pela Lei n. 14.789 de 2024 avaliamos que decorre apenas da hierarquia das normas, sendo inviável a revogação de uma disposição complementar por lei de natureza ordinária.

Este cenário, então, nos parece que pode passar a gerar certa insegurança jurídica, já que não nos é tão evidente o exato regime jurídico em que estão submetidas as empresas após a edição da Medida Provisória n. 1.185/2023 (que foi convertida na Lei n. 14.789/2024), se o regime da demonstração dos requisitos prescritos pelo revogado art. 30 ou o regime do novo “crédito fiscal” calculado sobre os valores pagos de IRPJ sobre os incentivos fiscais na sistemática que foi inaugurada pela novel legislação.

Apesar desta nossa dúvida aqui posta, não foram identificadas, até o presente momento, qualquer tipo de discussão relacionada a este problema, sendo certo que, no futuro, esta temática deverá retomar às sessões de julgamentos dos tribunais locais e das Cortes Superiores.

A segunda “preocupação” refere-se à pendência de análise conclusiva pelo Supremo Tribunal Federal desta questão. A propósito disso, apesar de não ser objeto direto de análise deste tópico e não tratar exatamente de IRPJ, é necessário destacar que, mesmo que a questão relativa ao IRPJ “pareça” estar resolvida no STJ, ainda pende de julgamento no Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário n. 835.818/PR, com repercussão geral já reconhecida e que passou a ser conduzido pelo Tema n. 843. Referido tema, de acordo com o seu acórdão de

reconhecimento de repercussão geral lavrado no dia 27/08/2015 fixou a seguinte controvérsia a ser analisada: *“recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, § 6º, e 195, I, b, da Constituição Federal, a possibilidade de excluir da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS os valores referentes a créditos presumidos do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.”*.

Conforme dito, apesar de o Tema n. 843 do STF não tratar exatamente sobre a base de cálculo do IRPJ – que é o tributo objeto central de análise neste estudo – eventual conclusão que determine a exclusão dos créditos presumidos de ICMS daquela base impositiva poderia, no futuro, se utilizada como fundamento para uma nova fase de discussão sobre a possibilidade de inclusão ou exclusão destes benefícios estaduais da base de cálculo do IRPJ.

Não se desconhece que o STF, pela ocasião do julgamento da existência de repercussão geral do Tema n. 957 (RE n. 1.052.277/SC – Min. Rel. Dias Toffoli) – *“a controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, tendo em vista sua natureza infraconstitucional”* – concluiu que a matéria não alcançaria a condição constitucional mínima para o reconhecimento da repercussão geral. Apesar disso, destacamos a pendência de julgamento do Tema n. 843, que em nossa análise poderia gerar algum tipo de influência sobre a conclusão da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ.

9. FORMAS DE CONTABILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

Conforme foi decidido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 606.107/RS (com repercussão geral reconhecida - Tema nº 283⁶¹), sob relatoria da Ministra Rosa Weber *“(…) ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário (…)*”.

⁶¹ Recurso extraordinário em que discute, à luz dos artigos 149, § 2º, I; 150, § 6º; 155, § 2º, X, a; e 195, caput, I, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da exigência de que o valor correspondente às transferências de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pela empresa contribuinte seja integrado à base de cálculo das contribuições Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não-cumulativas.

Ou seja, reconheceu a Corte Suprema que os fenômenos jurídico-tributários não se submetem aos “acontecimentos contábeis” que são registrados pelas empresas. Apesar disso, não é possível (e tampouco desejável) que seja desconsiderada a ciência contábil como um dos meios acadêmicos para a compreensão plena dos efeitos (práticos e jurídicos) dos benefícios fiscais no andamento e na tributação federal das pessoas jurídicas.

