

Caderno de Pesquisas Tributárias

(número 46)



Coordenação

Ives Gandra da Silva Martins

Marcelo Magalhães Peixoto

Subvenções fiscais:

aspectos jurídico-tributários e contábeis

Série APET, n. 2

Autores

Alexandre Evaristo Pinto | André Mendes Moreira | Angela Maria da Motta Pacheco
Antonio Carlos de Souza Júnior | Arthur Leite da Cruz Pitman | Bruno Fajersztajn
Carlos Augusto Daniel Neto | Carlos Henrique Crosara Delgado | Carlos Henrique Machado
Caroline Schwalm | Daniel Azevedo Nocetti | Diógenes Teófilo de Jesus | Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho | Elidie Palma Bifano | Eliseu Martins | Fabiana Carsoni Fernandes
Fabiana Del Padre Tomé | Fábio Pallaretti Calcini | Fabio Pereira da Silva | Fernanda Ramos Pazello
Fernando Aurelio Zilveti | Fernando Brasil de Oliveira Pinto | Gabriela Coelho Torres
Gustavo Froner Minatel | Isabela Garcia Funaro Ruiz | Jimir Doniak Jr. | João Alho Neto
Karem Jureidini Dias | Karoline Marchiori de Assis | Livia De Carli Germano | Lucas Bevilacqua
Luís Eduardo Schoueri | Luiz Fernando Sachet | Marcello Palma Bifano | Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto | Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic | Maria Inês Murgel
Martha Leão | Mary Elbe Queiroz | Michell Przepiorka | Miguel Delgado Gutierrez | Natanael Martins
Paulo Cesar Ruzisca Vaz | Pedro Henrique Esteves Fonseca | Rafael Nichele | Rafael Ronsani Figura
Ramon Tomazela Santos | Raphael Asséf Lavez | Renato Nunes | Ricardo André Galendi Júnior
Ricardo Mariz de Oliveira | Roberta Augusta Dib Mello | Rodrigo Schwartz Holanda
Tatiana Midori Migiyama | Valter de Souza Lobato | Victor Borges Polizelli
Vinícius André de Oliveira Soares | Vinícius Aversari Martins
Vinícius Vicentin Caccavali | Walter Erich Piekny

MP

S934

Subvenções fiscais : aspectos jurídico-tributários e contábeis / coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Marcelo Magalhães Peixoto ; autores Alexandre Evaristo Pinto ... [et al.]. - 1. ed. - São Paulo : MP, 2023.

896 p. ; 23 cm. (Caderno de pesquisas tributárias ; 46 - Série APET ; 2)

ISBN 978-85-7898-087-0

1. Direito tributário - Brasil. 2. Reforma tributária - Brasil. 3. Subvenções - Impostos - Brasil. I. Martins, Ives Gandra da Silva. II. Peixoto, Marcelo Magalhães. III. Pinto, Alexandre Evaristo. IV. Série.

23-83534

CDU: 34:336.226.1(81)

Gabriela Faray Ferreira Lopes - Bibliotecária - CRB-7/6643

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Paym Gráfica e Editora

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora - 2023
Avenida Paulista, 509, sala 511
01311-910 - São Paulo
Tel./Fax: (11) 3105-7132
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-087-0

CADERNOS DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1, "Decadência e prescrição", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1976;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 2, "Contribuições especiais - Fundos PIS/Pasep", 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1977;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3, "O fato gerador do ICM", 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1978;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 4, "Sanções tributárias", 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1979;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5, "Responsabilidade tributária", 11 autores, Ed. Resenha Tributária, 1980;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6, "O princípio da legalidade", 21 autores, Ed. Resenha Tributária, 1981;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7, "Base de cálculo", 20 autores, Ed. Resenha Tributária, 1982;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 8, "Repetição do indébito", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1983;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9, "Presunções", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1984;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10, "Taxa e preço público", 17 autores, Ed. Resenha Tributária, 1985;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 11, "O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1986;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 12, "Do lançamento", 15 autores, Ed. Resenha Tributária, 1987;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13, "Elisão e evasão fiscal", 18 autores, Ed. Resenha Tributária, 1988;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, "Capacidade contributiva", 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1989;

1 34134
C 941
2023

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO- -TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS

Karem Jureidini Dias

Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
Professora do Mestrado do IBET e de programas de pós-graduação.
Ex-conselheira do CARF e ex-membro da CSRF/MF. Advogada.

