

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RODRIGO BORBA

**BENEFÍCIOS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: UMA
ANÁLISE SOBRE OS EFEITOS E ABRANGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº
160/2017.**

CURITIBA

2020

RODRIGO BORBA

**BENEFÍCIOS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: UMA
ANÁLISE SOBRE OS EFEITOS E ABRANGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº
160/2017.**

Monografia apresentada ao curso MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

CURITIBA

2020

Borba, Rodrigo.

Benefícios de ICMS como subvenção para investimentos: uma análise sobre os efeitos e abrangência da Lei Complementar nº 160/2017.

Curitiba, 2020.

52 fls.

Monografia apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz.

1 Subvenção para investimentos. 2 Lei Complementar nº 160/2017. 3 Redução da base de cálculo. 4 Isenção. 5 Materialidade.

TERMO DE APROVAÇÃO

RODRIGO BORBA

BENEFÍCIOS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: UMA ANÁLISE SOBRE OS EFEITOS E ABRANGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Monografia apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz
Orientador - Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____
Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____
Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Curitiba, 05 de junho de 2020.

Dedico este trabalho à minha amada esposa Francielle e aos nossos filhos, João Vitor e Thiago, meu porto seguro em águas revoltas diante da necessária e inesgotável busca pelo conhecimento e qualificação profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me permitir concluir mais um ciclo de grande aprendizado e renovar minha fé de que um mundo melhor que queremos para o futuro nos nossos filhos depende não só da providência divina, mas principalmente das atitudes que adotamos hoje.

À minha esposa e aos meus filhos, pelo amor que me é dedicado, pelo companheirismo e pela compreensão de minha ausência durante o período do curso e da elaboração deste trabalho.

À minha querida mãe, Leoni, pelo exemplo de vida, dignidade e honradez, pelo amor e apoio incondicionais, pela torcida e pelas palavras de incentivo que nunca me faltaram.

Ao Professor Dr. Jeferson Teodorovicz, por aceitar o desafio do tema, direcionando a pesquisa e dando dicas preciosas sem as quais, talvez, não tivesse chegado à conclusão deste trabalho.

Ao querido amigo e parceiro José Parodes, sócio da Result Consultoria Empresarial, homem de muita experiência prática e profundo conhecimento sobre o ICMS, que muito me ensina a cada dia sobre o ambiente fiscal e tributário e em muito contribuiu para as discussões acerca do tema escolhido.

Ao Dr. Carlos Araújo Filho, Presidente da Comissão de Direito Agrário e do Agronegócio da Ordem dos Advogados do Brasil - Seccional do Paraná (OAB/PR) e advogado sagaz, de quem tenho a honra de ser sócio, pela confiança e pelos desafios diários que nos apresenta, um deles, o que deu origem a este trabalho.

Por fim, aos insubstituíveis professores da Universidade Federal do Paraná - UFPR que ministraram o curso MBA em Gestão Contábil e Tributária 2019, pelo empenho em nos ensinar e pela didática aplicada.

RESUMO

A Lei Complementar nº 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30, da Lei nº 12.973/2014, para considerar desde logo os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros-fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal como “subvenção para investimento”, desobrigando as empresas subvencionadas de comprovar o reinvestimentos de tais valores na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Com isso, a novel legislação parece estar em confronto com a Lei então vigente. De outro lado, a alteração promovida pela Lei Complementar nº 160/2017 leva à conclusão de que todo e qualquer benefícios ou incentivo fiscal concedidos pelos entes federados, desde que registrados em conta de reserva de incentivos fiscais, podem ser apropriados como subvenção para investimento e, de consequência, reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a pagar. Sob o aspecto contábil, no entanto, a compreensão de que somente haverá valor a apropriar a título de subvenção para investimento quando a empresa subvencionada, de fato, obtiver algum acréscimo patrimonial - o que convencionamos denominar de “materialidade” -, entende-se necessário investigar se todos os benefícios estariam aptos a serem assim classificados. Com este propósito, o presente trabalho buscará demonstrar que a assertiva é falsa, sobretudo quando tais benefícios tenham sido concedido sob a forma de isenção ou redução da base de cálculo do ICMS, a menos que permitida a manutenção dos créditos apropriados nas entradas das mercadorias e somente na proporção destes valores.

Palavras-chave: 1 Subvenção para investimentos. 2 Lei Complementar nº 160/2017. 3 Redução da base de cálculo. 4 Isenção. 5 Materialidade.

ABSTRACT

Complementary Law no. 160/2017 includes paragraphs 4 and 5 of art. 30, of Law 12.973/2014, to immediately consider the tax or fiscal benefits and incentives granted by the States and the Federal District as an "investment subsidy", releasing them as subsidized or proven companies or reinvesting such amounts in the expansion of economic enterprises. With that, a new legislation seems to be in conflict with the Law then in force. On the other hand, an amendment promoted by Complementary Law No. 160/2017 leads to the conclusion that any and all tax benefits or incentives granted by federated entities, as long as registered in the tax incentive reserve account, can be considered as an investment subsidy and, consequently, to reduce the calculation base of IRPJ and CSLL payable. Under the accounting aspect, however, the understanding that only the appropriate amount is an investment grant title when a subsidized company, in fact, obtains some patrimonial equity value - or that it conventionally calls "materiality" -, it is understood to investigate if all benefits are able to be classified as classified. For this purpose, the present work seeks to demonstrate how an assertion is assertive, especially when these benefits are granted in the form of an exemption or reduction of the ICMS calculation base, unless it allows the maintenance of the credits attributed in the goods receipts and only in the proportion of these values.

Keywords: 1 Investment grant. 2 Complementary Law No. 160/2017. 3 Reduction of the calculation base. 4 Exemption. 5 Materiality.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

IRPJ	- Imposto de Renda Pessoa Jurídica
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
COSIT	- Coordenação-Geral de Tributação
DISIT	- Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal
ICMS	- Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
CONFAZ	- Conselho de Política Fazendária

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	JUSTIFICATIVA.....	13
1.2	OBJETIVOS.....	13
1.2.1	Objetivo geral.....	14
1.2.2	Objetivos específicos.....	14
1.3	METODOLOGIA.....	14
2	SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS.....	15
2.1	SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO E SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS	16
2.2	DO TRÂMITE LEGISLATIVO DO PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 130/2014.....	22
2.3	DA INICIATIVA DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS.	29
2.4	DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.....	32
2.5	DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.....	35
2.6	DAS FORMAS DE BENEFÍCIOS E/OU INCENTIVOS ALBERGADOS NO NOVO CONCEITO DE “SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO”.....	38
3	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
	REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

Em 08 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160/2017 (BRASIL, 2017, p. 8) que, entre outras providências, incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30, da Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014, p. 1) para classificar como “subvenções para investimento” os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal, mesmo aqueles objetos de discussão administrativa ou judicial não definitivamente julgados.

Ainda, vedou a exigência de quaisquer outros requisitos ou condições não previstos naquele artigo e deixou claro que tal classificação se aplica, também, aos benefícios de ICMS concedidos sem autorização do CONFAZ, nos termos do art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988, p. 1), por norma publicada até a data de publicação da Lei Complementar nº 160/2017, desde que cumpridas, pelos Estados concessionários, as exigências de registro e depósito dos atos inconstitucionais, conforme determina o art. 3º do mesmo diploma legal.

