

V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-485-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Inovação, Direito e Sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. V Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2022 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O V Encontro Virtual do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu entre os dias 14 a 18 de junho de 2022, sob o tema: “Inovação, Direito e Sustentabilidade”, tendo sido apoiado institucionalmente pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que representam um locus de interação entre pesquisadores que declinam as suas pesquisas.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro, o qual ocorreu no dia 17 de junho das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 19 artigos contidos:

- Direito tributário ambiental e urbanístico – artigos de 1-3;
- Direitos fundamentais no direito tributário e financeiro brasileiro – artigos de 4-10;
- Incentivos fiscais – artigos de 11-13;
- Tributação da economia digital – artigos de 14-17; e
- Processo tributário – artigos de 18-19.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17 E SEUS REFLEXOS NO ENQUADRAMENTO DAS SUBVENÇÕES DE ICMS COMO CUSTEIO OU INVESTIMENTO. SERÁ MESMO O FIM DESTA DISCUSSÃO?

COMPLEMENTARY LAW Nº 160/17 AND ITS REFLEXES IN THE FRAMEWORK OF ICMS GRANTS SUCH AS COSTING OR INVESTMENT. IS IT REALLY THE END OF THIS DISCUSSION?

Daniel Piga Vagetti ¹

Resumo

O enquadramento de benefícios tributários de ICMS como subvenção para custeio ou investimento é tema presente há décadas nas discussões tributárias. Buscando promover segurança jurídica, a Coordenação do Sistema de Tributação (CST) editou o Parecer nº 112/78 que trouxe exigências a respeito do enquadramento dessas benesses tributárias. Ocorre que devido à ausência de critérios objetivos, a adequada classificação ainda é tema de contencioso tributário. Não obstante, a Lei Complementar nº 160/17 carrega novos elementos que podem esclarecer os pontos de tensão entre sujeito ativo e passivo, dispondo de forma objetiva sobre os critérios inerentes às subvenções.

Palavras-chave: Subvenções, Benefícios fiscais, Lei complementar nº 160/17, Icms, Segurança jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

The framework of ICMS tax benefits as a subsidy for costing or investment has been a theme that has been present for decades in tax discussions. Seeking to promote legal certainty, the Coordination of the Taxation System (CTS) issued Opinion nº 112/78 that brought requirements regarding the framing of these tax benefits. It happens that due to the absence of objective criteria, the proper classification is still the subject of tax litigation. Nevertheless, Complementary Law nº 160/17 carries new elements that can clarify the points of tension between active and passive, having objectively on the criteria inherent to the subsidies.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Grants, Tax benefits, Complementary law nº 160/17, Icms, Legal certainty

¹ Advogado e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e aluno do programa de Mestrado Profissional em Direito Tributário da FGV São Paulo.

1. INTRODUÇÃO

Os recursos necessários para a manutenção e efetivação dos direitos fundamentais advém da arrecadação tributária. Porém, para além da obtenção de recursos, os tributos também são utilizados para promover o desenvolvimento de determinados setores e regiões, isso porque, de acordo com as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2016, p. 238) “não existe entidade tributária que possa se dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva”.

Para tanto, um dos instrumentos disponíveis são as denominadas subvenções, que são espécies de programas de incentivos apresentados pelos Entes Competentes, cujo objetivo é fomentar operações relacionadas ao desenvolvimento econômico e social. De acordo com Carvalhosa (1997, p. 603), as subvenções são “ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público”, não se confundindo com o instituto da doação, ainda que não seja exigida algum tipo de contrapartida ou compensação por parte do particular (BORGES, 1977, p. 43).

Quer dizer, as subvenções são expedientes à disposição do Poder Público, utilizados para incentivar determinadas atividades vinculadas ao próprio interesse do Ente.

No caso dos benefícios fiscais de ICMS, objetos da presente análise, estes podem se dar por diversas formas, como por exemplo pela dispensa do pagamento (p. ex.: isenções ou redução da base de cálculo) ou pelo financiamento do tributo pelo próprio Estado com a aplicação de baixas taxas de juros (p. ex.: prorrogação do prazo de pagamento do ICMS).