Raphael Assef Lavez

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor de cursos de pós-graduação (Fipecafi, IBDT, Ibmec/RJ). Advogado.

Introdução

Os arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017, cuja entrada em vigor exigiu a superação de um veto presidencial, veiculam conteúdo de curiosa técnica legislativa. Trata-se da inserção de parágrafos (§§ 4º e 5º) no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que disciplina as condições para a não incidência de IRPJ e CSLL sobre determinado tipo de subvenção governamental (dita “para investimento”). E os parágrafos inseridos, literalmente, vedam a exigência de outros requisitos ou condições, na hipótese de que trata (benefícios fiscais de ICMS), que não aqueles disciplinados no art. 30 da mesma lei – com aplicação, inclusive, retroativa, fulminando eventuais lançamentos de ofício baseados em requisitos diversos daqueles referidos no próprio art. 30.

Ora, qual a razão para o legislador incluir dispositivo que, ao fim e ao cabo, restringe a exigência de requisitos adicionais não expressos em lei para a aplicação de uma determinada consequência jurídica (no caso, a exclusão do valor das subvenções para investimento na apuração do lucro real)? O que pode parecer uma técnica legislativa *non sense*, na verdade, torna-se bastante evidente se contextualizada a verdadeira babel conceitual em que a disciplina

distribuição direta ou indireta aos sócios, para que possam as subvenções ser excluídas no lucro real.

Esse debate, em que pese remonte à década de 1970, ainda era bastante atual à época da publicação dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017: após a publicação da Lei n. 12.973/2014, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, cujo art. 198, § 7º, refletiu a exigência da “aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico”, mediante a “sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos”.

Dado esse contexto, está claro que a Lei Complementar n. 160/2017 veio justamente para colocar um ponto-final nesse debate de quase quarenta anos: para fins de ICMS, não se exigirão requisitos diversos daqueles previstos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014. De fato, até o início de 2020, a própria RFB vinha reconhecendo que a Lei Complementar n. 160/2017 eliminara, com relação aos incentivos fiscais de ICMS, os requisitos arrolados no Parecer Normativo CST n. 112. Esse reconhecimento ficou muito claro na Solução de Consulta Cosit n. 11/2020, de acordo com a qual “consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal”.

Em outras palavras, a partir da edição da Lei Complementar n. 160/2017, tratando-se de benefícios fiscais de ICMS, caracterizada estaria a subvenção para investimento. Dessa forma, sua exclusão na apuração do lucro real dependeria, exclusivamente, da constituição da reserva de incentivos fiscais a que se refere o art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Não havia, até ali, a exigência de qualquer elemento adicional para a efetiva caracterização da subvenção para investimento.

Entretanto, no final de 2020, sobreveio a Solução de Consulta Cosit n. 145/2020, modificando o entendimento anterior no que tange à extensão do conceito de subvenção para investimento e respectiva exclusão na apuração do lucro real, vez que passou a exigir que tais benefícios, necessariamente, fossem concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, em observância ao *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014. A exigência vem a reboque do argumento de que “nem o § 8º do art. 198 da IN 1.700, de 2017, nem o § 4º do art. 30 da Lei n. 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”. Se as exigências adicionais não foram mitigadas pelas novas previsões trazidas pela Lei Complementar n. 160/2017, “os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS só receberão o tratamento conferido pelo art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, caso tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e obedeçam às demais prescrições previstas naquele artigo”.

Fica claro, então, que a RFB vem distinguindo, desde o final de 2020, entre os benefícios fiscais de ICMS, aqueles que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (subvenções para investimento) e aqueles que não exijam contrapartida. Já com relação aos demais tributos, a própria leitura das Soluções de Consulta Cosit n. 11/2020 e 145/2020 serve de indício de que a RFB considera ainda aplicáveis os requisitos do Parecer Normativo CST n. 112/1978.

