

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI FORTALEZA - CE**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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 - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

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

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

Relações Internacionais para o Continente Americano:

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

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

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

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

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

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

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

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

**REGIME JURÍDICO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DO CONVÊNIO ICMS N° 100/97:
ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL**

**LEGAL REGIME OF TAX BENEFITS UNDER ICMS AGREEMENT N° 100/97:
ANALYSIS OF THE INCIDENCE OF IRPJ AND CSLL**

**Mayra de Christo Theis
Henrique Nimer Chamas
Alexandre Naoki Nishioka**

Resumo

O estudo tem como objetivo analisar as subvenções governamentais elegíveis à não tributação pelo IRPJ e pela CSLL com enfoque nos requisitos para o enquadramento dos incentivos fiscais do ICMS ao conceito de subvenção para investimento. Para tanto, foi empregado o método dedutivo, com abordagem qualitativa, realizado através de levantamento de julgados, pesquisa bibliográfica (livros e artigos) e análise de legislações e atos normativos diversos. Como resultado, identifica-se que não há jurisprudência pacífica sobre o tema, de modo que os beneficiários de tais subvenções devem observar às disposições contidas no artigo 30 da Lei 12.973/14, ou seja, realizar a constituição da reserva de incentivos fiscais para não distribuir tais valores aos acionistas, atentando-se para a identificação inequívoca do particular que obteve o ganho com o incentivo.

Palavras-chave: Tributação, Subvenções para investimento, Icms, Irpj, Csl

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze government subsidies eligible for non-taxation under IRPJ and CSLL, with a special focus on the requirements for aligning tax incentives for ICMS to the concept of subsidies for investment. For this purpose, the deductive method was employed, with a qualitative approach, carried out through an analysis on the current jurisprudence, as a bibliographic survey (books and articles), legislations and normative acts. In conclusion, it was observed that there is no unanimous jurisprudence on the subject. It was concluded that beneficiaries of such subsidies must adhere to the provisions contained in Article 30 of Law 12.973/14, that is, create a reserve for tax incentives to refrain from distributing such amounts to shareholders, proceeding to the unequivocal identification of the legal entity who obtained the gain from the incentive.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Investment subsidies, Icms, Irpj, Csl

INTRODUÇÃO

As subvenções governamentais elegíveis à não tributação pelo Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), de longa data, têm sido objeto de divergência entre os contribuintes e as autoridades fiscais, principalmente no tocante à interpretação dos requisitos necessários ao enquadramento dos incentivos fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e de Telecomunicações (ICMS) ao conceito de subvenção para investimento.

Até o ano de 2017, a interpretação do artigo 38, §2º, do Decreto Lei nº 1.598/77, que prevê a exclusão dos valores subvencionados pelo Poder Público da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi disciplinada pelo Parecer Normativo nº 112/78, o qual dispunha acerca da necessidade de o subvencionado aplicar os valores recebidos do agente subvencionador em ativo imobilizado para a obtenção da benesse no âmbito da tributação federal.

Em 2017, com o propósito de apaziguar a tão conhecida “guerra fiscal do ICMS” entre os Estados, foi promulgada a Lei Complementar nº 160, que, além de alterar as regras para a concessão de incentivos pelos entes da federação, também introduziu novas disciplinas para que tais benefícios sejam excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a inclusão do §4º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/14, o qual, via de regra, equiparou as subvenções estaduais de quaisquer naturezas às subvenções para investimento, bem como afastou a exigência de outros requisitos não previstos no referido artigo.

Considerando que nesse novo contexto legal diversos incentivos fiscais e financeiros fiscais do ICMS passaram a ser considerados como receitas não tributáveis para fins do IRPJ e CSLL, o presente trabalho analisará se os benefícios mais comuns no agronegócio, quais sejam, as isenções e as reduções de base de cálculo disciplinadas no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) pelo Convênio ICMS nº 100/97, enquadram-se ao conceito de subvenção para fins de aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/14.

1. REGIME JURÍDICO DAS SUBVENÇÕES PARA FINS DE IRPJ E CSLL

As subvenções representam medidas utilizadas pela Administração Pública para o fomento de determinados comportamentos dos particulares com vistas a implementar políticas de desenvolvimento regional.

O conceito de subvenção remete à ideia de favorecer ou amparar e tem sido uma prática comum do Poder Público, por meio da qual se busca auxiliar e incentivar as instituições que de alguma forma realizam atividades de interesse público (CARVALHOSA, 2003, p. 677).

A depender do tipo de instituição para a qual a transferência se destina, as subvenções governamentais podem ser fracionadas em dois tipos, nos termos dos incisos I e II do § 3º do artigo 12 da Lei Geral de Orçamentos (Lei 4.320/64): a *subvenção social*, que se destina às entidades públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural sem fins lucrativos e, por isso, não se sujeita à tributação; e a *subvenção econômica*, que é direcionada àquelas entidades que objetivam o lucro e, com isso, pode importar em tributação aos seus beneficiários.

No plano fiscal, as subvenções econômicas se operacionalizam mediante “incentivos” ou “benefícios”, que resultam em uma redução da obrigação tributária por meio de diversas medidas desonerativas, tais como: isenções, reduções de alíquota e de base de cálculo, deduções atípicas, créditos presumidos, remissão, restituição de tributo pago validamente, entre outras, caracterizando assim uma renúncia de receita passível de arrecadação pelos entes políticos.

A recorrência da sua materialização na forma de benefícios e incentivos fiscais levou a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) a equiparar esses institutos à despesa quanto aos requisitos para sua concessão e avaliação de impactos econômicos¹.