Ocorre que essa pluralidade de métodos que, de alguma forma, auxilia o sujeito passivo ou diminui o *quantum* devido do tributo Estadual, possui uma grande carga subjetiva quanto ao seu enquadramento ora como subvenção para custeio, ora como subvenção para investimento.

Sendo assim, por meio do método indutivo na fase de investigação e tratamento dos dados, alternando entre as bases lógicas indutiva e dedutivas na parte conclusiva, o presente artigo pretende investigar os contornos das discussões relacionadas ao conceito e a natureza jurídica das subvenções de ICMS, e se as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/17 possuem o condão de dirimir os conflitos relacionados à dicotomia existente entre as subvenções para investimento e as subvenções para custeio, dado os impactos que a referida classificação gera na apuração dos tributos federais, notadamente o IRPJ e a CSLL.

2. DAS SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO E INVESTIMENTO

Anteriormente às mudanças promovidas pela Lei Complementar nº 160/17, as subvenções, sob o viés da entidade beneficiada, assumiam a natureza jurídica de receita e, tributariamente, se dividiam em *(i)* subvenção para custeio e *(ii)* subvenção para investimento. Acerca dos institutos, o jurista Reinaldo Pizolio dispõe:

As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais. As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas. (PIZOLIO, 2002, p. 149). (Grifo Nosso)

A despeito das definições doutrinárias, a legislação de regência não elenca um conceito claro acerca das subvenções e suas modalidades. Sendo assim, a doutrina e a jurisprudência comumente se emprestam das lições contidas no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 112/78¹.

No que se refere a subvenção de investimento, de maneira condensada, referido parecer estabelece os seguintes elementos para sua caracterização: *(i)* intenção do Estado em fazer o repasse; *(ii)* efetiva aplicação do capital nas atividades da empresa; e *(iii)* o beneficiário deve ser o titular do empreendimento econômico.

Em âmbito tributário, o parágrafo 2º do art. 38 do Decreto Lei nº 1.598/77² dispõe que os valores abarcados sobre a referida rubrica não serão computados no lucro real, e, por conseguinte, não serão tributados pelo IRPJ e a CSLL.

¹ Normas Brasil. Normas. Parecer Normativo CST nº 112 de 29/12/1978. Conteúdo disponível em: <[Parecer Normativo CST nº 112 de 29/12/1978 \(normasbrasil.com.br\)](http://normasbrasil.com.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

² 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 (...). (Grifo Nosso)

Ato contínuo, em convergência à padronização das normas internacionais de contabilidade, o art. 30 da Lei nº 12.973/14 também prevê que as subvenções de investimento não serão computadas no lucro real, desde que observados os seguintes requisitos: (i) os benefícios devem ser registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, podendo ser utilizada somente para absorção de prejuízos (desde que totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal), ou aumento do capital social; (ii) vedação da capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios mediante redução de capital; (iii) vedação da redução de capital nos 05 (cinco) anos anteriores à data da subvenção com posterior capitalização da reserva; e (iv) vedação da integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Contrário *sensu* ao exposto, é possível concluir que as subvenções que não se amoldam aos critérios mencionados, por consequência, se enquadram como subvenção para custeio, sendo que o Parecer Normativo CST nº 112/78 instruiu a referida subvenção como aquela destinada a auxiliar e a fazer face ao conjunto de despesas comuns à operação da entidade beneficiada e, que em razão das disposições do inc. IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64³, estariam sujeitas à tributação de IRPJ, com entendimento administrativo e judicial estendido para a tributação da CSLL.

Apesar dos apontamentos elencados, para se realizar uma adequada distinção entre as subvenções de investimento e custeio, as legislações, ou o próprio Parecer CST nº 112/78, não as conceituam, mas sim, apresentam critérios para se determinar os efeitos tributários decorrentes de cada uma das modalidades.