A questão a ser posta, portanto, é a seguinte: a Lei Complementar n. 160/2017 mudou a lei para que nada mudasse? Ora, desde 1977, o conceito de subvenção para investimento, seja no Decreto-lei n. 1.598/1977, seja na Lei n. 12.973/2014 é o mesmo: concessão em estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico. E foi sob esse arcabouço normativo que toda a celeuma do Parecer Normativo CST n. 112/1978 se instaurou. Seria a Solução de Consulta Cosit n. 145/2020 uma espécie de veículo (re)introdutor, por vias transversas, do Parecer Normativo CST n. 112/1978 no escrutínio acerca da natureza de benefícios fiscais de ICMS? Será ela a base para que se volte a perquirir acerca da intenção do ente subvencionador e de sua adequada reflexão nos atos normativos concessivos do benefício?

Independentemente das questões acima, a manutenção dessa controvérsia a partir da Solução de Consulta Cosit n. 145/2020 deixa de observar a Lei Complementar n. 160/2017, que veio justamente para determinar que benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS devem sempre ser qualificados como subvenções para investimento. Já no que tange a outros benefícios fiscais, relativos a outros tributos, deve-se analisar caso a caso, haja vista não estarem no escopo da Lei Complementar n. 160/2017. O que importa, nesse segundo ponto, é o fato de que o Parecer Normativo CST n. 112/1978 claramente extrapolava o regramento do Decreto-lei n. 1.598/1977 e extrapola a disciplina da Lei n. 12.973/2014, não devendo tampouco orientar essa classificação com

relação a outros benefícios fiscais. Assim, em se tratando de outros tributos, será relevante a *ratio decidendi* de Tribunais Superiores no tema, o que será analisado mais adiante.

2) Com base na interpretação do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 (com o acréscimo dos §§ 4º e 5º por meio da Lei Complementar n. 160/2017), quais os requisitos necessários para a incidência da norma que exclui as subvenções para investimento da apuração do IRPJ e da CSLL? Qual a interpretação mais adequada do enunciado do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que veda a exigência de outros requisitos ou condições não previstos nesse artigo, e do caput do art. 30, que prevê que as subvenções para investimento devem ser “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”?

A interpretação consubstanciada na Solução de Consulta Cosit n. 145/2020 é incorreta, na medida em que afronta dispositivos legais que dispensam a exigência de requisitos adicionais para a caracterização das subvenções para investimento. O contexto em que se insere a Lei Complementar n. 160/2017 não deixa dúvidas: trata-se de manifestação qualificada do Poder Legislativo para colocar um fim, em âmbito federal, à discussão sobre se determinado benefício de ICMS é concedido, ou não, como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

A questão central, aqui, é reconhecer que todo tipo de redução tributária influencia o comportamento dos agentes econômicos, estimulando-os a empreender no sentido apontado pela desoneração tributária. Trata-se, portanto, da função indutora da norma tributária que, no caso de benefícios fiscais, é predominante na estratificação de seus efeitos². O problema, então, passa a ser outro. No lugar de verificar se um determinado benefício foi concedido como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, deve-se investigar o grau de intensidade do controle de tal estímulo para a qualificação como subvenção para investimento.

Assim sendo, a correta interpretação do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 exige um duplo exame: (i) em primeiro lugar, deve se tratar de um benefício

2. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 28-30.

fiscal; e, (ii) em segundo lugar, deve ter sido concedido como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Tais exames decorrem do *caput* do dispositivo, de modo que, se presentes no caso concreto, bastará a observação dos requisitos do dispositivo (no mais, relacionados à manutenção dos valores em reserva e vedação à distribuição) para que a subvenção seja excluída da apuração do lucro real.

A definição de benefício fiscal é longe de óbvia ou incontroversa. Todavia, considerada a justificação dos impostos, baseados na repartição do encargo conforme a capacidade contributiva e a partir das regras constitucionais de competência, essa tarefa se torna menos árdua. Se é verdade que toda regra de incidência tem por consequência imediata a constituição da obrigação tributária, há de se identificar a consequência mediata de diferenciação entre contribuintes. A regra de incidência diferencia aqueles que estarão obrigados a recolher o tributo e aqueles que não estarão; e, entre aqueles que estarão obrigados a recolher o tributo, diferencia aqueles que contribuirão em maior ou em menor medida ao custeio estatal³. Tratando-se de impostos, essa diferenciação baseia-se, primordialmente, na capacidade econômica do contribuinte. Sob essa perspectiva, toda incidência (ou não incidência, a depender do caso) que destoe dessa alocação da carga dos impostos conforme a capacidade contributiva deverá, portanto, ser justificada com base em algum outro princípio de índole igualmente constitucional⁴.