Portanto, no âmbito do ente público, a concessão de incentivos, benefícios ou subvenções, enquanto formas de renúncia do ente tributante, devem ser permeadas por motivação, bem como atender as limitações advindas das metas fiscais.

Importante ressaltar ainda que o incentivo concedido pelo Poder Público não tem como contrapartida uma prestação equivalente do beneficiário, mas sim a influência no seu comportamento ou da sociedade sem necessária equivalência entre a renúncia realizada e o retorno obtido diretamente do particular. As obrigações se impõem a fim de que a aplicação da benesse seja vinculada a uma finalidade pública ou à satisfação de interesse social.

Logo, tendo em vista os conceitos legais e as abordagens doutrinárias acima expostas, é possível delinear os seguintes traços caracterizadores da subvenção governamental: (i) transferência de recursos; (ii) concedidas pelo Poder público; (iii) em benefício de entidades públicas ou privadas; e (iv) com o objetivo de estimular determinadas atividades econômicas ou regiões, tendo em vista a satisfação de certos interesses públicos.

¹ Como bem salienta Alexandre Coutinho da Silveira: “Interessa notar, pois, que, na verdade, a LRF trata a renúncia fiscal como se fosse uma nova despesa (despesa tributária) e, por isso, os mecanismos de compensação, em alguns casos, devem entrar em ação. [...] Eis, então, que se faz necessária a análise do tema sob a perspectiva do gasto tributário (tax expenditure), que obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade gasta no âmbito da despesa” (SILVEIRA, 2015, p. 19-53).

1.1. Modalidades de subvenções sob a visão fiscal: custeio e investimento

As subvenções econômicas recebem uma subclassificação sob o prisma da legislação tributária, consoante a sua destinação e ou finalidade, resultando na distinção entre *subvenção para custeio* e *subvenção para investimento*.

No que tange à primeira modalidade (subvenção para custeio), verifica-se que ela busca fazer frente, total ou parcialmente, aos custos e despesas operacionais da empresa contemplada, com a finalidade de auxiliá-la na consecução de seus objetivos sociais. Por sua vez, a segunda espécie (subvenção para investimento) tem como propósito auxiliar a empresa não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar, modernizar ou expandir empreendimentos econômicos.

O raciocínio que permeia a tributação das subvenções é bem simples: se, do ponto de vista do Poder Público, a subvenção representa uma despesa, por outro lado, sob o ângulo das entidades subvencionadas, o recebimento do incentivo governamental configura uma forma de ingresso de recursos e, por conta disso, pode ser enquadrado como renda tributável em determinadas situações.

Os primeiros diplomas disciplinadores do tema, quais sejam, a Lei n° 4.506, de 30 de novembro de 1964, e o Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, prescreviam basicamente dois cenários: se o incentivo fiscal for enquadrado como subvenção para custeio, o resultado é tributável, por compor a receita operacional da empresa, e se qualificado como subvenção para investimento, o resultado poderá ser excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que o benefício seja voltado para o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e seja mantido como reserva de capital, o que implica a sua não distribuição aos acionistas.

2. INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS COMO SUBVENÇÕES

Delineadas as características das subvenções governamentais, impende examinar os requisitos que norteiam a caracterização dos incentivos fiscais do ICMS como subvenções, de modo que adentraremos na análise das alterações introduzidas pela Lei Complementar n° 160/17 ao conceito de subvenção para fins desonerativos do IRPJ e da CSLL.

Como primeiro passo, antes de nos determos no exame da Lei Complementar n° 160/17, é de rigor entender, previamente, o contexto na qual ela foi erigida, ou seja, é necessário perscrutar a conjuntura histórica, jurídica e econômica em que ela foi engendrada, de maneira a coletar nesse percurso as razões legislativas que levaram à sua edição.

O Supremo Tribunal Federal (STF) há tempos tem se posicionado pela inconstitucionalidade da concessão de incentivos fiscais de ICMS de forma unilateral pelos Estados à revelia do CONFAZ, em inobservância aos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, “g”, da Constituição, regulamentado pela Lei Complementar nº 24/75, situação conhecida como “guerra fiscal”, conforme se verifica nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI’s) 2.645, 2.906, 3.794, 1.247, 2.548, 1.308, 3.312 e 1.179.

No ano de 2012, após diversos julgamentos dessa ordem, o Ministro Gilmar Mendes encaminhou a proposta de súmula vinculante (PSV) nº 69 para orientar o desfecho das diversas ações sobre o tema que ainda aguardavam posicionamento do judiciário².

Em 31 de março de 2014, a Procuradoria-Geral da República proferiu parecer a respeito da PSV nº 69, de 2012, opinando pela sua aprovação pelo STF, nos moldes em que apresentada.

Se, por um lado, a proposta de súmula se revelava altamente eficiente para combater e mitigar a guerra fiscal, por outro, a declaração da inconstitucionalidade das normas que instituíram irregularmente benefícios fiscais teria por efeito a possibilidade de exigência do crédito tributário, antes desonerado, colocando os contribuintes que deles se beneficiaram em situação de instabilidade jurídica.

Os possíveis impactos na economia decorrentes dessa instabilidade levaram a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal (CAE) a encaminhar no ano de 2014 o Ofício 221/2014/CAE ao STF requerendo deferência à competência legislativa do Congresso para a resolução da guerra fiscal (SANTI, 2020, p. 39).