Tal fato, anterior às mudanças promovidas pela Lei Complementar nº 160/17, acabava por gerar entendimentos conflitantes acerca dos benefícios fiscais e sua subsunção ou não ao conceito de subvenção para investimento ou subvenção para custeio, sobretudo no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁴, sujeitando o contribuinte a uma permanente insegurança jurídica a respeito do adequado tratamento tributário no âmbito do IRPJ e da CSLL, especialmente quando reconhecia e tratava seus benefícios e incentivos de ICMS como subvenções para investimento.

³ Art. 44 Integram a receita bruta operacional:
(...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

⁴ De maneira exemplificativa, citamos: Acórdão nº 1402-002.520, sessão de 17/05/17; Acórdão nº 3402-002.427, sessão de 23/07/14; Acórdão nº 9101-01.239, sessão de 21/11/11; Acórdão nº 9101-00.566, sessão de 17/05/10; e Acórdão nº 1301-001.411, sessão de 13/02/14.

3. DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

Ainda que a mencionada discussão a respeito das definições acerca do conceito de subvenção para investimento e subvenção para custeio permeie o ambiente jurídico, e de fato, existem dois institutos diversos, temos que com a publicação da Lei Complementar nº 160/17, o contribuinte passou a gozar de uma maior segurança jurídica, pois a referida alteração legislativa teve o condão de eliminar eventuais divergências classificatórias, muitas das quais extremamente subjetivas por parte das Autoridades Fazendárias, estabelecendo para tanto: (i) a equiparação das subvenções de investimento e custeio no que se refere aos benefícios fiscais de ICMS e seus impactos na determinação do lucro real, desde que as referidas benesses tenham sido concedidas mediante ato do CONFAZ e em observância aos ditames Constitucionais; e (ii) a possibilidade de convalidação dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, ou seja, benefícios que não observaram o rito previsto na alínea “g”, inc. XII, par. 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 e regulado pela Lei Complementar nº 24/75, os quais, sempre foram rechaçados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF)⁵.

Em relação a primeira mudança, referente a equiparação das subvenções, por meio do art. 9º da referida Lei Complementar, houve a inclusão do parágrafo 4º no art. 30 da Lei nº 12.973/14:

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 previstas neste artigo. (Grifo Nosso)

⁵ Com especial destaque, mencionamos a já superada Proposta de Súmula Vinculante nº 69 do Supremo Tribunal Federal (STF), que corresponde, contudo, ao entendimento consolidado e vigente da Suprema Corte, o qual estabelecia que qualquer benefício fiscal, em sentido amplo, concedido à revelia do CONFAZ, seria inconstitucional.

Assim, superadas as discussões suscitadas sobre o enquadramento ou não das subvenções como investimento ou custeio, os benefícios fiscais de ICMS, concedidos em atendimento ao regramento Constitucional e promulgados no âmbito do CONFAZ, passam a ser considerados como subvenção para investimento, tendo como requisito para tal enquadramento o previsto no art. 30 da Lei nº 12.973/14.

No que concerne ao segundo ponto, que possibilita a convalidação dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, os artigos 1º, 2º e 3º da Lei Complementar nº 160/17, estabelecem as condições que deverão ser observadas para que as isenções, incentivos fiscais e benefícios financeiros-fiscais, indevidamente concedidos, passem a gozar de regularidade legislativa e tributária, permanecendo vigentes e aptos a operar o fenômeno da remissão dos créditos tributários deles decorrentes, ainda que constituídos ou não.

Dentre as condições previstas, o art. 1º do novo regramento legal estabeleceu a necessidade da promulgação de um convênio no âmbito do CONFAZ para deliberar sobre os benefícios irregulares. Nesse sentido, foi publicado em 18 de dezembro de 2017 o Convênio de ICMS nº 190/17, que trata sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inc. XII do parágrafo 2º do art. 155 da CF88, bem como, sobre suas as correspondentes reinstuições.