A partir deste ponto, é possível estipular um conceito de benefício fiscal para fins de interpretação do art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Benefício fiscal é aquela desoneração ou vantagem tributária que não encontra fundamento na própria capacidade contributiva, ou no índice de sua manifestação externalizado pela materialidade do imposto a partir de sua regra de competência (por exemplo, “circulação de mercadorias”). Um exemplo ajuda a compreender o conceito. Se certa legislação estadual determina a não tributação, pelo ICMS, de remessas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não se tratará de um benefício fiscal, mas, antes, de uma conformação da hipótese de incidência do tributo à própria materialidade externalizadora de capacidade contributiva. Afinal, a simples transferência entre estabelecimentos

3. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 250.

4. Cf. LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 101-102.

não constituiria ato de mercancia, não denotando manifestação de capacidade econômica por parte do contribuinte⁵. Diferentemente, se um determinado Estado da federação concede uma vantagem tributária a produtores de vinho orgânico, por exemplo, claro está que essa desoneração não encontra respaldo na capacidade contributiva, tampouco serve para conformar a hipótese de incidência do tributo à materialidade consubstanciada na respectiva regra de competência. Ao contrário, trata-se de política fiscal do referido Estado voltada à promoção de outras finalidades também constitucionalmente consagradas, como o desenvolvimento econômico e regional, o fomento a pequenos produtores ou até mesmo a proteção do meio ambiente.

Uma vez identificada uma vantagem tributária que não decorre da mera conformação da materialidade do imposto à capacidade econômica do contribuinte, avança-se para o segundo teste: se tal benefício fiscal foi concedido como “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Até aqui, claro está que todo benefício fiscal, em algum grau, servirá a esse propósito. Especialmente porque a expressão “empreendimentos econômicos” é genérica: pode se tratar da abertura ou da expansão de uma planta industrial, de novos estabelecimentos, ou da criação de postos de trabalho. Simplesmente deve haver um fomento a uma atividade econômica.

Assim posto, há diferentes graus de estímulo a empreendimentos econômicos a partir de benefícios fiscais. A questão, portanto, é o grau exigido pelo art. 30 da Lei n. 12.973/2014, no tocante a benefícios de ICMS, especialmente a partir da inclusão dos §§ 4º e 5º pela Lei Complementar n. 160/2017.

Veja-se, por exemplo, que determinados benefícios fiscais concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus exigem a apresentação de um processo produtivo básico (PPB), com a definição de etapas fabris mínimas cujo cumprimento permitirá as contrapartidas previstas em lei. Trata-se, portanto, de um grau bastante elevado de estímulo – e consequente controle – para a implementação ou expansão de empreendimentos econômicos bastante específicos: atividades fabris que observem determinados requisitos previstos em regulamento.

5. O exemplo pode suscitar outras questões controvertidas, mas, de todo modo, a tese ali descrita encontra amplo (e, possivelmente, definitivo) respaldo nos Tribunais Superiores.

Será, portanto, que apenas poderão ser excluídos do lucro real benefícios de ICMS que exijam requisitos semelhantes à observação de um PPB ou assemelhado? A resposta apenas pode ser negativa.