Diante disso, o presente tópico deste estudo busca, em sua essência, avaliar a adequada forma de contabilização dos benefícios fiscais estaduais pelas empresas como forma de compreender os efeitos da contabilização no nascimento (ou não) de obrigações jurídico-tributárias especialmente da incidência do imposto sobre a renda. Assim, o recorte metodológico que será adotado neste tópico a avaliação completa dos reflexos causados pela contabilização dos incentivos fiscais na forma que preceitua o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 7. Não pretendemos com este tópico avançar sobre a nobre área de conhecimento afeta à ciências contábeis, mas somente utilizar tais estudos como fonte de compreensão dos fenômenos jurídicos da incidência do IRPJ.

9.1 A Contabilização dos Benefícios Fiscais à Luz do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 07

Adotamos o CPC 07 como parâmetro para o presente estudo das formas de contabilização dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, haja vista que, conforme delimitação de seu próprio alcance ele se presta a “*ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental.*”⁶².

A identificação precisa do seu alcance conceitual, invariavelmente, leva ao questionamento do que se enquadraria no âmbito do conceito de subvenção governamental e também das outras

⁶² A definição deste alcance, por sua vez, afasta a aplicação do referido CPC ao seguintes enfoques:

“2. Este Pronunciamento não trata:

- (a) dos problemas decorrentes da contabilização de subvenção governamental em demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante ou em informação suplementar de natureza semelhante;
- (b) da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.;
- (c) da participação do governo no capital da entidade;
- (d) de subvenção governamental tratada pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola.”.

formas de subvenção governamental, sendo que o referido CPC indica as seguintes concepções teóricas:

3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

Governo refere-se a Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

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

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos.

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.

Empréstimo subsidiado é aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado. Subsídio em empréstimo é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou o ônus praticado.

Atualização monetária é o reconhecimento de ajuste no valor de ativo e passivo da entidade com base em índice de inflação.

Juro é a remuneração auferida ou incorrida por recurso aplicado ou captado pela entidade. Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Alterada pela Revisão CPC 03)

4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.
5. O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a elaboração das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência durante o período coberto pelas demonstrações. Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.
6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

Conforme se verifica na reprodução acima, estão sujeitos à contabilização na forma que é predeterminada pelo CPC 07 as subvenções e as assistências de natureza governamentais, sendo que, na prática, tais figuras contábeis são representadas pelas mais diversas formas de concessão de incentivos fiscais estaduais de ICMS.

A diferença mais sensível entre as subvenções e as assistências governamentais é a de que na primeira exige, no passado ou no futuro, a demonstração do cumprimento de condições previamente estabelecidas pelo ente concedente ao contribuinte beneficiada e, por outro lado, as assistências governamentais tem caráter mais brando, na medida em que são compreendidas por benefícios fiscais concedidos sem a exigência de contrapartidas específicas por parte do agente que é beneficiado, como por exemplo ocorre com as doações.

Em apertada síntese, então, as subvenções governamentais exigem contraprestações específicas por parte do agente que é beneficiado (como, por exemplo, a criação/manutenção de empregos, investimento no Estado concedente ou a ampliação do polo industrial), já as assistências governamentais são compreendidas pelo benefícios fiscais que são concedidos sem a exigência de contraprestação específica por parte daquele que recebe o benefício, como por exemplo a concessão de crédito presumido de ICMS para todos com contribuintes que abatem e dão saídas de aves no estado do Paraná – conforme prescrito pelo item nº 13 do Anexo VII do Decreto nº 7.871/2017⁶³.

⁶³ Nas saídas de CARNE e produtos comestíveis resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino ou ovino, frescos, resfriados, congelados, salgados, secos, temperados ou defumados para conservação, e seus industrializados, mesmo que enlatados ou cozidos, promovidas por estabelecimento abatedor que efetue ou encomende o abate neste Estado, ou que realize a desossa de carne recebida de outros estabelecimentos, ou por indústrias de transformação ou processadores de carnes, em operação interna ou interestadual, em montante equivalente ao que resultar da aplicação do percentual de 7% (sete por cento) sobre o valor dessas saídas, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

Os Autores Francisco Batista dos Santos Neto, João Pedro Moura Magalhães, Jackeline Lucas Souza e Paulo Henrique Nobre Parente, em recente artigo que buscou demonstrar o diferenciais das subvenções e da assistência governamental pontuaram os seguintes aspectos contábeis que envolvem tais institutos:

Diante do exposto, os subsídios devem ser revertidos em prol da sociedade. As empresas favorecidas devem entregar benefícios à região e à economia local, além de prestar contas junto ao poder público e demais stakeholders, a partir da evidenciação de suas operações em relatórios contábeis (Saac & Rezende, 2019). No Brasil, tais procedimentos são regulamentados pelo CPC 07 R1 (2010), devendo ser aplicada a contabilização e a divulgação de SAG.