Entre outros requisitos exigidos para que ocorresse a reinstuição e a conseqüente convalidação dos benefícios concedidos à revelia do CONFAZ, o inc. II da cláusula segunda do Convênio de ICMS nº 190/17 determinou que os Entes Federados efetuassem o registro e o depósito de tais atos normativos junto à Secretaria Executiva do CONFAZ.

Ou seja, caso o Estado tivesse conferido aos seus contribuintes algum tipo de benefício fiscal não amparado por Convênio, os dispositivos legais correspondentes deveriam ser registrados na Secretaria Executiva do CONFAZ.

Cabe mencionar ainda que o referido Convênio de ICMS elencou no par. 4º da sua cláusula primeira, os seguintes benefícios aptos a gozarem das mudanças promovidas pela Lei Complementar nº 160/17:

Cláusula Primeira (...)

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

I - isenção;

II - redução da base de cálculo;

- III - manutenção de crédito;
- IV - devolução do imposto;
- V - crédito outorgado ou crédito presumido;
- VI - dedução de imposto apurado;
- VII - dispensa do pagamento;
- VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;
- IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;
- X - financiamento do imposto;
- XI - crédito para investimento;
- XII - remissão;
- XIII - anistia;
- XIV - moratória;
- XV - transação;
- XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;
- XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

À vista disso, com base nas alterações legislativas promovidas pela Lei Complementar nº 160/17 e pelo Convênio de ICMS no âmbito do CONFAZ nº 190/17, é possível afirmar que todos os benefícios fiscais de ICMS supracitados, desde que observado os requisitos previstos na Lei Complementar, se amoldam ao conceito de subvenção para investimento, não sendo devido a exigência de qualquer outro requisito para tanto, inclusive no que se refere à composição da base de cálculo e aos efeitos decorrentes na apuração do IRPJ e da CSLL.

4. ANÁLISE CRÍTICA DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS E DAS MANIFESTAÇÕES ADMINISTRATIVAS SOBRE A MATÉRIA

Considerando a ausência de discussão específica sobre a matéria no âmbito judicial⁶, avaliamos as manifestações administrativas que trataram sobre a matéria, especialmente aquelas promovidas no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF.).

Por efeito, após a publicação da Lei Complementar nº 160/17, a RFB foi provocada pelos contribuintes a respeito das discussões inerentes às subvenções para investimento e custeio.

Nesse sentido, cabe destacar que em linha com o disposto no presente artigo, o entendimento inicial do órgão foi no sentido de que a introdução do já citado par. 4º no art. 30 da Lei nº 12.973/14 afastou qualquer discussão relacionada ao enquadramento dos benefícios fiscais (existentes em momento anterior à publicação da Lei Complementar nº 160/17). Tanto assim o é, que esse foi o teor da resposta proferida na Solução de Consulta COSIT nº 11/20⁷. Vejamos:

Solução de Consulta COSIT nº 11/20

Data: 04 de março de 2020

(...)

23 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 a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção.

(...)

⁶ De maneira paralela ao enquadramento dos incentivos de ICMS como subvenção para custeio ou investimento, está sendo discutido no Poder Judiciário a possibilidade de a União tributar, por meio do IRPJ e da CSLL, os créditos presumidos de ICMS, tendo em vista que o incentivo produz uma redução na carga tributária da empresa e, por consequência, aumenta a base (lucro) tributável dos referidos tributos federais. Nesse sentido, no EREsp nº 1.517.492/PR, julgado em 08 de novembro de 2017, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmou o entendimento de que não é possível tributar, via IRPJ e CSLL, o reflexo produzido no lucro da Empresa oriundo da concessão de créditos presumidos pelo Estado, sob o principal argumento de que a referida tributação violaria o Pacto Federativo (alínea “a” do art. 150 da CF88).