Isso porque, quando contextualizada a Lei Complementar n. 160/2017, clara está a sua função interpretativa no sentido de encerrar uma controvérsia que se estendia há mais de quarenta anos: de acordo com a lei, estão equivocadas as interpretações de que decorrem requisitos não expressos em lei para o reconhecimento de uma subvenção para investimento. Tanto é assim que a própria lei previu, expressamente, a sua aplicação retroativa para processos administrativos ou judiciais ainda não definitivamente julgados. Não há mais espaço, como a Solução de Consulta Cosit n. 145/2020 parece equivocadamente sugerir, para escrutínio acerca da intenção do ente subvencionador ou do grau de rigor no controle imposto pelo ato de concessão. Todo desenvolvimento que decorreu do Parecer Normativo CST n. 112/1978 ficou para trás e não pode ser reintroduzido a partir de novas tentativas interpretativas restritivas da locução “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Assim sendo, o segundo exame citado acima, especialmente no caso de benefícios fiscais de ICMS, torna-se fraco e diretamente relacionado com o primeiro. Assim, para que se qualifique uma determinada vantagem fiscal relativa ao ICMS como subvenção para investimento, é preciso que se trate, sobretudo, de um benefício fiscal no sentido estipulado acima. Se a vantagem não decorre de uma mera conformação da materialidade à capacidade econômica do contribuinte – *i.e.*, uma isenção técnica, “no sentido de tornar comparáveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva”⁶ –, necessariamente haverá, em algum grau, o estímulo ao empreendimento econômico relacionado. O estímulo fica garantido, seja qual for a sua proporção, pela manutenção do valor do benefício fiscal em reserva de incentivos fiscais, permanecendo no empreendimento e não sendo – sequer indiretamente – direcionado aos sócios (lembradas as medidas antielisivas específicas para impedir a distribuição disfarçada).

Assim, sobretudo considerando as antigas controvérsias no tema e o fato de a Lei Complementar n. 160/2017 haver posto um fim a elas, apesar de a Lei n. 12.973/2014 não determinar a intensidade ou as condições para tal estímulo,

6. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 262.

defeso será ao intérprete/aplicador buscar fazê-lo, no sentido de restringir o antecedente da regra que determina a exclusão das subvenções para investimento na apuração do lucro real.

3) *Todas as hipóteses de isenções ou reduções de ICMS são consideradas subvenções para investimento no âmbito administrativo e pelo Poder Judiciário? Quais as implicações contábeis dessas hipóteses de exclusão na apuração do IRPJ e da CSLL?*

Benefícios fiscais de ICMS podem ser concedidos das mais variadas formas, a exemplo do crédito presumido e da isenção. A sistemática não cumulativa do imposto permite ampla gama de ferramentas à disposição do legislador para emprego de vantagens tributárias voltadas a uma determinada política fiscal. Os critérios veiculados pelo art. 30 da Lei n. 12.973/2014 nada dizem a respeito da forma pela qual o benefício deve ser concedido.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em suas decisões mais recentes, não vem distinguindo a forma pela qual o benefício é concedido para fins de enquadramento como subvenção: tanto a isenção de ICMS sobre a comercialização de produtos da cesta básica⁷ quanto o diferimento no pagamento do imposto⁸ foram considerados subvenções. E não poderia ser de outra forma, na medida em que ambas as hipóteses, ao lado do crédito presumido, podem constituir benefícios fiscais concedidos pelo Estado.

Especificamente com relação ao diferimento de ICMS, é importante acrescentar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) não exige, nesses casos, formalização prévia de convênio nos termos da Lei Complementar n. 24/1975, deixando de qualificar meros diferimentos no prazo de pagamento como benefícios fiscais de ICMS⁹. De fato, se se trata de mera extensão de prazo, não há propriamente uma redução do tributo devido, e, portanto, não haveria de se falar em renúncia ou mesmo benefício fiscal. Quando muito,

7. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, Embargos de Declaração no Recurso Especial 1.968.755/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 03.10.2022, *DJe* 06.10.2022.

8. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, Recurso Especial 1.222.547/RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 08.03.2022, *DJe* 16.03.2022.

9. Supremo Tribunal Federal, Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.676, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 30.08.2019, *DJe* 27.09.2019, à qual tantas outras decisões poderiam ser acrescentadas.

poderá haver um benefício financeiro decorrente da prática de juros inferiores àqueles que se aplicariam no caso de pagamento a destempo. Por essa razão, a decisão do STJ que analisou a hipótese de diferimento deve ser considerada com cautela, seja porque parece se voltar muito mais ao benefício financeiro da redução de juros, seja porque se insere, com muito mais propriedade, no rol das decisões que seguiram pela impossibilidade de tributação por força do pacto federativo, como se verá na questão a seguir.

Diferentes são os casos de “diferimento” impróprio, os quais se dão por meio da redução da tributação incidente na saída da mercadoria, implicando um menor crédito ao adquirente, que, por sua vez, terminará por recolher um valor maior ao contrapor seu débito regular com aquele crédito correspondente ao ICMS reduzido incidente na etapa anterior. Seja como for, tem-se aqui efetiva redução da carga tributária daquele contribuinte beneficiado pela diminuição do débito na saída da mercadoria, o que permite a classificação como benefício fiscal e, portanto, subvenção para investimento no sentido estipulado anteriormente.