Ocorre que o art. 30, da Lei nº 12.973/2014, condiciona o reconhecimento como “subvenção para investimento” a que as doações e incentivos fiscais e financeiros-fiscais, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, tenham sido concedidos pelo poder público a título de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e desde que registrados à conta de reserva de lucros, na forma do art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976 (BRASIL, 1964, p. 1).

Atendidas estas condições, os valores classificados na conta “reserva de incentivos fiscais” poderão ser deduzidos na determinação do lucro real - e, de consequência, da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL -, podendo ser utilizados, sob pena de tributação, apenas para: *(i)* absorção de prejuízos; ou *(ii)* aumento do capital social:

A interpretação literal do art. 30, caput, da Lei nº 12.973/2014, portanto, leva à conclusão de que somente poderão ser considerados como “subvenção para investimento”, para a redução de IRPJ e CSLL a pagar, os incentivos que, comprovadamente, tenham sido concedidos como estímulos à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Em outras palavras, a Lei exigiria que estes incentivos tenham como contrapartida o reinvestimento integral do valor

subvencionado na aquisição de ativo imobilizado, contratação de pessoal ou ampliação de linhas de produção, por exemplo.

Este foi o entendimento que prevaleceu em inúmeras Soluções de Consulta exaradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do que são exemplos, por todas, a Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 32/2012¹, Solução de Consulta COSIT nº 336/2014² e Solução de Consulta COSIT nº 188/2015³.

Neste contexto, a alteração promovida pela Lei Complementar nº 160/2017 parece estar em conflito com o disposto no art. 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014, pois classificou os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS como “subvenções para investimento” sem exigir vinculação ou comprovação de que sua concessão teve o objetivo de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, como exige a Lei alterada.

Vale dizer, a Lei Complementar nº 160/2017 determinou, *ab initio*, que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal são “subvenções para investimento”, eliminando a etapa de verificação sobre os motivos que levaram o Estado a conceder aquele incentivo ou a comprovação de sua efetiva destinação a obras e projetos de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, que passou a ser legalmente presumida.

Daí decorre o problema de pesquisa que pode ser sintetizado na seguinte questão: todo e qualquer benefício fiscal ou financeiro-fiscal concedido pelos Estados e/ou pelo Distrito Federal pode ser considerado como subvenção para investimento para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL?

¹ Ementa: “[...] A receita decorrente de desconto no pagamento do ICMS devido obtido em função do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, de que trata a lei estadual nº 7.980, de 2001, não possui vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não se caracterizando como subvenção para investimento, devendo ser computada na determinação do lucro real.”

² Ementa: “[...] É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico (não é suficiente a realização dos propósitos almejados com a subvenção), inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos. Nesse caso, a subvenção torna-se tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ.”

³ Ementa: “[...] Necessário haver um projeto pré aprovado e vinculação plena dos recursos. A disponibilização dos recursos diretamente ao subvencionado descaracteriza a subvenção. O incentivo concedido, da forma como se apresenta, caracteriza receita tributável do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e das Contribuições para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.”

A resposta a esta questão passa pela análise da legalidade e prevalência das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017, bem como as implicações contábeis e jurídicas das alterações por ela promovidas e a sua abrangência, o que se fará adiante.

1.1 JUSTIFICATIVA

O trabalho ora proposto pretende demonstrar que, não obstante a Lei Complementar nº 160/2017 pareça autorizar que todo e qualquer benefício ou incentivo fiscal de ICMS seja apropriado em conta de “reserva de incentivos fiscais” como subvenção para investimento para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, há situações em que isso talvez não seja possível, por ausência de materialidade contábil.

É o caso da redução da base de cálculo ou isenção, quando não há autorização para a manutenção dos créditos do tributo apropriados nas entradas.

Neste caso, a redução não representa qualquer ganho econômico (acréscimo patrimonial) ao contribuinte que promove a saída da mercadoria beneficiada, uma vez que o tributo destacado na Nota Fiscal já será calculado sobre o valor reduzido ou sequer terá um valor, no caso de isenção.

Portanto, contabilmente, não há materialidade para a apropriação do benefício, pois seria como “criar” um recurso financeiro inexistente.

Diferente do crédito presumido, em que o Estado concede créditos de ICMS, que representa a “devolução”, pelo Estado ou Distrito Federal, de parte ou a totalidade do ICMS pago pela empresa, o que traduz, de fato, um ganho ao contribuinte dotado de evidente materialidade.

1.2 OBJETIVOS

A presente pesquisa tem por principal objetivo o de contribuir para o estudo das subvenções para investimento apropriadas a partir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e/ou pelo Distrito Federal após a publicação da Lei Complementar nº 160/2017.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral é o de responder se a Lei Complementar nº 160/2017 pode ser aplicada indistintamente para legitimar que todo e qualquer benefício ou incentivo fiscal de ICMS, inclusive àqueles concedidos através da redução da base de cálculo e isenção, possam ser apropriados como subvenção para investimentos e, assim, reduzir o IRPJ e a CSLL a pagar.

1.2.2 Objetivos específicos

Analisar os efeitos contábeis e jurídicos trazidos pela Lei Complementar nº 160/2017, bem como se as benesses concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do ICMS, classificadas como benefícios ou incentivos fiscais pela legislação vigente, possuem materialidade para suportar a apropriação.

1.3 METODOLOGIA

O trabalho utilizará o método dedutivo, mediante a análise de bibliografia, legislação, doutrina e decisões administrativas e judiciais, bem como da tramitação da Lei Complementar nº 160/2017 no Congresso Nacional.

Após, buscará analisar a jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema, antes e após a publicação da sobredita Lei Complementar.

Por fim, buscará analisar o tema sob o ponto de vista contábil, através de pesquisa às normas exaradas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC e normas internacionais de contabilidade.

2 SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

As subvenções governamentais são institutos de direito financeiro público, tratadas mormente pela Lei Federal nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964, p. 2.745) como despesas e subdivididas em subvenções sociais e econômicas (art. 12, § 3º, incs. I e II).

Segundo Modesto CARVALHOSA (1997, p. 603), tratam-se, as subvenções, de “ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público”.

No mesmo sentido, De PLÁCIDO E SILVA (1998, p. 779) define as subvenções como “auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram seus objetivos”, ao que complementa:

Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto.

Ao Estado, em regra, cabe o dever de subvencionar instituições que realizem serviços, ou obras de interesse público, o qual, para isso, dispõe em leis especiais as normas que devem ser atendidas para a concessão, ou obtenção, de semelhantes auxílios, geralmente anuais.

Do pontificado de José Souto Maior BORGES (1976, p. 43), extrai-se que:

O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (*subventio*) - expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.

Como bem aponta Mary Elbe Gomes QUEIROZ (2014, p. 2), a “subvenção” ainda não foi definitivamente consolidada em um diploma legal, de forma que a sua análise deve partir da Constituição Federal, notadamente do que dispõem o seu art. 150 e § 6º, *in verbis*:

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

§ 6º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (destacamos)*

Com efeito, tratando-se de benefícios fiscais, há que se observar a disciplina do dispositivo acima e, quando compreendidos no âmbito do ICMS, necessária ainda a observância à norma contida no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, que, na prática, condiciona a concessão de benefícios à aprovação pelos demais Estados da federação e pelo Distrito Federal, na forma da Lei Complementar nº 24/1975 (BRASIL, 1975, p. 375).