Nesse contexto, em 16 de abril de 2014, foi iniciada a tramitação no Senado do Projeto de Lei nº 130/14 que redundou na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, a qual disciplinou a convalidação dos atos de concessão de benefícios fiscais, a remissão e anistia dos créditos tributários de ICMS, bem como alterou as regras de concessão e prorrogação de incentivos, afastando a necessidade de unanimidade dos Estados para sua aprovação.

Adicionalmente, tendo em vista os reflexos da guerra fiscal no pacto federativo, consistentes no conflito de competência gerado pelas tentativas da União em tributar os incentivos de ICMS (enquanto renúncias dos Estados concedentes), a Lei Complementar nº 160/17 disciplinou a questão em seu artigo 9º, que incluiu os parágrafos quarto e quinto ao artigo 30 da Lei nº 12.973/14, passando a vigorar da seguinte forma:

² Proposta de súmula vinculante 69 – “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

§ 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.

Portanto, da leitura do §4º acima transcrito, surge a discussão quanto a sua adequada interpretação, ou seja, se de fato a norma trouxe uma equiparação dos benefícios e incentivos de ICMS em geral às subvenções para investimento, resultando na exclusão de tais valores do resultado tributável da empresa beneficiada, bastando para tanto o preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 30 da mesma lei, ou se apenas os incentivos concedidos com o propósito de fomentar a expansão e implantação de empreendimentos econômicos estariam abrangidos pela desoneração.

Isso porque, no artigo 30 da Lei nº 12.973/14, encontram-se disciplinadas as condições necessárias para que as subvenções sejam excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a saber:

1. Intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos;
2. Registro dos incentivos fiscais de ICMS em conta de reserva de lucro (“reserva de incentivos fiscais”);
3. Utilização das reservas de incentivos fiscais somente para absorção de prejuízos ou aumento de capital;
4. Caso seja utilizada na absorção de prejuízo, recomposição da reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes; e
5. Não composição da base de cálculo dos dividendos ou ter parcela do valor restituída ao sócio mediante redução de capital.

Nesse aspecto, considerando que a intenção do Poder Público em estimular a implantação e expansão de empreendimentos seja um dos requisitos exigidos pela norma para a não tributação das subvenções, emerge a discussão quanto a adequada interpretação da disciplina introduzida pelo §4º em relação às subvenções para custeio, que, por sua própria natureza, não comporta esse tipo de exigência.

2.1. Interpretação literal – estímulo a implantação e expansão de empreendimentos

Caso se adote uma linha de interpretação literal em relação ao §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, verifica-se um resultado mais restritivo em relação ao seu objeto. Isso porque não haveria uma equiparação das subvenções para custeio como subvenções para investimento, mas tão somente o propósito de encerrar o contencioso em relação aos benefícios fiscais e financeiro-fiscais referentes ao ICMS. Explicamos melhor.

O enquadramento dos benefícios em subvenção para investimento, de longa data, é matéria controvertida. O Parecer Normativo CST nº 112/1978, por exemplo, estabeleceu condições não previstas em lei, como a perfeita sincronia entre o recebimento dos recursos e a sua aplicação nos empreendimentos, bem como a demonstração da específica aplicação dos valores, o que gerou diversas autuações pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 160/17 buscou apenas pacificar os embates entre Fisco e contribuintes, eliminando as exigências não previstas em lei introduzidas pelo referido ato infralegal.

Ainda nesse sentido, a redação do §4º, que remete aos requisitos previstos no *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, não afastaria a necessidade de o contribuinte demonstrar que (i) há intenção do Poder Público de subvencionar para implementação ou expansão de empreendimentos; e (ii) o incentivo foi contabilizado adequadamente (em reserva de capital ou reserva de incentivos).

Portanto, a norma teria como objeto, exclusivamente, afastar as condições adicionais introduzidas pelo Parecer Normativo nº 112/78, eliminando a controvérsia a respeito das condições ilegais para a caracterização de uma subvenção.

Se, por um lado, a interpretação de que as novas regras apenas eliminam a controvérsia até então existente, afastando a aparente contradição do §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, por outro, tal entendimento se mostra totalmente inefetivo para uma solução concreta e definitiva do conflito, considerando a ampla subjetividade do termo “estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, bem como a incerteza em relação a abrangência temporal de seus efeitos, ou seja, a ausência de critérios para determinar a aplicação da não incidência do IRPJ e da CSLL em relação aos incentivos concedidos inicialmente com o propósito de fomentar a expansão ou implantação de empreendimentos mas que, *a posteriori*, se perpetuam para viabilizar a continuidade das operações dos contribuintes em determinadas localidades, transmutando sua natureza para custeio.

2.2. Interpretação histórica – regra de equiparação

Os fatos reais que se buscou atingir com o enunciado construído para a norma, propiciando maior clareza quanto à sua aplicabilidade, encontram-se evidenciados na exposição de motivos, nos pareceres de comissões especiais elaborados no âmbito do processo legislativo, nas fundamentações que subsidiam mensagem de vetos, dentre outros elementos.

Nessa toada, o Projeto de Lei do Senado n° 130/2014, que deu origem à Lei Complementar n° 160/17, nasceu de um conturbado momento econômico e jurídico e foi originalmente proposto pelo Senado com foco na solução da guerra fiscal, ainda sem a previsão das alterações no artigo 30 da Lei 12.973/14.

Ocorre que durante sua tramitação na Câmara dos Deputados, por sugestão do Deputado Luiz Carlos Hauly, foram incluídos os seguintes termos:

Art. 9º. O art. 30 da Lei n° 12.973 de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes com §§ 4º e § 5º:

Art. 30 – [...]