⁷ Receita Federal do Brasil. Normas. Conteúdo disponível em: <[SC Cosit nº 11/2020 \(fazenda.gov.br\)](https://www.fazenda.gov.br/cosit/11/2020)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

31 As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. **A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal. (Grifo Nosso)**

Ou seja, a manifestação da RFB foi exatamente em linha com às previsões legais. Até porque, esse é o limite do campo de competência do órgão, que não pode inovar no ordenamento jurídico por meio de Instruções Normativas ou manifestações realizadas em pareceres e consultas, devendo observar a legalidade estrita, que nas lições do Professor Roque Antonio Carrazza, se reveste como uma das “mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal.” (CARRAZZA, 2015, p. 283).

Cabe destacar ainda que com o objetivo de adequar seu conteúdo normativo, o órgão publicou a Instrução Normativa RFB nº 1.881/19, que incluiu o par. 8º no art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, dispondo que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições.

Ocorre que em dezembro de 2020, a RFB publicou a Solução de Consulta COSIT nº 145/20, que reformou a citada Solução de Consulta COSIT nº 11/20, e trouxe um entendimento inovador e desconexo com a legislação vigente, dispondo que para os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS serem considerados como subvenção para investimento, e portanto, deixarem de ser computados na determinação do lucro real, dentre outros, se tem a necessidade de que os mesmos tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Referido entendimento não poderia estar mais equivocado e pautado na avidez arrecadatória do órgão. Ora, a novidade trazida pela Lei Complementar nº 160/17 não diz respeito ao *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/17. Referida redação existe desde a edição do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Tanto é verdade que em nenhum momento, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 160/17, foi levantada qualquer discussão sobre esse ponto, seja na esfera administrativa, seja no âmbito do Poder Judiciário. A bem da verdade é que a expressão “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” não é uma exigência

ou um requisito para que determinado incentivo fiscal seja subvenção para investimento, mas sim uma característica inerente ao próprio conceito de subvenção, quer dizer, os incentivos fiscais ou benefícios fiscais sempre têm como objetivo estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor da economia ou região do País, conforme trouxemos na parte introdutória do presente artigo.

Ademais, desde a edição do Decreto-Lei nº 1.598/77, nunca houve qualquer legislação que tratou de conferir aspecto limitador ao que viesse a ser incentivo ou estímulo à implantação e expansão de empreendimentos econômicos. É um conceito aberto e que por tal razão pode ser admitido em aspecto amplo. O que de fato sempre se questionou foi a necessidade da vinculação direta entre a renúncia fiscal do Estado e o investimento direto do contribuinte que, após as mudanças promovidas pela Lei Complementar nº 160/17, e como a própria RFB reconhece, deixou de ser exigida.

O art.30 da Lei nº 12.973/14, de fato, condiciona a não tributação para o IRPJ e a CSLL destes benefícios à destinação dos referidos valores à conta de reserva de incentivos fiscais, ou seja, o benefício fiscal que deixou de compor a base de cálculo dos referidos tributos não poderá ser distribuído aos sócios. Não fica difícil demonstrar que justamente o fato de não poderem compor o lucro distribuído aos sócios, por si só, já significa dizer que esses montantes permanecem na empresa e possivelmente investidos no próprio negócio.

Não há no art. 30 da Lei nº 12.973/14, e como já mencionado, nunca houve desde o Decreto-Lei nº 1.598/77, nenhuma exigência de apresentação de formulário ou procedimento específico demonstrando que o benefício fiscal com natureza de subvenção para investimento cumpriu com os requisitos pré-estabelecidos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Os benefícios de ICMS concedidos em observância ao rito Constitucional, bem como, aqueles listados no Convênio de ICMS no âmbito do CONFAZ nº 190/17, posteriormente convalidados após análise de documentação depositada no CONFAZ, só foram concedidos por possuírem o mote de alavancar a economia das Regiões, com o propósito de as empresas se tornarem mais competitivas, crescerem, e, como consequência, movimentarem a economia por meio da geração de empregos ou ainda implementando ou expandido seus empreendimentos.