Tais elementos, como já exposto alhures, dizem com as subvenções enquanto objetos de Direito financeiro público, analisados sob a ótica do ente subvencionador. Ao presente estudo, porém, importa a análise das subvenções sob a ótica do Direito Tributário, na perspectiva da entidade subvencionada, que goza do ingresso de capital sob a forma de subvenção governamental com natureza de receita.

Aqui, surge uma nova divisão conceitual: a subvenção para custeio e a subvenção para investimentos, sobre as quais discorreremos pormenorizadamente no tópico seguinte.

2.1 SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO E SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

Reinaldo PIZOLIO⁴ (2002, citado por QUEIROZ, 2014, p.7) bem elucida a diferença fundamental entre os tipos de subvenção, ensinando que:

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

⁴ PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.

industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas.

Bulhões PEDREIRA (1979, p. 685) leciona que a legislação tributária denomina de subvenção as transferências de renda e capital recebidas pela pessoa jurídica porque “(a) em regra elas têm origem no setor público (e assim são designadas na orçamentação e contabilidades públicas) e (b) a expressão é usada, com o sentido de transferência de renda, no direito privado (Cód. Civil, art. 1.172).”

A esse respeito, PIZOLIO⁵ (2002, citado por QUEIROZ, p. 149) esclarece que as subvenções constituem relevante instrumentos à disposição do Poder Público para que este possa estimular determinadas atividades, operações e empreendimentos em prol do interesse público.

Outra importante diferença entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimentos é a tributação incidente sobre cada qual, e é neste ponto que se iniciam as divergências entre contribuintes e o fisco.

Isso porque as subvenções para custeio são integralmente tributadas por força de expressa previsão legal, contida no texto do art. 44, inc. IV, da Lei nº 4.506/1964 (BRASIL, 1964, p. 10.879), que assim prescreve:

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.*
(destacamos)

De outro lado, as subvenções para investimentos não sofrem tributação pelo IRPJ e pela CSLL, conforme previsão contida no texto do art. 38 e § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (BRASIL, 1977, p. 2.745), *in verbis*:

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

(...)

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

⁵ *Op. Cit.*

- a) *registradas como reserva de capital*, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
- b) *feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas*. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979 - destacamos)

Como se vê, desde a edição daquele Decreto-lei, as subvenções para investimento devem ser excluídas na determinação do lucro real para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, sendo contabilizadas diretamente em conta do patrimônio líquido (reservas de capital), sem transitar pelo resultado da empresa.

A despeito disso, necessário observar que na sua redação original, o art. 182, § 1º, alínea “d”, da Lei Federal nº 6.404/1976, determinava que as subvenções para investimento deveriam ser classificadas como reservas de capital.

Nilton LATORRACA⁶ (2000, p. 643, citado por COELHO, COELHO e LOBATO, 2009, p. 542) ensina que, não obstante compunham conta do patrimônio líquido da empresa, os valores recebidos a título de subvenção para investimentos não eram considerados como receita do exercício nem demonstrados como lucros, muito embora tivessem o condão de aumentar o patrimônio social; mas irão diretamente para a conta reservas de capital, cuja utilização estava restrita às hipóteses e condições previstas no art. 200, da mesma Lei Federal nº 6.404/1976, a saber:

Art. 200. *As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:*

I - *absorção de prejuízos* que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

II - *resgate, reembolso ou compra de ações;*

III - *resgate de partes beneficiárias;*

IV - *incorporação ao capital social;*

V - *pagamento de dividendo a ações preferenciais*, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

Vale dizer, as subvenções para investimento estavam condicionadas a que:

(i) estivessem registradas em conta de reserva de capital; **(ii)** não fossem distribuídas aos sócios; **(iii)** poderiam ser utilizadas somente para absorção de

⁶ LATORRACA, Nilton. Direito Tributário. Imposto de Renda das Empresas. Atualizado até 31.12.99 por RUTNÉA NAVARRO GUERREIRO e SÉRGIO MURILO ZALONA LATORRACA. São Paulo: Atlas, 2000, p. 643.

prejuízos ou incorporação ao capital social, vedada a restituição aos sócios da parcela do capital eventualmente aumentada pela sua incorporação.

Caso inobservadas tais diretrizes, os valores apropriados como subvenção para investimentos seriam tributados.

As condições de reconhecimento da subvenção para investimento, tais como delineadas pelo art. 38 e § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, levaram a Administração Tributária a editar o Parecer Normativo CST nº 112/1978 (BRASIL, 1978, p. 465), donde destacam-se as principais conclusões:

Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

(...)

Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

(...)

[...] seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Destarte, uma subvenção para investimento somente poderia ser assim considerada, segundo entendimento perfilado após o sobredito Parecer Normativo, quando houvesse a obrigatoriedade de que a empresa subvencionada aplica-se a totalidade dos valores em bens e direitos ou na implantação ou expansão do empreendimento econômico e seu beneficiário fosse a própria pessoa jurídica titular do empreendimento e desde que registrada em conta de reserva de capital.

Foi este o entendimento que norteou as posteriores manifestações do fisco federal sobre o tema até há pouco.

Após a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, porém, a pretensa dicotomia entre subvenção para custeio e subvenção para investimento, ao menos quanto aos benefícios concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do ICMS, parece não fazer mais sentido, como se verá oportunamente.

Por fim, insta informar que a Lei Federal nº 11.638/2007 (BRASIL, 2007, p. 2), no afã de convergir as normas brasileiras com as normas internacionais de contabilidade - tendo por objetivo maior a neutralidade tributária -, trouxe novo tratamento contábil às subvenções governamentais.

Nesse sentido, esta Lei revogou a alínea “d”, § 2º, art. 182, da Lei Federal nº 6.404.1976 e incluiu a ela o art. 195-A, cujo teor se reproduz a seguir:

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

Assim, estes valores passaram a transitar pelo resultado, o que não significa que passaram a ser, também, tributados pelo IRPJ e pela CSLL, sobretudo porque expressamente vedado, no texto do art. 177, § 7º, da Lei nº 6.404/1976⁷, na redação então dada pela Lei nº 11.638/2007, qualquer efeito tributário decorrente das alterações promovidas para adequação das normas contábeis brasileiras às diretrizes internacionais.

Sérgio IUDÍCIBUS, Eliseu MARTINS e Ernesto Rubens GELBCKE (2008, pp. 7-8) bem registraram o momento de transição, externando que:

Os ajustes a serem efetuados nessa nova forma são aqueles que forem sendo criados por normatizações contábeis que levem ao processo de convergência às Normas Contábeis Internacionais, basicamente as derivadas do *International Accounting Standards Board (IASB)*. E estão, todos eles, absolutamente fora do alcance tributário.

(...)

Na realidade, as disposições de natureza puramente contábil introduzidas por essa Lei nº 11.638 já o foram visando a esse processo de internacionalização. Assim entendemos que as modificações por ela trazidas podem já estar ajustadas dessa forma mencionada no item II do §2º17 mencionado, o que significa que os efeitos tributários sobre tais ajustes se dão na forma que existiu imediatamente antes da aprovação dessa Lei.