A questão contábil adjacente está na evidenciação da subvenção, nas demonstrações financeiras, como uma efetiva receita contábil a ser excluída na apuração do lucro real. De fato, créditos presumidos são facilmente evidenciados como uma receita contábil, mediante lançamento a débito no ativo e a crédito no resultado. Isso porque, nesse modelo, a subvenção é concedida sob o viés do crédito, e não do débito de ICMS. Dessa forma, a provisão de ICMS no passivo, à conta redutora de receita bruta no resultado, segue inalterada; a exclusão da receita permite que, para fins tributários, seja deduzido o valor integral do ICMS destacado em notas fiscais. Tratando-se de outros mecanismos de subvenção que atuem na redução do débito em si, pode surgir a questão puramente contábil da evidenciação da subvenção. Isso ocorre pelo fato de que uma redução de base de cálculo, por exemplo, ao implicar uma redução do débito de ICMS na saída da mercadoria, poderia representar uma provisão de ICMS menor e, portanto, uma despesa de ICMS menor, simplesmente. Um olhar apressado sobre o lucro contábil apurado dessa forma poderia levar à conclusão de que não haveria nada a excluir. Todavia, se essa redução do débito de ICMS corresponde a uma subvenção governamental, concedida como estímulo a um determinado empreendimento econômico, a norma contábil exige sua evidenciação como receita, ou, quando muito,

reduzora de despesa – mas, ainda assim, como um crédito no resultado¹⁰. E existe uma razão para tanto: os usuários da contabilidade deverão receber a informação de que determinado resultado positivo da entidade decorre, total ou parcialmente, de um benefício fiscal que reduz o débito de ICMS daquela empresa. Isso significa que, ainda que a empresa tenha seu débito de ICMS reduzido por força de um benefício fiscal, a mensuração da provisão de ICMS deve levar em consideração o valor que seria devido caso não houvesse o benefício, à conta devedora de redução de receita. Então, havendo o benefício (como uma isenção, por exemplo), pode-se reconhecê-lo em conta devedora no passivo, eventualmente reduzindo a provisão de ICMS, porém sempre à contrapartida de lançamento a crédito no resultado. E, do ponto de vista da legislação tributária, é exatamente esse lançamento a crédito no resultado – qualquer que seja o formato da subvenção – que deverá ser excluído na apuração do lucro real.

4) Tomando como base os argumentos esposados no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, de relatoria da Ministra Regina Helena, todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou essa exclusão se aplica tão somente aos créditos presumidos de ICMS? A decisão adotada pelo STJ, de impedir a exigência de IRPJ e de CSLL sobre os valores dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS, afasta o regramento contido no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e seus requisitos ou condições?

O julgamento, pelo STJ, dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.517.492/PR inaugurou um novo fundamento para a não tributação de subvenções na jurisprudência. Isso porque, até aquele momento, discutia-se se determinado benefício perfazia, ou não, as condições e os requisitos impostos pelo Decreto-lei n. 1.598/1977 e, posteriormente, pela Lei n. 12.973/2014, para a exclusão dos valores na apuração do lucro real. O STJ traz, então, o argumento do pacto federativo: tratando-se o benefício fiscal de uma expressão da autonomia dos entes federados para delinear sua política fiscal, não poderia a União nela intervir mediante a tributação das subvenções (*i.e.*, redução da vantagem fiscal concedida pelo ente). Em outras palavras, sendo o benefício fiscal uma expressão da política fiscal e representando um sacrifício do ente

subvencionador, não poderia a União tomar para si uma parte desse sacrifício por meio da tributação da subvenção.

Tratando-se, portanto, de uma política fiscal do ente estatal, não pode a União nela intervir, tampouco determinar o modo pelo qual a política será implementada e os requisitos e condições aos quais deverá se submeter. Prevalecendo, pois, o argumento relativo ao pacto federativo, tornam-se irrelevantes o modo pelo qual o benefício é concedido (créditos presumidos, redução de base de cálculo, diferimento etc.), o tributo a que se refira, desde que estadual ou municipal, e, mais importante, os requisitos ou condições a que se sujeita (obrigatoriedade de constituição de reserva, vedação à distribuição etc.).