O CPC 07 R1 (2010, p. 2) define assistência governamental como uma “ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos”, enquanto que a subvenção governamental é definida como “assistência governamental geralmente na forma de contribuição pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”.

A SAG deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado do exercício (DRE), justificada pelos argumentos de que: (i) é recebida de fontes não acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade; (ii) raramente é gratuita e a entidade ganha efetivamente essa receita, desde que cumpra as regras das SAG e determinadas obrigações; e (iii) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado do exercício (DRE), a SAG é uma extensão da política fiscal. Após transitar pelo resultado do exercício, a SAG poderá, a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados, ocorrer o crédito em reserva própria, como acúmulo de incentivos fiscais (CPC 07 R1, 2010).

No que se refere aos itens que devem ser divulgados nas demonstrações contábeis, conforme o CPC 07 (2008), as empresas deveriam divulgar, no mínimo, as seguintes informações: (a) a política contábil e os métodos de apresentação adotados para as SAG; (b) a natureza e a extensão reconhecidas das SAG, bem como a indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado; (c) condições a serem regularmente satisfeitas ligadas à SAG que tenha sido reconhecida; (d) descumprimento de condições relativas à SAG ou existência de outras contingências; (e) o prazo em que a SAG permanecerá na entidade; (f) eventuais SAG a reconhecer contabilmente, após cumpridas as condições contratuais; (g) premissas utilizadas para o cálculo do valor justo; e (h) informações relativas às parcelas aplicadas em fundos de investimentos regionais e às reduções ou isenções de tributos em áreas incentivadas. Com as alterações inseridas pelo CPC 07 –R1 (2010), o quantitativo de itens que devem ser divulgados pelas empresas foi reduzido, disciplinando que apenas as informações apontadas nos itens (a), (b) e (c) devem ser divulgadas.

(NETO, Francisco Batista dos Santos. SOUZA, Jackeline Lucas. MAGALHÃES, João Pedro Moura. PARENTE, Paulo Henrique Nobre. 2023. P. 4)

Por consequência, então, desta sensível diferença teórica na concessão de subvenções e de assistências governamentais, passaremos à analisa-las (especificamente quanto as suas formas de contabilização) de forma segregada e individualizada.

9.1.1. A Contabilização das Subvenções Governamentais

Conforme prescrito, especificamente, pelos itens 29, 30 e 31 do CPC 07 há uma questão essencial na forma de demonstração contábil das subvenções governamentais, qual seja: a efetiva e nítida demonstração de *quantum* apurado à título do incentivo fiscal concedido, de modo o seu registro contábil torne possível a identificação precisa e específica do impacto de tal benesse governamental na apuração tributária do beneficiário. Vejamos:

Apresentação da subvenção na demonstração do resultado

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como “outras receitas”, quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente

Conforme extrai-se da norma reproduzida acima, admite e determina a ciência contábil que as subvenções governamentais sejam apuradas e contabilizadas, essencialmente, de duas maneiras distintas, quais sejam: (i) o reconhecimento da despesa total (“cheia”) de ICMS decorrente da incidência tributária sobre o valor da operação de circulação de mercadoria sem qualquer tipo de beneficiamento econômico-financeiro e, concomitantemente, o lançamento da receita contábil de ICMS que decorre diretamente do benefício fiscal contabilizado, de modo que, no “resultado” contábil, transite apenas aquilo que deverá ser efetivamente desembolsado pela empresa para o pagamento do imposto estadual (a despesa de ICMS cheia e reduzida da receita

do incentivo fiscal estadual) ou (ii) o reconhecimento da despesa tributária já descontada da parte diminuída pelo incentivo fiscal (na língua inglesa é muito comum que esta forma de contabilização seja chamada pelo “*net*” que, em tradução literal, significa “líquido”), de modo que tanto a demonstração fiscal quanto o resultado apresentem apenas aquilo que será pago pelo contribuinte. Tais conclusões são reveladas de forma ainda mais clara no conteúdo colhido dos itens 38D e 38E do CPC 07, os quais assim pontuam:

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

Apesar da existência destas duas “formas” de demonstração das subvenções, pontua de forma enfática o CPC 07 que, em ambos os casos, “*é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item*”, como forma, inclusive, se subsidiar, por exemplo, o investidor a verificar qual a índice de incentivo fiscal a que está submetida àquela instituição e também o real motivo pelo qual eventual despesa tributária esteja, naquele momento, reduzida. Dizemos “naquele momento”, pois, os incentivos fiscais podem não ter caráter definitivo, de modo que, as despesas tributárias podem ser alteradas ao longo do tempo diante do aumento ou redução dos incentivos fiscais que são concedidos pelos entes tributantes.

Assim, é essencial que contabilidade demonstre de forma pormenorizada as razões pelas quais as despesas tributárias foram reduzidas, identificando a origem do benefício fiscal e, principalmente, qual a parcela de redução das despesas tributárias oriundas do incentivo⁶⁴.

⁶⁴ Neste sentido pontua o Auditor-Fiscal da Receita Federal Doutor Mateus Alexandre Costas dos Santos que:

“(...) Nesse sentido, é importante salientar que os requisitos contábeis previstos no CPC 07 possuem pouca relevância para a aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que, naturalmente, não são capazes de definir o tratamento tributário correspondente, tampouco, por si sós, repercutir efeitos tributários. Quando muito, tais requisitos podem ser subsidiários em alguns casos.

Outrossim, vale salientar que a interpretação do CPC 07 deve ser sistemática, à luz do objetivo do relatório contábil-financeiro, respeitando as definições dos elementos patrimoniais e de desempenho, de modo que as informações a serem geradas sejam relevantes e representem fidedignamente a realidade econômica das entidades.

Em síntese, as regras do CPC 07 estabelecem que ingressos de benefícios econômicos decorrentes de subvenções e demais assistências governamentais sejam reconhecidos, mensurados e divulgados de maneira especial, de modo a não se confundirem com o desempenho decorrente das atividades próprias da entidade, naturalmente, sempre seguindo a essência econômica. Isso é necessário para que os

Diante disso, com base na delimitação metodológica posta pelo CPC 07 fica evidenciado que, nos casos em que há concessão de subvenção governamental, a pessoa jurídica beneficiada deve, necessariamente, demonstrar e registrar a “receita contábil” decorrente da aplicação do benefício às suas operações empresariais. Ou seja, ainda que seja questionada a juridicidade da tributação incidente sobre os benefícios fiscais de ICMS, é fato que, no caso das subvenções, a receita contábil decorrente delas deverá estar demonstrado nos registros contábeis.

Em que pese o estudo deste capítulo dedica-se à análise contábil dos registros das subvenções governamentais, faz-se necessário destacar que a alteração promovida pelo CPC 07 foi precedida de alteração legislativa da matéria. Com a publicação da Lei nº 11.638/2007 foi revogada a alínea “d”, do §1º, do art. 182, da Lei nº 6.404/1976, esta que determinava que fosse registrado como reservar de capital as doações e as subvenções para investimento. Referida norma assim dispunha (antes de sua revogação):

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

A mesma Lei que revogou a norma acima, ainda, incluiu na Lei nº 6.404/1976 o art. 195-A, este que, em apertada síntese, passou a autorizar que a Assembleia Geral das Sociedades Anônimas passasse a destinar parte do lucro líquido decorrente das subvenções ou das doações governamentais para conta de reserva de incentivos fiscais, regra que assim dispõe:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

usuários das demonstrações contábeis disponham de informações que lhes permitam avaliar, comparativamente entre períodos e entre entidades, a efetividade daquele desempenho. (...)”
(SANTOS, 2023).