É provável e muito esperado que manifestações nesse sentido sejam emitidas pelos órgãos reguladores, inclusive pela Receita Federal para completa regulação da matéria.

⁷ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Portanto, ainda que as subvenções para investimento devam, a partir da Lei Federal nº 11.638/2007, transitar pelo resultado da companhia, não devem sofrer reflexos tributários.

A esse propósito, vale destacar as lições de Eduardo Junqueira COELHO, Sacha Calmon Navarro COELHO e Valter de Souza LOBATO (2009, p. 566), para quem:

Com o desaparecimento da alínea “d” do §1º do art. 182 da Lei nº 6.404, as subvenções governamentais para investimentos não mais integram a conta reserva de capital. Contudo, podem, a princípio, comportar registro contábil diferenciado, dependendo do tipo de subvenção recebida (condicional ou incondicional): registro em conta de resultado ou de passivo. Se o registro se fizer em conta de resultado, o lucro líquido do exercício estará acrescido desses recursos. Considerando que a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social é exatamente o lucro líquido do exercício, a pessoa jurídica deverá excluir tais recursos da base impositiva do imposto sob pena de se perder o incentivo fiscal. Como se afirmou, transferência de capital não configura renda ou receita e o registro em contas de resultado não tem o condão de transformá-la em tal.

Em 04 de dezembro de 2008 foi publicada a Medida Provisória nº 449 - posteriormente convertida na Lei Federal nº 11.941/2009 (BRASIL, 1964, p. 1).-, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT para regulamentar os ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei Federal nº 11.638/2007 (BRASIL, 2009, p. 3).

No que tange ao tratamento das subvenções para investimento, porém, a Medida Provisória trouxe regramento fiscal específico.

Este é o entendimento de COELHO, COELHO e LOBATO (2009, p. 568) que, analisando a exposição de motivos da referida Medida Provisória, assim se manifestaram:

Deveras, a exposição de motivos da MP nº 449/2008 justifica a exclusão das subvenções para investimentos da base de cálculo do IRPJ, como meio de reforçar a capitalização das empresas, reconhecendo que as transferências de capital efetuadas mediante aquelas subvenções já eram isentas do IRPJ por força do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e assim permanecem, não obstante a sua contabilização como receita, desde que posteriormente mantidas em reservas de lucros.

Assim, embora integrem o lucro contábil e componham uma das contas de reserva de lucros, os valores aportados à pessoa jurídica pelo Poder Público a título de subvenção para investimento não configuram acréscimo patrimonial suscetível de

tributação pelo IRPJ e pela CSLL, motivo pelo que devem ser excluídos no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, conforme art. 18, da Lei Federal nº 11.941/2009.

2.2 DO TRÂMITE LEGISLATIVO DO PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 130/2014.

O art. 146, incs. I a III, da Constituição Federal, cometem a Lei Complementar a competência para dispor sobre **(i)** conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federados; **(ii)** regular as limitações ao poder de tributar; e **(iii)** estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (destacamos)

Os §§ 4º e 5º foram incluídos no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, pela Lei Complementar nº 160/2017 que, a um só tempo:

- a) *Dirimiu conflito de competência entre a União, os Estados e o Distrito Federal*, assegurando a estes últimos que os incentivos fiscais por eles concedidos serão observados pelos demais entes federados, inclusive a União;
- b) *Estabeleceu nova limitação ao poder de tributar da União* na medida em que a impede de desconsiderar a condição de “subvenção para investimento” dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados para qualquer fim, inclusive para a exclusão na determinação do lucro real; e
- c) *Estabeleceu nova norma geral em matéria de legislação tributária*, vez que alocou no próprio dispositivo de que trata de “subvenção para investimento” (art. 30, da Lei nº 12.973/2014) a determinação de que os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal são considerados, desde logo, “subvenção para investimento”.

Portanto, a alteração legal é constitucional, material e formalmente válida.

O art. 48, da Constituição Federal, prevê que cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: **(i)** sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas.

Obedecendo ao processo legislativo constitucional, deu-se início à tramitação do Projeto de Lei do Senado nº 130/2014 (BRASIL, 2014, pp. 180-181) de autoria da Senadora Lúcia Vânia (PSDB/GO) e outros, com o objetivo de convalidar os atos concessivos de benefícios e/ou incentivos fiscais e financeiros de ICMS publicados pelos Estados membros, bem como permitir a remissão/anistia dos créditos deles decorrentes até a data de sua publicação.

Após aprovação naquela Casa, o Projeto seguiu à Câmara dos Deputados (art. 65, da Constituição Federal), onde recebeu o nº PLP 54/2015 (BRASIL, 2014, p. 293).

O Relator do projeto na Comissão de Finanças e Tributação, Deputado Alexandre Baldy (PODE/GO), apresentou, na Sessão Plenária da Câmara dos Deputados de 24/05/2017, Emenda Substitutiva ao PLP quando, acolhendo Emenda Substitutiva de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, assim registrou:

Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que 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, são 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. (destacamos)

Observa-se, portanto, que a inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30, da Lei nº 12.973/2014 teve por principal objetivo dar a necessária segurança jurídica ao contribuinte, garantir a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados e, especialmente, o de afastar autuações por parte da Secretaria da Receita Federal em razão de interpretações jurídicas equivocadas, tais como aquelas manifestadas através das Soluções de Consulta nºs 32/2012, 336/2014 e 188/2015, antes transcritas.

A mesma discussão permeou a tramitação do Projeto de Lei no Senado Federal, senão confira-se trecho do Relatório da Comissão de Assuntos Econômicos - CAE daquela Casa, de relatoria do Senador Ricardo Ferraço, *in verbis*:

Ainda quanto às alterações promovidas pela Câmara dos Deputados, os arts. 9º e 10 cuidam da concessão de benefício tributário federal para as empresas submetidas ao lucro real beneficiárias de incentivo fiscal de ICMS.

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. A ausência de tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins decorre, respectivamente, do inciso X do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Tem sido controvertido o enquadramento dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para custeio ou para investimento. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em alguns casos, *desconsidera a caracterização pelo contribuinte do benefício como subvenção para investimento, de sorte a cobrar os tributos federais*.

Em razão do inconformismo em relação aos posicionamentos da RFB, muitas empresas levam a discussão ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cuja competência é a de decidir litígios administrativos tributários, e ao Poder Judiciário.

O que o SCD nº 5, de 2017⁸, 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.

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

⁸ SCD - Substitutivo da Câmara dos Deputados.

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.*

Vê-se, portanto, que a inclusão dos §§ 4º e 5º no art. 30, da Lei nº 12.973/2014 para considerar desde logo os incentivos fiscais de ICMS como subvenção para investimento foi amplamente debatida pelo Congresso Nacional e tiveram o objetivo de eliminar a interpretação restritiva até então defendida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Após a aprovação em ambas as Casas do Congresso Nacional, o Projeto de Lei seguiu para a sanção presidencial, como determina o art. 66, da Constituição Federal.

Os arts. 9º e 10º, do Projeto de Lei do Senado nº 130/2014 foram vetados pelo então Presidente da República, na forma do art. 66, § 1º da Constituição Federal, pelas razões expostas na Mensagem nº 276/2017 (Veto nº 24/2017), vazadas nas seguintes linhas:

Ouvidos, os Ministérios da Justiça e Segurança Pública, da Fazenda e a Advocacia-Geral da União manifestaram-se pelo veto aos seguintes dispositivos:

Arts. 9º e 10

(...)