O regramento do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 é, portanto, completamente afastado, inclusive porque a consequência do argumento pelo pacto federativo é reconhecer que a matéria relativa aos benefícios fiscais estaduais e municipais encontra-se fora da competência – tributária e legislativa, vale destacar – da União.

Assim, a tese firmada pelo STJ garante a não tributação de benefícios fiscais, inclusive aqueles concedidos a pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Isso porque, embora a legislação federal permita que os contribuintes sujeitos à apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real não computem as subvenções para investimento na determinação da base de cálculo desses tributos, atendidas as condições do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, a RFB exclui essa possibilidade para empresas optantes do lucro presumido. De acordo com a Solução de Consulta Cosit n. 438/2017, “os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido”. Segundo a RFB, o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 se referiria exclusivamente à apuração do lucro real, nada dizendo acerca do lucro presumido, a despeito do absurdo da tributação de uma redução de despesas tributárias numa sistemática de lucro presumido, em que são consideradas apenas as receitas, sendo irrelevantes as despesas (e suas reduções). Ora, se o fundamento da não tributação, pela União, dos benefícios fiscais estaduais e municipais não decorre da legislação federal, mas do pacto federativo, de índole constitucional, igualmente não poderá a União exigir tributos sobre tais valores dos contribuintes optantes pelo lucro presumido.

10. Pronunciamento Técnico CPC n. 07 (R1), item 30.

5) *A exclusão dos recursos oriundos de subvenções para investimento na apuração do IRPJ lucro real e da CSLL é matéria constitucional?*

Como mencionado anteriormente, o julgamento do STJ nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.517.492/PR traz um fundamento completamente novo para a não tributação de subvenções na jurisprudência. Isso é relevante, pois a interpretação do Decreto-lei n. 1.598/1977 ou da Lei n. 12.973/2014, no tocante à fixação dos critérios e requisitos para a exclusão das subvenções na apuração do lucro real, por si só, não se trata de matéria constitucional, de modo que eventual violação constitucional nesse tocante seria, quando muito, reflexa.

É bem verdade que a questão das subvenções poderia trazer consigo um pano de fundo próprio do conceito de renda; todavia, é difícil refutar, em tais benefícios, a ocorrência de um acréscimo patrimonial que – salvo a questão federativa levantada pelo STJ – poderia, em tese, ser objeto de tributação pela União. A exclusão das subvenções, sob o viés da legislação federal, não envolve fundamentos constitucionais *per se*, como a competência tributária, ou mesmo princípios constitucionais como a capacidade contributiva – quando muito uma violação reflexa à Constituição a partir da equivocada interpretação da lei federal.

O novo argumento do STJ, todavia, resguarda índole indistintamente constitucional: o pacto federativo decorre de normas constitucionais e é completamente estruturado pela Constituição. Dessa maneira, especialmente considerando situações em que contribuintes pleiteiam a exclusão dos valores subvencionados à revelia dos requisitos da lei federal (*i.e.*, independentemente da manutenção em reserva e ainda que haja distribuição aos sócios), com fundamento exclusivo na violação, pela União, do pacto federativo, a palavra final sobre a matéria caberá ao STF, de modo a determinar se a Constituição atribuiu ao pacto federativo os efeitos e as consequências que vêm sendo reconhecidos pelo STJ.

6) *A conclusão pela exclusão ou não dos benefícios ou incentivos relativos ao ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é extensível para o PIS/Cofins, ou essas contribuições teriam questões independentes?*

A incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre subvenções – sejam elas para custeio ou para investimento – sempre trouxe consigo a particularidade de que tais contribuições incidem sobre receita, enquanto os benefícios fiscais se apresentariam mediante a redução de despesas tributárias. Sob esse viés, a ausência de natureza de receita para fins de tributação pelo PIS/Cofins das subvenções decorrentes da renúncia a receitas tributárias pelo ente público decorreria do fato de que, juridicamente, a despesa sequer teria sido incorrida, donde não se cogitaria a caracterização como receita de valores que nem mesmo foram representativos de ingressos financeiros. De acordo com essa tese, portanto, não se poderia confundir a noção de receita, ligada a um ingresso positivo no patrimônio, com a diminuição de uma despesa. Isso porque, embora em ambos os cenários se tenham resultados semelhantes, no primeiro caso há evidente ingresso positivo, enquanto, no segundo, apenas uma “não perda”.