Por consequência, então, destas alterações legislativas, as quais, inclusive, foram incorporadas pelo regramento contábil, conforme já exposto, também concluiu Daniel Piga Vagerri que:

Verifica-se, portanto, nas hipóteses em que as subvenções governamentais tratem de redução tributária, as normas contábeis brasileiras, as quais estão em convergência com o regramento internacional, estabelecem a necessidade de registro do tributo integralmente no resultado e, de maneira concomitante, a correspondente parcela da subvenção.
(Vagetti, 2023).

Para a presente análise, então, destacamos que o ponto central da contabilização das subvenções fiscais estaduais é a necessidade – sejam em termo legais, quanto contábeis – de identificação e “trânsito” pela contabilidade das movimentações positivas decorrentes dos benefícios fiscais. Deste modo assinalamos que, independentemente da conclusão de que o valor total o aquele que foi reduzido devem integrar a base de cálculo do IRPJ, é certo que neste método de registro contábil o quantum apurado á título do benefício fiscal é verdadeiramente evidenciado.

9.1.2. A Contabilização das Assistências Governamentais

Conforme detalhado acima, firmou o CPC 07 a premissa contábil de que todos os benefícios fiscais estaduais compreendidos como subvenções governamentais – repisa-se, sendo àqueles que possuem contrapartidas por parte das empresas que são beneficiadas – devem ser registrados pelas empresas de modo que possibilite a verificação dos valores apurados á título dos benefícios fiscais de ICMS.

Com base então nesta delimitação teórica – a qual, inclusive, constou de forma expressa no bojo do alcance do CPC 07 – os benefícios que são concedidos de forma indistinta entre todas as empresas que preenchem certos requisitos objetivos (como, por exemplo, dar saída de carne) não estariam, necessariamente, submetidos à forma de contabilização delimitada por esta norma contábil, conforme também concluiu Daniel Piga Vagerri:

A partir dessa definição contábil, seria possível sustentar que os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS tidos por "gerais", como por exemplo a redução da base de cálculo, o diferimento ou até mesmo o crédito presumido (benefícios estes que, atualmente, são os principais pontos de tensão nas discussões relacionadas à equiparação tributária ou não das subvenções para custeio às subvenções para investimento), não seriam, sob a perspectiva contábil, subvenção. Isso porque, conforme restará demonstrado nos cálculos apresentados na sequência, a razoável, ou até mesmo adequada, quantificação dos valores destes benefícios não é tão evidente como se faz querer crer aqueles que pretendem equiparar, do ponto de vista

tributário, irrestritamente todos os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS à uma subvenção para investimento.

Deste modo, no caso do recebimento de assistências governamentais, as quais podem ser amoldadas ao conceito jurídico de subvenção para investimento, a sociedade empresária no teria o dever de demonstrar contabilmente o exato valor decorrente do benefício fiscal.

Isto ocorre, pois, diferente das subvenções governamentais, não há imposição ou a limitação por parte do CPC 07 que determine que a empresa registre o valor total da despesa tributária e, após, a receita tributária, de modo que é possível registrar apenas o valor que efetivamente será desembolsado para o pagamento/compensação do imposto.

Esta conclusão extraída da ciência contábil nos dá suporte para a análise jurídica no sentido de a ausência de demonstração do proveito econômico reforça a conclusão de que os benefícios de ICMS não podem ser submetidos à incidência do IRPJ por não constituir um verdadeiro acréscimo patrimonial da pessoa jurídica.

Para reforçar nosso ponto de vista indagamos: há algum acréscimo patrimonial típico da pessoa jurídica que não haja imposição de seu registro contábil? Por exemplo, a realização de venda à vista, a liquidação de um investimento de aplicação variável ou a venda de um imóvel com ganho de capital?

Como se nota, as figuras dispostas acima são verdadeiros acréscimos patrimoniais passíveis de atraís a incidência do IRPJ. Isto, porém, não ocorre nem mesmo no espectro contábil com a assistência governamental em que não há o dever de se registrar o efetivo benefício obtido com ela.