Não é difícil identificar vários exemplos onde o legislador deixa evidente a vinculação dos benefícios fiscais concedidos com a necessidade de propiciar o desenvolvimento (expansão) de atividades setoriais.

Exemplo disso, está no texto das manifestações das entidades de classe e do legislador Estadual nas várias propostas de emenda ao projeto de Lei nº 446/96, que após aprovado na

Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, deu origem à Lei nº 11.580/96 (Lei Orgânica do ICMS no Estado). Vejamos:

É de ver, entretanto, que os obstáculos à utilização de ferramenta tributária como indutora do desenvolvimento econômico são classicamente colocados exatamente por aqueles Estados despoldadores de recursos, vale dizer, que não dispõem de folga na execução financeira de seus orçamentos para a adoção de mecanismos da espécie. Felizmente, não tem sido este o exemplo do Paraná. Na seara de providências mais recentes, com o objetivo de **estimular a expansão interna dos negócios, podem ser citadas a redução da carga tributária para uma ampla gama de bens essenciais de consumo (cesta básica) e o programa Mais Empregos. (Grifo Nosso)**

Também se manifestou dessa forma o Legislativo do Estado de São Paulo quando da análise e da publicação do Decreto Estadual nº 51.608/07, que trata do diferimento do ICMS em operações internas com tratores e implementos agrícolas, onde em sua exposição de motivos justifica:

Visa à ampliação de investimentos e à oferta de empregos e observa o disposto na Lei Complementar nº 101, de 2000, conhecida como "Lei de Responsabilidade Fiscal", uma vez que se trata de norma que se encontrava vigente até 31 de janeiro de 2007 e, desse modo, já considerada para os efeitos da citada Lei Complementar. **(Grifo Nosso)**

Por óbvio que a concessão de benefícios por um Ente Federado invariavelmente leva que os demais sigam o mesmo caminho. Isso, entretanto não retira a característica do desejo que os investimentos e as expansões dos empreendimentos econômicos ocorram dentro de sua base geográfica. Muito embora os exemplos tratem de legislações no Estado Paraná e São Paulo, verificamos que isso se repete também em outras Unidades Federativas.

O fato de um benefício de ICMS ter sido concedido precede a discussão acerca de sua finalidade, já que na origem se observa o propósito de aquecimento da economia, mediante atuação dos empreendimentos econômicos.

Assim, em que pese a Solução de Consulta COSIT nº 145/20 ter feito referência à necessidade de que a subvenção para investimento tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para que o benefício não seja

computado nas apurações do IRPJ e da CSLL, vale a pena reforçar que não há novo entendimento sobre o tema, e muito embora a intenção de causar insegurança jurídica com tal manifestação, frisamos que esses elementos estão presentes na razão de ser de tais incentivos fiscais.

Ainda, e não menos importante, há uma previsão expressa de que tais benefícios são subvenção para investimento. Insistimos nesse ponto pois o próprio par. 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/14 deixou isso de forma muito clara, sem qualquer nova exigência.

Destacamos também que o referido entendimento da RFB já vem sendo afastado pelo CARF em seus julgados mais recentes (pós edição da Lei Complementar nº 160/17). A título de exemplo cabe mencionar o Acórdão nº 9101-005.508, em sessão de 13 de julho de 2021, onde o órgão, por maioria de votos, assentou que a Lei Complementar nº 160/17 subtraiu a competência das autoridades de fiscalização tributária federal e dos próprios julgadores do contencioso administrativo tributário para a realização de análises dos atos normativos estaduais, e conseqüentemente decidir se estes se referem à uma subvenção para custeio ou investimento.

Na mesma direção foram as manifestações feitas em sessão de 12 de novembro de 2021 no Acórdão nº 9101-005.850, onde os julgadores administrativos deixaram claro que após a alteração legislativa promovida pela Lei Complementar nº 160/17, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos trazidos no superado Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 112/78, são irrelevantes para classificação do benefício fiscal como subvenção para custeio ou investimento.