Razões dos vetos

“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.”

Essas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar os dispositivos acima mencionados do projeto em causa, as quais ora submeto

à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.
(destacamos)

O principal motivo do veto presidencial foi absolutamente claro: os arts. 9º e 10, do PLS nº 130/2014 equiparavam o ICMS - mesmo aqueles concedidos para mero custeio - a “subvenção para investimentos”, desfigurando o seu intento inicial, que era o de elevar o investimento econômico.

Em outras palavras, o veto recaía justamente sobre a desvinculação entre os benefícios concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal com o reinvestimento; ou, melhor dizendo, sobre a desnecessidade de se comprovar a aplicação de tais benefícios na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos como condição para que fossem apropriados à conta de reservas de lucros e deduzidos na determinação do lucro real para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Porém, não obstante o esforço envidado pelo então Chefe do Poder Executivo brasileiro, o veto foi rejeitado pelo Congresso Nacional por força da prerrogativa que lhe é cometida pelo art. 66, § 5º, da Constituição Federal, seguindo-se, então, à promulgação pelo Presidente da República.

A promulgação do veto rejeitado foi publicada no Diário Oficial da União (D.O.U.) nº 224, de 23/11/2017, Seção I, p. 1, da seguinte forma:

Presidência da República

Casa Civil

Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

Partes vetadas pelo Presidente da República e rejeitadas pelo Congresso Nacional do projeto transformado na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que “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 reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu **promulgo, nos termos do parágrafo 5º do art. 66 da Constituição Federal**, as seguintes partes vetadas da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017:

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

‘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, 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.’ (NR)

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.”

Brasília, 22 de novembro de 2017; 196º da Independência e 129º da República.

MICHEL TEMER

Diante deste panorama, parece evidente a intenção do legislador complementar em classificar os benefícios de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal como “subvenção para investimento” independentemente de qualquer vinculação ao reinvestimento ou à prova de aplicação destes benefícios na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos como condição insuperável para que sejam apropriados à conta de reservas de lucros e deduzidos na determinação do lucro real e, de consequência, da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Mesmo porque a própria iniciativa da Unidade da Federação em conceder tais benefícios já faz presumir o estímulo estatal à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, senão diretamente por meio de obras de estrutura, infraestrutura e aquisições de insumos, máquinas, equipamentos, implementos, etc., ao menos através da desoneração tributária de determinados setores da economia, de forma a permitir a geração de novos postos de trabalho, o ganho em qualidade e

produtividade, a maior geração e distribuição de renda e o fortalecimento da economia local.

Ora, a economia e as condições gerais de mercado são sensíveis à diminuição da carga tributária sobre os setores produtivos, aumentando a demanda e tornando o ambiente ainda mais competitivo. Com isso forçam, na mesma proporção, as indústrias a aumentar a sua produção, o que implica a necessidade de novas contratações e aumento nas aquisições de insumos, máquinas e equipamentos.

Neste ciclo, há incremento gradativo na arrecadação tributária dos Estados (ICMS), Municípios (ISS, IPTU, ITR e/ou ITBI) e da própria União, que grava não só a circulação dos produtos industrializados (IPI), como também as receitas (PIS e COFINS) e os lucros (IRPJ e CSLL) decorrentes do aquecimento da economia.

Vale dizer que, se de um lado a União perde em arrecadação pela dedução dos incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL - somente na proporção dos benefícios concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal que, normalmente, são parciais -, de outro, incrementa o Tesouro Nacional o aumento real das receitas e dos lucros auferidos pelas empresas beneficiadas, trazendo novamente o equilíbrio orçamentário.

Há que se considerar, assim, que todo incentivo fiscal a ser concedido pelos entes estatais resultará em verdadeira renúncia fiscal, parcial ou totalmente, motivo pelo que deve ser precedido de minucioso estudo acerca das vantagens e desvantagens da sua concessão, bem como do impacto efetivo na economia do Estado e, principalmente, do retorno em investimentos que tal desoneração poderá lhe trazer.

E, uma vez concedidos, são considerados “subvenção para investimentos”, nos termos dos §§ 4º e 5º, art. 30, da Lei nº 12.973/2014 por determinação expressa dos arts. 9º e 10, da lei Complementar nº 160/2017.

Este foi o entendimento adotado recentemente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, senão confira-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPJ. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS. ESTADO DE SANTA CATARINA. Uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar nº 160/2017, correto seu enquadramento enquanto

subvenção para investimento, podendo as receitas dali decorrentes serem excluídas do cômputo do Lucro Real.

CSLL. PIS E COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratarem de exigências reflexas, a *decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada aos lançamentos decorrentes, relativo à CSLL, PIS e COFINS.* (CARF - Processo nº 10920.722089/2016-14 - Acórdão nº 1201-002.896, Relator: Luis Henrique Marotti Toselli, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão de 16/04/2019 - *destacamos*)

Esta decisão deixa claro, portanto, que os únicos requisitos a serem observados pelo contribuinte para a dedução de incentivos e benefícios fiscais da base de cálculo do IRPJ e CSLL - além das exigências de classificação contábil - são aqueles previstos na Lei Complementar nº 160/2017, ou seja, o cumprimento das obrigações de publicação, registro e depósito dos atos normativos que os concederam, afastada a exigência de comprovação do reinvestimento.

2.3 DA INICIATIVA DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS.

Vencido o contexto legislativo em que inserida a Lei Complementar nº 160/2017, indispensável a investigação sobre o alcance da expressão “[...] *concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal (...)*”, contida no texto do § 4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, acrescentado pelo art. 9º da referida Lei.

O dispositivo tem a seguinte redação:

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

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, *concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal*, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (*destacamos*)

Da interpretação literal do § 4º supratranscrito, é possível defender que somente serão considerados como “subvenção para investimentos” os benefícios de ICMS concedidos diretamente pelos Estados e pelo Distrito Federal, através de atos normativos - leis ou decretos - próprios.

Este entendimento acabaria por excluir, por exemplo, os benefícios concedidos através de Convênios de ICMS deliberados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, pois que, nestes casos, os benefícios não teriam amparo em leis e decretos expedidos diretamente pelo Estado concessor.

Para dirimir a questão, necessária a análise da Lei Complementar nº 24/1975, que regulamenta o disposto no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da Constituição Federal, cujo art. 1º assim dispõe:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo *também se aplica:*

I - *à redução da base de cálculo;*
 II - *à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*
 III - *à concessão de créditos presumidos;*
 IV - *à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;*
 V - *às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. (destacamos)*

Estatui o sobredito artigo que os benefícios de ICMS serão concedidos através de Convênios *celebrados e ratificados* pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O art. 2º, § 2º combinado com o art. 7º, do mesmo diploma legal, condicionam a validade dos benefícios à decisão unânime dos Estados representados, obrigado inclusive aqueles que, regularmente convocados, não se fizeram representar nas reuniões que os deliberarem.

Equivale dizer que, não obstante deliberados em órgão colegiado - o CONFAZ -, os incentivos fiscais são concedidos pelos próprios Estados, pois que decorrentes de Convênios por eles celebrados e ratificados.