Encerramos, assim, o presente item do estudo com a conclusão de que, no caso da assistência governamental, o seu registro contábil corrobora com a conclusão de que os valores decorrentes dela não devem estar sujeitos à cobrança do IRPJ, independentemente do cumprimento de requisitos postos na legislação federal.

10. Conclusões

Buscamos com o presente estudo demonstrar as razões pelas quais entendemos que ocorrem no Brasil as concessões das subvenções para investimento/benefícios fiscais, as formas que elas podem e que, via de regra, são concedidas, a conformação jurídica das normas concessivas dos benefícios fiscais estaduais, a materialidade da incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a evolução normativa do direito à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de

cálculo do IRPJ – desde a sua primeira apresentação no ano de 1932 até a recém editada Lei n. 14.789/2024, as mudanças verificadas no entendimento da Receita Federal do Brasil, do CARF e do STJ quanto ao tema e, por fim, o impacto decorrente da forma de contabilização dos benefícios fiscais para a compreensão de seu enquadramento ou não ao chamado conceito constitucional renda.

Após a conclusão destes estudos pudemos verificar, em um primeiro plano que, apesar deste tema já ter percorrido longos anos de discussão no âmbito da legislação, da jurisprudência e no impacto nas relações tributárias entre o Fisco Federal e os contribuintes, a questão não parece estar próxima de uma “resolução” que atinja algum nível de pacificação social, haja vista que, por um lado o Fisco permanece com a sua característica relutante sobre a cobrança de imposto sobre as renúncias fiscais estaduais e distritais, enquanto os contribuintes permanecem interpretando que a limitação ao direito de exclusão deve ser considerada inconstitucional. A “resistência” do Fisco Federal resta evidenciada pelas sucessivas soluções de consulta elaboradas pela Receita Federal do Brasil que todas as vezes reiteram a necessidade de observância aos requisitos legais como a única forma de atingimento do direito à exclusão da base de cálculo do IRPJ.

No âmbito da jurisprudência administrativa e judicial, apesar de a discussão já ter passado por diversas fases e etapas – guardadas as peculiaridades de cada um destes momentos – chamamos a atenção para o fato de que muito pouco se discutiu sobre a constitucionalidade da imposição de requisitos por meio da legislação federal para que o contribuinte possa excluir os valores que decorrem dos benefícios fiscais estaduais da base de cálculo do IRPJ.

Em nossa visão, que é fruto do estudo desenvolvido neste trabalho, antes mesmo da verificação do cumprimento de eventuais requisitos postos na legislação federal, o direito de os benefícios fiscais estaduais não serem incluídos na base de cálculo do IRPJ decorre da necessária análise do enquadramento destes valores ao conceito constitucional renda.

Nesta perspectiva, a redução da carga tributária estadual ordinária – que ocorre por força da concessão de um benefício fiscal específico – não poderia se amoldar ao dito conceito renda, já que não representa, imediata e necessariamente, a disponibilização de riqueza para a pessoa jurídica beneficiada por diversas razões, sendo que o aspecto mais relevante “por trás” dos benefícios fiscais estaduais é a redução do custo do bem ou do e serviços que é incentivado.

Apesar desta problemática de ordem constitucional que balizou o nosso estudo, não notamos, infelizmente, a presença desta discussão no âmbito dos julgados analisados, especialmente, no Poder Judiciário – órgão que teria competência para afastamento de tal inconstitucionalidade.

Por fim, a despeito de não estar diretamente ligado ao nosso tema central de estudo, não seria razoável deixar de destacar que a nova sistemática que envolve a concessão dos créditos fiscais (matéria regulada pela recém editada Lei n. 14.789/2024), além de, na nossa visão, dificultar ainda não o acesso ao direito de exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ, deixou, mais uma vez, à margem a discussão sobre a constitucionalidade da imposição de requisitos para a exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base impositiva do imposto federal.