§ 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, nos termos do caput deste artigo. § 5º O disposto no parágrafo § 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 n° 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos ou 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 depositados e registrados nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

De acordo com o seu Parecer de Plenário, as inclusões dos artigos 9º e 10 (BALDY, 2017, p. 6):

[...] deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido, serão subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos do ICMS com base em interpretações jurídicas equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados.

Adicionalmente, em Parecer da Comissão de Assuntos Econômicos (Parecer n° 49/2017), as alterações de mérito promovidas pela Câmara, mediante inclusão de novos dispositivos ao artigo 30 da Lei n° 12.973/14 e ajuste de sua redação, são extensamente justificadas, o que passamos a avaliar como fonte de propósito do enunciado.

O primeiro aspecto que se observa no referido Parecer é que a inclusão promovida pela Câmara resta sumarizada como “**tratamento dos benefícios de ICMS como subvenção para**

investimento, de modo a afastar a incidência dos seguintes tributos aos quais estão submetidas as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real [...]” (FERRAÇO, 2017, p. 5). Portanto, já nesse momento inicial, verifica-se a evidente conotação de equiparação.

Seguindo no âmbito do que é formalizado em sua análise, observa-se claro entendimento quanto às modalidades de subvenções, respectivo tratamento tributário e normativas, senão vejamos (FERRAÇO, 2017, p. 12):

Há dois tratamentos, do ponto de vista da legislação tributária federal, para os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal às pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, que são aquelas cuja receita total anual é superior a R\$ 78 milhões.

De acordo com o primeiro tratamento, caso o incentivo fiscal de ICMS seja considerado subvenção para custeio, a pessoa jurídica submetida ao lucro real deve considerar esse benefício obtido na apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Em outras palavras, o benefício fiscal de ICMS é onerado pela incidência dos mencionados tributos federais. É o que decorre do art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, e do art. 392, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. De modo diverso, o segundo tratamento tributário em vigor afasta o ônus dos mencionados tributos federais na hipótese de o benefício fiscal de ICMS ser enquadrado como subvenção para investimento, desde que a pessoa jurídica seja submetida ao lucro real.

Em razão dos arts. 30 e 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, deixam de ser onerados pelo IRPJ e pela CSLL os benefícios fiscais de ICMS que sejam considerados subvenções para investimento.

E, ainda, o aludido Parecer demonstra notório entendimento quanto ao cenário que vem sendo travado no âmbito dos tribunais administrativos e judiciais em decorrência do “[...] controvertido o enquadramento dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para custeio ou para investimento” (FERRAÇO, 2017, p. 13).

Isso posto, na sequência emana a tão aguardada *ratio legis*, de forma motivada, nos seguintes termos (FERRAÇO, 2017, p. 13):

O que o SCD nº 5, de 2017, pretende é encerrar a discussão sobre a matéria, mediante a inserção de dispositivos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para prever que os benefícios fiscais relativos ao ICMS, tenham sido ou não concedidos no âmbito da “guerra fiscal”, serão considerados subvenção para investimento. Com isso, serão afastados os ônus decorrentes da incidência do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Embora a questão seja tormentosa do ponto de vista jurídico e possa gerar posicionamentos contrários à proposição, é importante a manutenção das regras inseridas pela Câmara dos Deputados. A preservação dos benefícios previstos no SCD nº 5, de 2017, constitui um dos pontos fundamentais para que se encerrem os efeitos tributários negativos decorrentes de incentivos fiscais de ICMS.

Importante observar, portanto, que a motivação da norma foi considerar os incentivos fiscais do ICMS, mesmo que concedidos com a anuência de convênio, ou seja, fora do âmbito

da guerra fiscal, como subvenção para investimento, afastando a diferença de tratamento tributário existente para esses institutos, em categórica regra de equiparação.

Ainda no curso do processo legislativo, verifica-se a substituição da expressão adotada no trecho final do referido §4º de “nos termos do caput deste artigo” para “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”, sendo tal situação também justificada no referido Parecer, o que torna ainda mais patente o caráter de equiparação pretendido pelo legislador, conforme se verifica (FERRAÇO, 2017, p. 13):

Caso sejam deixados sem tratamento os passivos tributários federais das empresas relacionados aos mencionados benefícios, o cenário econômico que se quer evitar continuará, em parte, a existir. É necessário eliminar a insegurança jurídica decorrente de cobranças fiscais, de forma que as empresas possam reverter provisionamentos e retomar os investimentos.

Para que tal objetivo seja atingido, mantido o objeto aprovado pela Câmara dos Deputados, é necessário adequar a redação do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, na forma do SCD, para substituir a expressão “nos termos do caput deste artigo” por “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”. Com essa redação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) não poderá alegar que devem ser feitas exigências não previstas no texto do art. 30 do referido Diploma Legal. Atinge-se, portanto, o escopo da Câmara dos Deputados, que é a observância estrita desse dispositivo e a consequente preservação da segurança jurídica.

Portanto, tratando-se de uma inequívoca equiparação legal, não faz sentido exigir que as subvenções para custeio sejam concedidas com o propósito de implantação ou expansão de empreendimentos, vez que assumiriam características das subvenções para investimento, esvaziando assim o propósito de uma regra equiparativa, em descompasso com o declarado no enunciado.

A polêmica em relação à previsão introduzida pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160/17 não ficou adstrita ao âmbito do legislativo. Após o devido processo de análise e aprovação pelo Congresso Nacional, referido artigo foi vetado pelo Presidente da República por contrariedade ao interesse público e inconstitucionalidade, sendo emanadas as seguintes razões (BRASIL, 2017):

Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 (‘Novo Regime Fiscal’), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada ‘guerra fiscal’ entre os Estados, ao invés de mitigá-la.