Entender de outra forma seria relegar à inocuidade a previsão inserta nos §§ 4º e 5º, art. 30, da Lei nº 12.973/2014, na redação trazida pela Lei Complementar nº 160/2017.

Explica-se: O art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da Constituição Federal determina que cabe à Lei Complementar “[...] *regular a forma como, mediante*

deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A Lei Complementar que regulou a forma de concessão dos benefícios fiscais (Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pela Lei Constituição Federal de 1988, conforme reconhecido diversas vezes pelo Supremo Tribunal Federal⁹), de seu turno, estabeleceu que aquelas concessões se dariam exclusivamente através de Convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do CONFAZ, sob pena de nulidade do ato concessório, ineficácia, do crédito fiscal dele decorrente, a exigibilidade do imposto não pago, presunção de irregularidade das contas do ente concessor perante o Tribunal de Contas a que estiver submetido e suspensão de repasses de quotas do Fundo de Participação, Fundo Especial e de arrecadação de determinados impostos (art. 8º, incs. I e II e parágrafo único, da Lei Complementar nº 24/1975).

Ou seja, a disciplina legal aplicável aos benefícios fiscais impede que qualquer benefício fiscal seja concedido diretamente pelos Estados ou pelo Distrito Federal, a não ser através de Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ.

Daí afirmarmos que os benefícios fiscais concedidos pelos Estados através dos Convênios de ICMS celebrados no âmbito do CONFAZ *não só devem ser considerados concedidos pelos próprios Estados e pelo Distrito Federal - e, portanto, considerados como “subvenção para investimento”, nos termos dos §§ 4º e 5º, art. 30, da Lei nº 12.973/2014 - como, inclusive, só podem ser assim considerados quando deliberados daquela forma, sob pena de serem inválidos desde a origem.*

Ademais, o art. 4º da Lei Complementar nº 24/1975 exige, para que tenha validade em seu território, que cada Estado e o Distrito Federal publique, no prazo de 15 (quinze dias), decreto de ratificação ou rejeição dos Convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita a falta de manifestação naquele prazo.

Portanto, ainda que se pudesse admitir que os benefícios de ICMS somente poderiam ser considerados como “subvenção para investimento” quando concedidos diretamente pelos Estados ou Distrito Federal através de ato normativo próprio que

⁹ A exemplo: “[...] 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade a Lei 13.790/06 do Estado.” (STF - ADI 3.984, Relator: Min Luiz Fux, Tribunal Pleno, ata de julgamento: 30/08/2019, DJ de 23/09/2019.

não os Convênios do CONFAZ, tal requisito restaria cumprido a partir do momento em que os entes publicam o respectivo decreto de ratificação, momento em que resta internalizada no Estado a convenção nacional.

Assevere-se que, a despeito da previsão inserida no art. 10¹⁰, da Lei Complementar nº 160/2017, a concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui exceção à disciplina legal.

Com efeito, a previsão de que o disposto nos §§ 4º e 5º, da Lei nº 12.973/2014, se aplicam inclusive aos benefícios fiscais concedidos por legislação estadual sem aprovação do CONFAZ, tem o condão de apenas possibilitar a remissão do crédito fiscal inconstitucional, mas jamais o intuito de estimular os entes a continuarem com a prática ofensiva ao pacto federativo que deflagra a malsinada “guerra fiscal”.

Destarte, a única conclusão possível é a de que *os benefícios de ICMS considerados como “subvenção para investimentos”, na forma dos §§ 4º e 5º, art. 30, da Lei nº 12.973/2014 são, por excelência, aqueles decorrentes de Convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do CONFAZ, sendo exceções - porque inconstitucionais - aqueles concedidos diretamente pelos entes sem o crivo do referido Conselho, embora estes também possam ser assim considerados por força do art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017.*

2.4 DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, ao que parece, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF abandonou a clássica dicotomia entre subvenções de custeio e subvenções para investimento, adotando posicionamento legalista no sentido de perquirir tão somente se os valores foram registrados à conta de reserva de incentivos fiscais e se o Estado concedente

¹⁰ Lei Complementar nº 160/2017: “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. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)” (destacamos)

cumpriu com os requisitos de registro e depósito das normas concessivas de benefícios fiscais, como exige a novel legislação.

O Acórdão nº 1402-004.059, exarado pelo CARF no Processo nº 10314.721064/2016-33 (BRASIL, 2019, [s.p.]), entendeu que após o advento da Lei Complementar nº 160/2017, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências trazidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda, ao que complementa:

*Este novel §4º incluído no dispositivo deixa claro que, para a classificação de incentivos e benefícios de ICMS como *subvenção para investimento*, não poderá mais ser exigido outros *requisitos ou condições* além daquilo estipulado no próprio art. 30.*

Claramente houve aqui o total afastamento de qualquer disposição contida ou fundamento baseado no Parecer Normativo CST nº 112/78. (CARF - Processo nº 10314.721064/2016-33, Acórdão nº 1402-004.059, Relator: Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Relator p/ acórdão: Cons. Paulo Mateus Ciccone, 1ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 18/09/2019 - destacamos)

No julgamento do Recurso Voluntário nº 10925.721911/2016-71 (BRASIL, 2019, [s.p.]), o CARF decidiu que, comprovados os requisitos exigidos pelo art. 3º, da Lei Complementar nº 160/2017 pelo Estado concedente, impõe-se a aplicação da regra por ela inserida nos §§ 4º e 5º, da Lei 12.973/14, para reconhecer o caráter de investimento das subvenções examinadas no processo, *a par de qualquer outra condição ou situação de fato porventura apurada no feito.*

Do voto condutor deste julgado, destacam-se as precisas considerações empenhadas pelo Relator, cujo teor é o seguinte:

Verdade seja dita, com o advento da regra acima transcrita, a aplicação dos recursos percebidos em decorrência das subvenções concedidas pelos Estados em projetos de expansão dos parques industriais, bem como a concomitância temporal entre a percepção dos preditos benefícios e sua versão em investimentos necessários ao crescimento da atividade econômica, ficaram em segundo plano. As questões que, agora, demandam exame dos órgãos colegiados administrativos (especialmente porque a regra contida no aludido § 4º acima reproduzido tem aplicação imediata a todos os processos ainda não definitivamente julgados § 5º) fica adstrita ao cumprimento dos pressupostos elencados pelo 3º da citada LC 160, ou, se for o caso, àqueles contemplados pelo caput do art. 30 da Lei 12.973, cuja redação permaneceu inalterada. (...) Considerando-se que o benefício obtido pelo recorrente é de natureza financeiro-fiscal (redução da base de cálculo do ICMS, diferimento e isenção, conforme cláusula II do Termo de Acordo constante de fl. 181) e, mais, o preenchimento pela predita Unidade da Federação dos requisitos estabelecidos pelo art. 3º da LC 160/17, é de se reconhecer, nos termos do por vezes mencionado art.

30, § 4º, com observância impositiva por força do § 5º do mesmo preceptivo, o caráter de "investimento" das subvenções ora examinadas.

Por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 10280.722443/2011-71 (BRASIL, 2018, [s.p.]), a Primeira Sessão do órgão colegiado decidiu que a nova redação do art. 30 da Lei 12.973 dada pela Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata quando o benefício tiver amparo em Convênio, inclusive para processos em curso. Caso contrário, somente a partir da data do cumprimento das obrigações de registro e depósito pelo Estado, quando alcança o *status* de subvenção para investimento, sendo descabida a exigência do IRPJ e da CSLL.