Concluimos, assim, o presente estudo com a intenção de mostrar um amplo panorama que recobre o tema central do estudo, apresentando as nossas críticas sobre as interpretações mais recentes sobre as normas postas e sobre a novel legislação, buscando contribuir as futuras discussões sobre a matéria, almejando que a constitucionalidade “dos requisitos legais” seja analisada com maior profundidade pelos órgãos julgadores.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- RIBEIRO, Darcy. O Povo Brasileiro. A Formação e o Sentido do Brasil. São Paulo, Editora Companhia das Letras, 2ª Edição, 1995.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 28ª Edição, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 37ª Edição, 2016.
- FONROUGE, C. M. Giuliani. Conceitos de Direito Tributário, tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Grecco, São Paulo: Lael, 1973.
- SOUZA, Rubens Gomes de. Pareceres – 1: Imposto de Renda. Ed. Póstuma. São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1975.
- LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Noeses, 1ª Edição, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 7ª Edição, 2017.
- KELSEN, Hans. [Tradução João Baptista Machado]. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Editora Martins Fontes, 6ª Edição, 1998.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário, Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2012.
- HADDAD, Fernando. Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda da Medida Provisória nº 1.185/2023.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Editora Malheiros, 6ª Edição, 8ª Tiragem, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. ICMS – Incorporação ao Ativo – Empresa que loca ou oferece em leasing seus produtos – Descabimento do ICMS. Revista de Direito Tributário no 52, abril-junho/1990.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo/SP, 2018.
- GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Subvenções para Investimento e os Incentivos de ICMS:

uma Análise da SC Cosit n. 145/2020 e da LC n. 160/2017. Revista Direito Tributário Atual nº 48. ano 39. p. 109-133. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021.

GUEDES, Paulo Roberto Nunes. Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. 2020. Versão 1.02 (publicação em 10/11/2020).

SANTOS, Mateus Alexandre Costas dos. A Contabilização das Isenção do ICMS e o artigo 30 da Lei nº 12.973. Consultor Jurídico (CONJUR). Artigo publicado eletronicamente no dia 08/07/2023.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

RAMALHO, Dimas. O que legitima a renúncia fiscal? Pública oficial do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

REIS, Marco Antônio Santos. Levando a sério o impacto do gasto tributário e dos benefícios fiscais: o princípio constitucional da anterioridade obrigatória das estimativas de impacto orçamentário-financeiro no contexto da transparência, do planejamento e da responsabilidade fiscal. Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 82, edição out/dez de 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. A Compensação que extingue o crédito tributário e a não Cumulatividade do ICMS e do IPI. RDDT nº 204, setembro de 2012. Aspectos Fundamentais do ICMS. São Paulo: Dialética, 1997.

GIGLIO, Guilherme. O ICMS e o IPI nas Reorganizações Societárias. São Paulo: Almedina Brasil, 2016.

VAGETTI, Daniel Piga. CPC 07 e as Subvenções Para Custeio e Investimento. Consultor Jurídico (CONJUT). Artigo publicado eletronicamente no dia 18/03/2023.

OLIVEIRA, Andreia Rocha Bello de. Controle Externo Sobre Renúncias de Receitas: uma análise das abordagens do US Government Accountability Office para avaliação dos gastos tributários. Instituto Serzedello Corrêa - Escola Superior do Tribunal de Contas da União. 2020.

OLIVEIRA, Weder de. Curso de Responsabilidade Fiscal. Direito, Orçamento e Finanças Públicas, volume 1. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2015.

CÔNSOLI, Breno. O Aspecto Subjetivo do ICMS Importação. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Volume 93/2010, p. 79/110, julho-agosto/2010.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Revista de Direito Tributário Atual n. 38. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: 2017.

OZAI, Ivan Ozawa. Benefícios Fiscais de ICMS. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro – 2019.

NETO, Francisco Batista dos Santos. SOUZA, Jackeline Lucas. MAGALHÃES, João Pedro Moura. PARENTE, Paulo Henrique Nobre. Explorando os Diferencias de Disclosure de Subvenção e Assistência Governamentais nas Empresas Brasileiras Listadas na B3. Revista Catarinense de Ciência Contábil, Florianópolis/SC, volume 22, 2023.