Como muito bem destacado no voto do Conselheiro Relator do Acórdão nº 9101-005.850, Caio Cesar Nader Quintella, um dos argumentos utilizados no veto presidencial, que não prosperou, quando da análise da Lei Complementar nº 160/17 (mensagem nº 276/17), era o de que a equiparação das subvenções de custeio com as subvenções de investimento traria um grande impacto na arrecadação tributária federal.

Referido trecho do veto é importante pois esclarece dois pontos, quais sejam: (i) houve, de fato, a equiparação das subvenções, e por consequência, isso se reflete na obrigação tributária principal no âmbito federal; e (ii) referida equiparação, sem a exigência de qualquer outro requisito, senão aqueles previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, é a própria vontade do Legislador competente, que mesmo alertado ou avisado pelo Poder Executivo, entendeu por bem manter a equiparação das subvenções e assumir todos os reflexos tributários oriundos da alteração legislativa.

Sendo assim, é evidente que com o advento da Lei Complementar nº 160/17, combinado com as recentes manifestações do CARF, o entendimento da RFB, especialmente aquele da Solução de Consulta COSIT nº 145/20, vinculado em recentes manifestações, o qual além de exigir a observância do conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973/14, estabelece também a necessidade de que os benefícios em questão tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, é ilegal e não encontra guarida na legislação de regência sobre a matéria, e justamente por isso é afastado, ainda em âmbito administrativo, pelo CARF.

5. CONCLUSÕES

Ante todo o exposto, com base nos argumentos e fundamentos esboçados no presente artigo, temos que com a edição da Lei Complementar nº 160/17, que promoveu alterações na Lei nº 12.973/14, entendemos que todos os incentivos fiscais e benefícios financeiros-fiscais de ICMS passaram a ser considerados subvenção para investimento, desde que as referidas benesses tenham sido concedidas mediante ato do CONFAZ e em observância aos ditames Constitucionais, ou posteriormente tenham sido convalidadas nos termos do Convênio de ICMS no âmbito do CONFAZ nº 190/17.

Por efeito, os valores enquadrados nessa rubrica não compõem a apuração do lucro real, observado a necessidade de constituição da reserva de incentivos fiscais.

No que se refere ao entendimento da RFB, em especial aquele exarado na Solução de Consulta COSIT nº 145/20, conforme restou demonstrado no presente estudo, o mesmo não encontra amparo na legislação de regência. Além do mais, a exigência indevidamente manifestada pelo órgão é descabida, pois desde a edição do Decreto-Lei nº 1.598/77, nunca houve qualquer legislação que tratou de conferir aspecto limitador ao que viesse a ser incentivo ou estímulo à implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Ora, o fato de um benefício de ICMS ter sido concedido precede a discussão acerca de sua finalidade, já que na origem se observa o propósito de aquecimento da economia, mediante atuação dos empreendimentos econômicos, fato que por si só, ainda que se admitisse válida a exigência realizada pela RFB, atenderia plenamente referido requisito.

Por fim, temos que as decisões administrativas do CARF são firmes ao dispor que a Lei Complementar nº 160/17 subtraiu a competência das autoridades de fiscalização tributária federal e dos próprios julgadores do contencioso administrativo tributário para a realização de

análises dos atos normativos estaduais, e conseqüentemente decidir se estes se referem à uma subvenção para custeio ou investimento. Além disso, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos trazidos no superado Parecer Normativo CST nº 112/78 são irrelevantes para classificação do benefício fiscal como subvenção para custeio ou investimento. Por efeito, a equiparação das subvenções e a assunção de todos os reflexos tributários oriundos da alteração legislativa se mostra como a vontade do Legislador competente, não podendo ser alterada por ato ou norma infralegal editado pela RFB.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Conteúdo disponível em: <[L4506 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____, **Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Conteúdo disponível em: <[Lcp24 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____, **Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Conteúdo disponível em: <[DEL1598 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____, **Parecer Normativo CST nº 112 de 29 de dezembro de 1978**. Imposto sobre a renda e proventos. Conteúdo disponível em: <[Parecer Normativo CST nº 112 de 29/12/1978 \(normasbrasil.com.br\)](http://normasbrasil.com.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____, **Constituição Federal de 05 de outubro 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Conteúdo disponível em: <[Constituição \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____, **Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido – CSLL, (...), e dá outras providências. Conteúdo disponível em: <[L12973 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____, **Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Conteúdo disponível em: <[Lcp 160 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