Nesse contexto, torna-se cristalina a impossibilidade de interpretação que considera a coexistência, em um mesmo artigo de lei, de previsões que se excluem mutuamente: ou a

subvenção para custeio foi equiparada à subvenção para investimento, afastando-se outras exigências, ou o §4º nada disciplina considerando a impossibilidade de a subvenção para custeio atingir os requisitos constantes no *caput* do artigo 30.

Seguindo essa corrente interpretativa, o requisito que deve ser observado pelos contribuintes para a não tributação das subvenções para custeio, em decorrência da equiparação legal, é o mesmo aplicável às subvenções para investimento: a constituição da reserva de incentivos fiscais de forma que os valores subvencionados não sejam objeto de distribuição.

2.3. Posicionamento da jurisprudência

A seu turno, o estudo da jurisprudência administrativa, principalmente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), também se revela como importante fonte de interpretação das disposições introduzidas pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160/17.

Destacamos, desde já, que o objetivo não é analisar todas as decisões proferidas sobre o tema, mas tão somente aquelas que evidenciam uma tendência evolutiva no que tange à equiparação das subvenções.

2.3.1. Manifestações do CARF

Embora já tenha transcorrido mais de 4 anos da edição da Lei Complementar nº 160/17 e sua manifesta aplicabilidade aos processos administrativos em curso, ainda não há direcionamento claro do CARF quanto ao alcance do §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14.

Isso porque muitas das situações que estão sendo apreciadas pelo Tribunal referem-se a autuações decorrentes da ausência de sincronismo na aplicação dos recursos em ativo imobilizado.

Contudo, mais recentemente, em 13 de julho de 2021, a 1ª Turma da CSRF analisou a equiparação da subvenção para custeio à subvenção para investimento e, conforme se verifica na ementa do acórdão nº 9101-005.508 (BRASIL, 2021), concluiu que, para o reconhecimento de um incentivo de ICMS como subvenção de investimento, basta a sua escrituração em conta de Reserva de Lucros sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, nos termos do §4º do art. 30 da Lei N. 12.973/14.

Observa-se do voto vencedor, de lavra do Conselheiro Caio Quintella, que o §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14 teria equiparado todos os benefícios de ICMS às subvenções para investimento, tendo como base a interpretação finalística da norma.

Ressaltamos, porém, que apesar da vitoriosa posição do Conselheiro por maioria, alguns Conselheiros que o acompanharam o fizeram pelas conclusões, sem o acolhimento da tese da equiparação, por não ser imprescindível para a solução do caso. Para elucidar, trazemos como exemplo a posição do Conselheiro Fernando Brasil que entendeu ser necessário que o Poder Concedente tenha como objetivo incentivar a implantação de empreendimento, o que, a seu ver, se constata no caso.

Apesar da citada decisão favorável ao contribuinte a tese da equiparação não é unânime no Tribunal Administrativo; na verdade, nem sequer foi adotada pela maioria dos membros do Colegiado.

2.3.2. *Manifestações do STJ*

A jurisprudência que tem prevalecido no Superior Tribunal de Justiça (STJ) pouco contribuía para a solução da interpretação da tese de equiparação, pois, na visão do Tribunal, as condições exigidas tanto pela Lei n° 12.973/14, quanto as introduzidas pela Lei Complementar n° 160/17, seriam irrelevantes para a definição do tratamento tributário aplicável às subvenções.

Isso porque, conforme se observa do Acórdão proferido nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n° 1.517.492 - PR de 8/11/2017 (BRASIL, 2017), julgado pela 1ª Seção, sob a lavra da Ministra Regina Helena Costa, caso se admita a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o valor relativo à subvenção, haveria a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o benefício concedido por Estado-membro da Federação, no exercício de sua competência³.

Em que pese a pouca contribuição desse debate ao problema objeto de estudo, o argumento de ofensa ao pacto federativo resolveria a questão de forma ampla e completa, vez que afasta as determinações contidas no artigo 30 da Lei n° 12.973/14, tornando irrelevantes os requisitos nele impostos, bem como a sua abrangência.

Ocorre que na visão da 2ª Turma do STJ, conforme se verifica no acórdão do Recurso Especial n° 1.968.755-PR de 08/04/2022 (BRASIL, 2022) e respectivo Embargos de Declaração, o entendimento exarado nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n° 1.517.492 - PR não seriam aplicáveis aos benefícios de isenção e redução de base de cálculo, pois não foram contabilizados como receita bruta operacional nos termos do artigo 44 da Lei n° 4.506/64, de maneira a representar meras reduções que se operam nas saídas dos contribuintes, devendo, portanto tais benefícios serem avaliados sob a ótica do artigo 30 da Lei

³No mesmo sentido AGInt nos EREsp n° 1462237/SC, em 27.2.2019.

nº 12.973/14 que, em decorrência dos ajustes introduzidos pela Lei Complementar nº 160/2017, equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS a subvenções para investimento acolhendo a regra de equiparação.

Insta salientar que em 26 de abril de 2023 a 1ª Seção do STJ realizou o julgamento dos REsps nºs 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, em sede de recursos repetitivos (Tema 1182) (BRASIL, 2023), no qual se discute se podem ser deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incentivos fiscais de redução da base de cálculo, isenção, dentre outros concedidos sem vínculo com a expansão e implantação de empreendimentos econômicos. Por ora, aguarda-se o julgamento dos Embargos de Declaração, vez que a tese firmada, em pese afaste a linha argumentativa baseada no pacto federativo para os citados benefícios, permite a aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, em consonância com a tese da regra de equiparação, porém com aspectos em sua redação que carecem de maior esclarecimento.