De toda forma, se meras reduções de despesas tributárias correspondem a receitas no sentido de constituírem fato gerador de tais contribuições, isso é tema que será definido pelo STF, em repercussão geral, no Tema 843 (Recurso Extraordinário 835.818), em julgamento cuja maioria foi formada em plenário virtual pela não incidência, porém interrompido em razão de pedido de vistas. O próprio STF, em ocasião anterior, já asseverou que a mera recuperação de custos tributários – no caso, do crédito acumulado de ICMS em operações de exportação – não constitui receita tributável pelo PIS/Cofins¹¹. Caso se confirme o resultado, toda a discussão anterior se torna irrelevante para tais contribuições, firmando-se definitivamente que reduções de despesa tributária estão fora de sua materialidade.

Não é irrelevante, todavia, constatar que a Lei n. 12.973/2014 alterou as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, para incluir expressamente a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo de tais contribuições. Assim sendo, parece evidente que todas as consequências da Lei Complementar n. 160/2017, discutidas anteriormente, estendem-se ao PIS/Cofins. Afinal, inclusive sob o postulado da coerência do ordenamento jurídico, não se poderia presumir que um mesmo signo conotaria significados diferentes, sem que houvesse razões sistemáticas suficientemente relevantes para tanto. Não é o caso. Uma vez caracterizado um determinado benefício fiscal de ICMS como

11. Supremo Tribunal Federal, Pleno, Recurso Extraordinário 606.107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.05.2013.

subvenção para investimento para fins de IRPJ, também deverá sê-lo para fins de PIS/Cofins, excluindo-se tais valores da base de cálculo das contribuições em razão de expressa determinação legal.

Naturalmente, tratando-se da sistemática cumulativa do PIS/Cofins, independentemente das questões anteriores, não há de se cogitar sua incidência sobre subvenções, seja qual for sua natureza. Isso porque tais valores não se qualificam como faturamento nem como receita bruta, inclusive à luz da nova definição veiculada pela Lei n. 12.973/2014, não possuindo, por definição, sequer relação com o objeto social da beneficiária da subvenção.

Referências

- BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. II.
- LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no imposto sobre a renda*. São Paulo: IBDT, 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241-271.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TRIBUTAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS PELO IRPJ: ANÁLISE À LUZ DO PACTO FEDERATIVO

Karoline Marchiori de Assis

Professora na Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Coordenadora do curso de especialização em Direito Tributário da FDV. Doutora em Direito pela Westfälische Wilhelms-Universität Münster (Alemanha) e Doutora em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduada em Direito pela USP e em Administração de Empresas pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV-EAESP).

1 Considerações iniciais

De plano, deve-se esclarecer que subvenções podem ser entendidas como vantagens patrimoniais concedidas pelo Estado, sem que este faça jus a uma contraprestação imediata, com o fito de realização de finalidades de interesse público (HEY, 1998, p. 300). Trata-se de conceito genérico, no qual se podem inserir duas espécies, tendo em vista a técnica para sua concessão: as subvenções diretas e os benefícios fiscais (cf. SCHOUERI, 2005, p. 57-58; TIPKE, 1989, p. 187).

Importante destacar que, sob a ótica estritamente financeira, as duas espécies de subvenções mencionadas oneram os cofres públicos, embora a conformação técnica de ambas seja distinta (HEY, 1998, p. 301), vez que, se, por um lado, as subvenções diretas se caracterizam por uma verdadeira transferência de recursos¹, por outro lado, os benefícios fiscais – objeto do presente trabalho – implicam renúncia de receita (*tax expenditures*) (SURREY, 1973, p. 6-7).

Ocorre que o tratamento das subvenções pela legislação do Imposto sobre Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) vem sendo, há décadas, motivo de inúmeras controvérsias entre Fisco e contribuintes, tendo demandado muita atenção

1. O que se está tratando aqui como “subvenções diretas” é o que o Direito Financeiro costuma denominar “subvenções”, em oposição às renúncias de receita (cf. PISCITELLI, 2022, p. 260).