BORGES, José Souto Maior. **Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias**. Revista de Direito Público (RDP) nº 41 e 42. São Paulo, Jan./Jun. de 1977.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Acórdão nº 9101-005.508 de sessão de 13 de julho de 2021**. Imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Subvenções de investimento. Advento da Lei Complementar nº 160/17. Aplicação aos processos em curso. Atendimento aos arts. 9 e 10. Benefício e incentivo de ICMS. Requisitos e condições do art. 30 da Lei nº 12.973/14. Prova de registro e depósito. Cancelamento integral da exação. Conteúdo disponível em: <[Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://fazenda.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____. **Acórdão nº 9101-005.850 de sessão de 12 de novembro de 2021**. Imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Subvenções de investimento. Advento da Lei Complementar nº 160/17. Aplicação aos processos em curso. Atendimento aos arts. 9 e 10. Benefício e incentivo de ICMS. Requisitos e condições do art. 30 da Lei nº 12.973/14. Prova de registro e depósito. Cancelamento integral da exação. Conteúdo disponível em: <[Conselho Administrativo de Recursos Fiscais \(fazenda.gov.br\)](http://fazenda.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das sociedades anônimas**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1997.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ), **Convênio de ICMS nº 190 de 15 de dezembro de 2017**. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Conteúdo disponível em: <[CONVÊNIO ICMS 190/17 — Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ \(fazenda.gov.br\)](http://fazenda.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

COSTER, Tiago Rios. CHARNESKI, Heron. **Subvenções para investimento: questões contábeis e seus reflexos tributários a partir da Lei Complementar nº 160/17** in FERNANDES, Edison Carlos. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Revista de Direito Contábil Fiscal**. Volume 03. Número 05. São Paulo: MP Editora, jan./jun. 2021.

ESTADO DO PARANÁ, **Lei nº 11.580 de 14 de novembro de 1996**. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Conteúdo disponível em: <[Imprimindo - LEI 11.580/1996 \(sefanet.pr.gov.br\)](http://sefanet.pr.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

ESTADO DE SÃO PAULO, **Decreto nº 51.608 de 26 de fevereiro de 2007**. Implementa sujeição passiva por substituição na sistemática de lançamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas saídas internas de máquinas ou implementos agrícolas. Conteúdo disponível em: <[Decreto 51608 de 2007 \(fazenda.sp.gov.br\)](http://fazenda.sp.gov.br)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIZOLIO, Reinaldo. **Imposto de renda pessoa jurídica e subvenções para investimento**. Parecer. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 207. São Paulo, Jun. de 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Conteúdo disponível em: <[IN RFB nº 1700/2017 \(fazenda.gov.br\)](#)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.881 de 03 de abril de 2019**. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Conteúdo disponível em: <[IN RFB nº 1881/2019 \(fazenda.gov.br\)](#)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____. **Solução de Consulta COSIT nº 11 de 04 de março de 2020**. Lucro Real. Subvenção para investimento. Benefícios vinculados ao ICMS. Conteúdo disponível em: <[SC Cosit nº 11/2020 \(fazenda.gov.br\)](#)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

_____. **Solução de Consulta COSIT nº 145 de 15 de dezembro de 2020**. Incentivos fiscais. Incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS. Subvenção para investimento. Requisitos e Condições. Conteúdo disponível em: <[SC Cosit nº 145/2020 \(fazenda.gov.br\)](#)>. Acesso em 23 de abr. 2022.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). **EREsp nº 1.517.492/PR**. Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ acórdão Ministra Regina Helena Costa, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.