À mesma conclusão chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF que, nos termos do Acórdão nº 9101-003.841 (BRASIL, 2018, [s.p.]), reconheceu o cumprimento das obrigações de publicação, registro e depósito das normas concessivas de benefícios fiscais pelo Distrito Federal, sendo inexigível, por falta de previsão legal, prova do reinvestimento do subsídio recebido. O provimento restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2002, 2003
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. DISTRITO FEDERAL. CONFAZ. ATIVO PERMANENTE.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Distrito Federal em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. O investimento em ativo permanente não consta do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, sendo improcedente o lançamento fundado em tal exigência. (CSRF - Processo nº 10675.000665/2007-19, Acórdão nº 9101-003.841, Relatora: Cons. Cristiane Silva Costa, 1ª Turma, Sessão de 03/10/2018).

Percebe-se, portanto, que a jurisprudência administrativa parece ter se conformado às novas diretrizes impositivas trazidas pela Lei Complementar nº 160/2017 e reconhecendo que, após a sua publicação, não há mais relevância na classificação das subvenções como de investimento ou de custeio para fins de apropriação, bastando a constatação acerca do cumprimento, pelo Estado concedente, das obrigações de publicação, registro e depósito das normas concessivas de benefícios fiscais na forma exigida pelo art. 3º daquela Lei.

Necessário destacar, outrossim, que o único julgado que reconheceu a redução da base de cálculo como benefício fiscal-financeiro em meio à discussão sobre subvenções para investimento, o Acórdão nº 1302-003.396 (BRASIL, 2019, [s.p.]), o fez apenas de passagem.

A decisão, porém, não adentrou o mérito sobre a (in)existência de materialidade da subvenção nestes casos, o que constitui o principal objeto da nossa análise.

2.5 DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Antes mesmo da publicação da Lei Complementar nº 160/2017, o Superior Tribunal de Justiça - STJ já havia pacificado o entendimento de que os *créditos presumidos de ICMS* não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação ao pacto federativo. (BRASIL, 2017 e 2018, [s.p.])

De acordo com o que decidido no AgInt nos EREsp 1.462.237/SC (BRASIL, 2019, [s.p.]), a publicação da aludida Lei Complementar se tratava de fato superveniente e, portanto, não fora analisado no julgamento daquele caso. Mas, ainda que tivesse sido examinada, não ensejaria o acolhimento da tese fazendária, pois:

[...] a superveniência de lei que determina a qualificação do incentivo fiscal estadual como subvenção de investimentos não tem o condão de alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo.

Em que pese isso - e muito embora relativamente recente -, a aplicabilidade da Lei Complementar nº 160/2017, já chegou aos Tribunais pátrios, como se colhe dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 QUE INSERIU OS §§ 4º E 5º AO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014. Os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, não constituem receita tributável, não podendo ser contemplados para apuração do lucro da pessoa jurídica para fins de apuração da CSLL e IRPJ, pois são verdadeira renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, gerando importantes reflexos financeiros e sociais para o desenvolvimento do Estado. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ),

responsável por uniformizar a matéria tributária no âmbito do referido Tribunal, concluiu o julgamento dos Embargos de Divergência nº 1.517.492, pacificando o entendimento no sentido de que o *crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL*. Essa conclusão é corroborada pelo art. 30, § 4º, da Lei 12.973/2014, incluído Lei Complementar nº 160/2017, que enquadra os incentivos relativos ao ICMS como subvenções para investimento, excluindo-os, por consequência, do cálculo do lucro real, condicionado à observância dos critérios previstos na mencionada lei. (TRF4 - AC 5002859-72.2017.4.04.7205, SEGUNDA TURMA, Relatora: Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 22/02/2019) (BRASIL, 2019, [s.p.]).

MANDADO DE SEGURANÇA. *CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS*. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO. Tem o contribuinte o direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores referentes a créditos presumidos de ICMS, uma vez que não constituem renda, lucro ou acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. (TRF4 5006377-51.2018.4.04.7200, 2ª Turma, Relator: Juiz Federal Luiz Carlos Cervi, juntado aos autos em 12/02/2019) (BRASIL, 2019, [s.p.]).

TRIBUTÁRIO. *CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS*. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ e DA CSLL. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRECEDENTES DO STJ. 1. Conforme o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, os valores referentes a crédito presumido de ICMS não constituem renda, lucro, acréscimo patrimonial nem receita, razão pela qual não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. 2. É reconhecido ao contribuinte o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS do lucro real, para o efeito de apuração do IRPJ e CSLL, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC nº 160/2017. Precedentes do STJ. (TRF4 5001962-79.2019.4.04.7203, 1ª Turma, Relator Alexandre Gonçalves Lippel, juntado aos autos em 01/06/2020) (BRASIL, 2019, [s.p.]).

Como se vê, a recente jurisprudência, tanto do e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região como o c. Superior Tribunal de Justiça é uníssona ao considerar que os *créditos presumidos de ICMS* são considerados subvenção para investimento independentemente de qualquer outro requisito além daqueles previstos no art. 30 e parágrafos, da Lei nº 12.973/2014.

Com base neste entendimento, o e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou, em recentíssima decisão, efeito suspensivo em agravo de instrumento interposto pela União contra decisão que, nos autos da ação ordinária nº 5023068-81.2020.4.04.7100/RS - 14ª Vara Federal de Porto Alegre/RS, concedeu antecipação de tutela para permitir ao contribuinte apropriar como subvenção para investimento não só os créditos presumidos, *mas também os incentivos fiscais decorrentes de redução da base de cálculo e isenção* (BRASIL, 2020, [s.p.]); o que, em nosso sentir, não se coaduna com a dinâmica e natureza do ICMS que, jungido

ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal), ostenta créditos de natureza física, diferente do que ocorre com créditos de natureza financeira, como são os decorrentes das contribuições ao PIS e à COFINS¹¹.

A impossibilidade de apropriação de créditos de ICMS decorrentes da redução da base de cálculo e de isenção, quando não autorizada a manutenção dos créditos das entradas, é precisamente o tema problema deste trabalho e será melhor detalhado no tópico seguinte.

Por fim, apenas para fins de registro, nossas pesquisas encontraram a *r.* Sentença proferida em 03/06/2020 nos autos da ação ordinária nº 5098184-30.2019.4.04.7100/RS, que tramitou perante a 14ª Vara Federal de Porto Alegre/RS, reconhecendo o direito do contribuinte à *exclusão de créditos decorrentes de mero diferimento do ICMS* da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem assim a repetição do indébito referente aos valores pagos indevidamente a esse título pelo contribuinte nos últimos 5 (cinco) anos.

Fundamentou, o MM. Juízo sentenciante, que:

Especificamente com relação à alegação de que a pretensão autoral esbarra na "*impossibilidade contábil de sua consecução, posto que não há valores a serem contabilizados em caso de diferimento de ICMS*", observo que, por força do princípio federativo invocado nesta decisão, "*os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS não podem ser tributados pela União, quer se trate de crédito presumido, quer constituam créditos acumulados em operações de saídas com diferimento.*"

O que se afigura absolutamente desarrazoado e antijurídico na medida em que, tecnicamente, o diferimento sequer se trata de benefício ou incentivo fiscal, mas sim de *mera postergação do pagamento do tributo*, sem qualquer redução ou devolução (BRASIL, 2020, [s.p.]).