3. INCENTIVOS FISCAIS DO CONVÊNIO ICMS 100/97 COMO SUBVENÇÕES

O Convênio ICMS nº 100/97 é um dos mais importantes benefícios existentes na legislação tributária nacional, vez que autoriza os Estados a concederem redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de diversos insumos agropecuários, bem como concessão, nas saídas internas, de redução da base de cálculo ou isenção do ICMS.

O referido Convênio tem por propósito a desoneração da cadeia de produção agropecuária que acaba por beneficiar o setor de diversas formas: evitando a proliferação de acúmulos de créditos de ICMS nos exportadores, melhorando a margem na comercialização desses produtos e atraindo novos contribuintes, reduzindo o preço dos produtos finais, dentre outros benefícios de complexa mensuração.

Os benefícios fiscais concedidos aos insumos agropecuários não se materializam no âmbito da guerra fiscal. Ao contrário, tratam-se de incentivos fiscais que há décadas têm sido prorrogados com a anuência de todas as unidades da federação, em atendimento às disposições da Lei Complementar nº 24/75.

Adicionalmente, a análise do Convênio ICMS nº 100/97 revela que a redução da base de cálculo e a isenção do ICMS incidente nas saídas dos insumos agropecuários, em regra, não estão sujeitos a quaisquer requisitos ou condições vinculados a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, podendo os respectivos recursos financeiros ser livremente utilizados para fazer frente às despesas das empresas beneficiárias, o que lhes atribui inegável característica de subvenção para custeio.

3.1. Aplicabilidade do §4º do artigo 30 da Lei 12.973/14 às subvenções do Convênio ICMS nº 100/97

Nos termos anteriormente mencionados, a Lei Complementar nº 160/17 foi criada originalmente, com o intuito de pôr fim a “guerra fiscal” travada entre os Estados. Para atingir tal propósito, o referido diploma legal disciplinou que os benefícios conferidos aos Estados devem ser concedidos mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, bem como sua devida publicação em diário oficial, e depósito e registro perante a CONFAZ.

Isso posto, observa-se então a existência de duas espécies de benefícios fiscais do ICMS, quais sejam: i) benefícios que demandam convalidação perante o CONFAZ, visto que foram outorgados unilateralmente pelos Estados, e ii) benefícios que não demandam convalidação, vez que foram concedidos em atendimento aos dispositivos da Lei Complementar nº 24/75.

Tratam-se, portanto, de benefícios já analisados pelo CONFAZ, pelos Estados e pelo Governo Federal e, por conta disso, resta evidente o seu enquadramento às disposições previstas no §4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, nos termos do artigo 10 da Lei Complementar nº 160/17, senão vejamos:

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.

Portanto, verifica-se que a norma busca submeter as disposições das alterações introduzidas no artigo 30 da Lei 12.973/14 a todos os incentivos fiscais do ICMS, quer tenham sido concedidos nos termos da Lei Complementar nº 24/75, quer tenham sido objeto de convalidação nos termos da Lei Complementar nº 160/17.

E daí a termos de concluir que, nesses quadrantes, o Convênio ICMS nº 100/97 atende às regras e aos princípios trazidos pela Lei Complementar nº 160/17, submetendo-se, com isso, às disciplinas introduzidas ao artigo 30 da Lei 12.973/14 (§4º).

Assim, para que as isenções e as reduções de base de cálculo do Convênio ICMS nº 100/97 sejam desoneradas da tributação do IRPJ e da CSLL, de acordo com a linha de interpretação histórica, os seus beneficiários devem guardar estrita observância às disposições contidas no artigo 30 da Lei 12.973/14, ou seja, necessário se faz a constituição de reserva de incentivos fiscais, sendo vedada a distribuição como dividendos.

Isso porque, nos termos do referido §4º, tais incentivos, em que pese serem evidentes subvenções para custeio, foram equipados às subvenções para investimento, sendo inclusive vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos naquele artigo.

3.2. Beneficiários

Considerando que pelo método de interpretação histórico a Lei Complementar nº 160/17 promoveu a equiparação dos benefícios e incentivos de ICMS em geral às subvenções para investimento, motivo pelo qual os incentivos contemplados no Convênio ICMS nº 100/97 sujeitam-se ao tratamento introduzido pelo artigo 30 da Lei 12.973/14, cumpre agora entender quem é o contribuinte beneficiário da desoneração dele decorrente.

Sob a perspectiva econômica, o tributo, quer seja direito ou indireto, tem a capacidade de recair sobre o consumidor final, restando para a teoria da incidência econômica tributária a análise se o agente economicamente atingido pela tributação também é o agente juridicamente atingido.

A verificação do repasse do ônus do tributo é permeada de tamanha complexidade e multiplicidade de elementos que a identificação do sujeito que assumiu o encargo tributário seria algo de absurda complexidade prática, prejudicando o direito de restituição. Portanto, como regra geral no direito tributário, o contribuinte que está sujeito ao fato gerador é aquele que presumidamente arca com o ônus da incidência, sendo também, por consequência lógica, o detentor do direito de restituição.

A despeito de tal presunção jurídica, verifica-se no Código Tributário Nacional, em seu artigo 166, que:

[...] a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido à terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Portanto, em relação aos tributos que comportem a transferência do respectivo encargo econômico, delimitados na jurisprudência como aqueles cujo destaque em documento fiscal decorre de imposição legal (característica inerente ao ICMS, ISS e IPI), a restituição pelo contribuinte que se submeteu ao fato gerador deve ser precedida de autorização, conforme estabelece os Tribunais Superiores pátrios⁴.

⁴ STF - Súmula 546 – 03/12/69; STF - Agr Reg no Agravo de Instrumento 688.410 – 15-02-2011; STJ - REsp 1.131.476/RS - 1º/02/2010 – Repetitivo; STJ - AgInt no REsp 1774837 – MG – 16/11/2020.

Em decorrência dessa característica peculiar, os incentivos fiscais do ICMS podem ter como propósito beneficiar outros agentes da cadeia que não necessariamente aquele que dá ensejo ao fato gerador.

É o que se observa na cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97 que autoriza os Estados a “[...] exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução”.

Depreende-se da leitura do referido dispositivo uma regra autorizativa, situação em que o Estado concessor escolhe se o beneficiário do incentivo fiscal será o destinatário da mercadoria, mediante desconto do imposto desonerado de seu preço; ou se irá adotar uma conduta omissa, não prevendo nada a respeito, o que, via de regra, coloca na posição de beneficiário o contribuinte juridicamente desonerado.

Por essa linha de interpretação, o beneficiário das subvenções determinadas pelo Convênio ICMS nº 100/97 deve ser verificado nas respectivas legislações estaduais que internalizaram as regras do convênio. A título exemplificativo, o Estado de São Paulo⁵ nada prevê quanto à necessidade de repasse da benesse e, em sentido oposto, o Estado de Minas Gerais⁶ determina o desconto no valor das mercadorias, com o evidente propósito de beneficiar o seu destinatário.

Assim, é imprescindível que o beneficiário seja adequadamente identificado, pois ele, de acordo com a vontade do legislador estadual, pode ser o contribuinte diretamente relacionado ao fato gerador ou o destinatário, que recebe mercadoria por valor inferior, quando comparada com uma situação de tributação regular.

CONCLUSÃO

A delimitação das subvenções governamentais elegíveis à não tributação pelo IRPJ e pela CSLL, há tempos, tem sido objeto de divergência entre os contribuintes e as autoridades fiscais, principalmente quanto à interpretação dos requisitos necessários ao enquadramento dos incentivos fiscais relativos ao ICMS ao conceito de subvenção para investimento.

De maneira geral, as subvenções representam medidas utilizadas pela Administração Pública para o fomento de políticas de desenvolvimento regional e possuem a característica de

⁵Artigo 41 do Anexo I e artigos 9º e 10 do Anexo do RICMS-SP, que tratam de isenção e redução de base de cálculo, respectivamente, em operações com insumos agropecuários.

⁶Item 1, 1.3 e 4 do RICMS-MG – A redução da base de cálculo somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal.

transferência de recursos em benefício de entidades privadas com o objetivo de estimular determinadas atividades econômicas ou regiões, tendo em vista a satisfação de determinados interesses públicos.

Sob o prisma da legislação tributária, as subvenções recebem uma subclassificação consoante a sua finalidade, sendo subvenção para custeio, quando busca fazer frente, total ou parcial, aos custos e despesas operacionais da empresa contemplada, ou subvenção para investimento, quando o propósito é a aplicação específica em bens ou direitos para implantar, modernizar ou expandir empreendimentos econômicos.

Nos termos do Decreto-Lei nº 1.598/77 e da Lei nº 12.973/2014, o incentivo fiscal enquadrado como subvenção para custeio é tributável, por compor a receita operacional da empresa e, se qualificado como subvenção para investimento, o resultado poderá ser excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esses diferentes reflexos tributários acabaram por gerar um embate entre contribuintes e Autoridades Fiscais em relação aos requisitos necessários para se configurar uma subvenção para investimento, vez que a manutenção dos respectivos montantes subvencionados em conta de reserva de capital e a sua não distribuição aos sócios ou acionistas, enquanto critérios legais objetivos para a qualificação tributária dos valores como subvenção para investimento, não se revelaram suficientes para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, a manutenção dos respectivos montantes subvencionados em conta de reserva de capital e a sua não distribuição aos sócios ou acionistas, enquanto critérios legais objetivos para a qualificação tributária dos valores como subvenção para investimento, não se revelaram suficientes para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL.

Em 2017, com o propósito de pôr fim à guerra fiscal, a Lei Complementar nº 160 convalidou os atos de concessão de benefícios fiscais, alterou as regras para novas concessões e permitiu a prorrogação dos incentivos, bem como, em decorrência dos reflexos da guerra fiscal na tributação do IRPJ e da CSLL, disciplinou a questão em seu artigo 9º, incluindo o parágrafo 4º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/14, para prever que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais do ICMS são considerados subvenções para investimento e, portanto, não tributados pelo IRPJ e CSLL, sendo vedada a exigência de outros requisitos não previstos no referido artigo.

Considerando que a intenção do Poder Público em estimular a implantação e expansão de empreendimentos seja um dos requisitos exigidos pela norma para a não tributação das subvenções, a interpretação da regra introduzida pelo parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº

12.973/14, apresenta resultado incoerente, se realizada de forma literal, dada a impossibilidade das subvenções para custeio se revestirem de tais características.

Nessa linha de interpretação, seu objeto seria, exclusivamente, afastar as condições adicionais introduzidas pelo Parecer Normativo nº 112/78, eliminando a controvérsia a respeito das condições ilegais para a caracterização de uma subvenção, no que tange à vinculação, sincronia e equivalência dos montantes subvencionados em imobilizações, mas ainda assim, mantendo tratamentos tributários distintos e a necessidade de interpretação para o enquadramento de uma benesse como subvenção para custeio ou investimento.

Contudo, quando se busca as condições objetivas e subjetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei por meio do critério de interpretação histórico-evolutivo, através da exposição de motivos, dos pareceres de comissões especiais elaborados no âmbito do processo legislativo, dentre outros elementos, verifica-se maior clareza quanto à sua abrangência.

O Projeto de Lei do Senado nº 130/2014, que deu origem à Lei Complementar nº 160/17, nasceu com foco de solucionar a guerra fiscal e, durante a sua tramitação, foram incluídos os novos dispositivos ao artigo 30 da Lei nº 12.973/14 justificados nos pareceres das comissões formadas para análise do tema como necessários para que os incentivos fiscais do ICMS, mesmo que concedidos com a anuência de convênio, ou seja, fora do âmbito da guerra fiscal, sejam tratados como subvenção para investimento, afastando a diferença de tratamento tributário existente para esses institutos, em categórica regra de equiparação.

Adicionalmente, a polêmica em relação à previsão introduzida pelo artigo 9º da Lei Complementar nº 160/17 não ficou adstrita ao âmbito do legislativo, sendo que após o devido processo de análise e aprovação pelo Congresso Nacional, o referido artigo foi vetado pelo Presidente da República por causar distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento. Importante ressaltar que tal veto foi derrubado pelo Congresso.

Portanto, torna-se claro que não há rastros hermenêuticos que permitam restringir a limitação do alcance da norma exclusivamente aos incentivos concedidos com o propósito de fomentar a expansão ou implantação de empreendimentos.

A análise da jurisprudência revela que a 1ª Seção do STJ realizou o julgamento do Tema 1182, em sede de recursos repetitivos, no qual restou afastada a aplicação da tese do pacto federativo para os incentivos fiscais de redução da base de cálculo, isenção, dentre outros. Contudo, permitiu a aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, em consonância com a tese da regra de equiparação. Atualmente aguarda-se o julgamento dos Embargos de Declaração que tem

como um dos propósitos esclarecer aspectos da sua redação que garantam a aplicação da regra de equiparação.

Nos termos antes expostos, para que os ganhos decorrentes de isenções e reduções de base de cálculo do Convênio ICMS nº 100/97 sejam desonerados da tributação do IRPJ e da CSLL, de acordo com a linha de interpretação histórica, os seus beneficiários devem observar às disposições contidas no artigo 30 da Lei 12.973/14, ou seja, realizar a constituição da reserva de incentivos fiscais para não distribuir tais valores aos sócios ou acionistas.

Aspecto de grande relevância que permeia os incentivos do Convênio ICMS nº 100/97 refere-se a identificação do seu beneficiário, ou seja, determinar se o particular que obteve ganho com o incentivo. Isso porque, considerando que o ICMS comporta a transferência jurídica do respectivo encargo econômico, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional, o propósito de beneficiar outros agentes da cadeia que não necessariamente aquele que dá ensejo ao fato gerador encontra-se disciplinado na cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97, que autoriza os Estados, a seu critério, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, escolhendo como beneficiário do incentivo o destinatário da mercadoria, mediante desconto do imposto desonerado de seu preço.

Logo, por conseguinte, o beneficiário das subvenções autorizadas pelo Convênio ICMS nº 100/97 deve ser verificado nas respectivas legislações estaduais que internalizaram as regras do convênio.

REFERÊNCIAS

BALDY, Alexandre. **Parecer proferido em plenário em 24/05/2017**. Comissão de Finanças e Tributação (projeto de Lei Complementar nº 54/2015). Brasília, DF, 24 de maio de 2017. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1562601&filenome=PPP+1+CFT+%3D%3E+PLP+54/2015. Acesso em: 23 set. 2023.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão nº 9101-005.508. 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. Relator Caio Cesar Nader Quintella. Brasília, 24 ago. 2021. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 ago. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Mensagem nº 276, de 07 de agosto de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492 - PR. 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 lhes 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. Relatora: Min. Regina Elena Costa. Julgado em 08 nov. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=78303893&num_registro=201500416737&data=20180201&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 20 de setembro de 2023. Acesso em: 24 set. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema Repetitivo 1182. Tese Firmada: 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. Julgado em 26 abr. 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1182&cod_tema_final=1182. Acesso em: 24 de setembro de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.968.755 - PR. Tributário. Exclusão de benefícios fiscais (a título de isenção e redução da base de cálculo de ICMS) da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL. Lucro Real. Inaplicabilidade dos EResp. N. 1.517.492/PR que se referem especificamente ao benefício de crédito presumido de ICMS. Acórdão em linha com a Ratio Decidendi de preservação do pacto federativo. Possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Através da classificação da isenção de ICMS como subvenção para investimento. Aplicação do Art. 10, da Lei Complementar N.º 160/17. E do art. 30, da Lei N. 12.973/14. Relator: Mauro Campbell Marques. Julgado em 05 abr. 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=149923072&num_registro=202103426400&data=20220408&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 23 set. 2023.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações das Leis nº 9.457, de 5 de maio de 1997 e nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. São Paulo: Saraiva, 2003, vol. 3.

FERRAÇO, Ricardo. **Parecer (SF) nº 49, DE 2017**. Comissão de Assuntos Econômicos. Brasília, 04 de julho de 2017. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5379757>. Acesso em: 23 set. 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **ICMS Guerra Fiscal**: redução da base de cálculo para fraudar a constituição federal. São Paulo: Editora MAX Limonad, 2020.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.