E, ainda que assim não fosse, o diferimento não gera crédito de ICMS a ser apropriado pelo contribuinte, como equivocadamente entendeu a Decisão em comento.

¹¹ Conforme Hugo de Brito Machado, "*entende-se como regime de crédito financeiro aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo.*" Ou seja, "*o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto.*". Por crédito físico, entende-se aquele "*segundo o qual somente geram créditos as entradas de bens que se destinem a sair do estabelecimento, tal como entraram, ou a integrarem, fisicamente, o produto em cuja fabricação constituem insumos*" (MACHADO, 1999, pp. 133-134).

Feita esta pequena - mas necessária - digressão, passa-se a analisar os efeitos contábeis da Lei Complementar nº 160/2017 sobre os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS concedidos pelos Estado e pelo Distrito Federal, nos termos dos §§ 4º e 5º, art. 30, da Lei nº 12.973/2014.

2.6 DAS FORMAS DE BENEFÍCIOS E/OU INCENTIVOS ALBERGADOS NO NOVO CONCEITO DE “SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO”

Por fim, subsiste a necessidade de se avaliar as formas de benefícios e/ou incentivos de ICMS compreendidos no conceito de “subvenções para investimento” trazido pela Lei Complementar nº 160/2017.

Para tanto, conveniente reproduzir, uma vez mais, o texto do art. 30, *caput* e § 4º, da Lei nº 12.973/2017:

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

(...)

§ 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. (*destacamos*)

Observa-se que, em se tratando de ICMS, as “subvenções para investimento” são constituídas de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, *inclusive através de isenção ou redução de impostos*, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

A Lei utiliza-se de uma figura de linguagem: o aposto “*inclusive através de isenção ou redução de impostos*”, que tem por função de explicar, restringir ou qualificar termo de determinada frase¹².

Vale dizer, o aposto empregado pela Lei indica uma adição, dos benefícios correspondentes a isenção ou redução de tributos, àqueles já comumente

¹² Cf. CALDAS, AULETE. DICIONÁRIO ONLINE: APOSTO (A.POS.TO)[Ô], SM.

1. Gram. Palavra ou expressão, ger. isolada por vírgulas ou equivalente (parênteses ou travessão), que se acrescenta a um termo de uma frase para explicá-lo, restringi-lo ou qualificá-lo [Quando o aposto especifica um termo de sentido amplo (rio, mês etc), não fica entre vírgulas: o rio Amazonas, o mês de maio.] (AULETE, 2020, [s.p.]).

concedidos pelos entes governamentais, o que nos remete novamente ao parágrafo único, art. 1º, da Lei Complementar nº 24/1975 (redução da base de cálculo, devolução total ou parcial do tributo, crédito presumido, quaisquer incentivos que impliquem a redução ou eliminação do imposto e as prorrogações ou extensões de isenções vigentes).

O item 3, do Pronunciamento Contábil - CPC 7 (R1) - Subvenções Governamentais (BRASIL, 2010, [s.p.]), define “subvenção governamental” como sendo:

[...] uma *assistência governamental* geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas *não só restrita a ela, concedida a uma entidade* normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições *relacionadas às atividades operacionais da entidade*. *Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro* e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade. (destacamos)

A mesma Norma Técnica Contábil define “isenção” e “redução” tributária da seguinte maneira:

Isenção tributária é a *dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas* (isenção, imunidade, etc.). *Redução*, por sua vez, *exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar*. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições. (destacamos)

Ainda, o item 7 da Norma admite que a subvenção governamental pode ser de natureza não monetária.

No mesmo sentido, Cristina Preis AMBONI (2019, p. 2), parafraseando Chayane Velho COLOMBO¹³ (2012, [s.p]). defende que:

Os benefícios fiscais estimulam o crescimento da economia e atraem novos investidores para os Estados que o adotarem. O objetivo dos incentivos fiscais é reduzir a carga tributária e incentivar o crescimento de um setor específico ou atividade econômica determinada, *por redução de base de cálculo ou alíquota; crédito presumido e isenções*. (destacamos)

Em razão do campo normativo aqui estabelecido, então, tem-se que os benefícios fiscais de ICMS passíveis de apropriação como “subvenção para

¹³ COLOMBO, Chayane Velho. ICMS - Benefícios fiscais do imposto: uma abordagem geral com ênfase na redução da base de cálculo na venda de veículos automotores usados. 2012. 90 f. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2012.

investimento” abrangem quaisquer atos legais que, de forma direta ou indireta, culminem na redução ou eliminação do tributo, sejam aqueles concedidos pelos Estados e Distrito Federal de forma constitucional (através de Convênios do CONFAZ) ou inconstitucional (concedidos unilateralmente), incluídas a isenção e a redução da base de cálculo.

Do até aqui exposto, forçoso concluir que, após a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, todo e qualquer benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, a princípio, é considerado “subvenção para investimentos”.

A este propósito, observa-se que a Divisão de Tributação da 7ª Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF07/Disit (BRASIL, 2011, [s.p.]) reconheceu, nos termos da Solução de Consulta nº 78, de 6 de outubro de 2011, a redução da base de cálculo concedida pelo Estado do Espírito Santo como subvenção para investimentos, senão confira-se na ementa:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO. CONTRATO DE COMPETITIVIDADE DO SETOR DAS INDÚSTRIAS DE MÓVEIS SERIADOS DO ESPÍRITO SANTO. O crédito presumido e a redução da base de cálculo do ICMS concedidos pelo Governo do Estado do Espírito Santo, cuja base legal compreende os artigos 530-L-N e 530-L-O do RICMS/ES, aprovado pelo Decreto n.º 1.090/2002, em conjunto com as demais cláusulas do Contrato de Competitividade do Setor das Indústrias de Móveis Seriados do Espírito Santo, podem ser considerados como subvenções para investimento, sujeitando-se à exclusão no cálculo do lucro real, desde que tenha havido a efetiva e específica aplicação das subvenções, por parte da empresa interessada, nos investimentos previstos como metas do setor produtivo. **(destacamos)**

Porém, não obstante haja fundamentos e este precedente administrativo capaz de embasar o entendimento de que, a partir da publicação da Lei Complementar nº 160/2017, todo e qualquer benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal deve ser considerado “subvenção para investimentos”, como até aqui demonstrado, *do ponto de vista contábil esta conclusão merece ser melhor avaliada.*

É que, de acordo com o art. 195-A, da Lei nº 6.404/1976, a “reserva de incentivos fiscais” deve ser composta pela *parcela do lucro líquido* decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos.

Ou seja, para que determinado valor seja classificado na conta de reserva de incentivos fiscais, no grupo do Patrimônio Líquido, *haverá de ter materialidade, consubstanciada no ingresso efetivo de valores resultantes do favor governamental.*

Não basta a simples concessão de benefício ou incentivo fiscal se dele não resultar acréscimo patrimonial ao contribuinte.

Neste contexto, é livre de dúvidas que *a concessão de crédito presumido satisfaz todas as condições para ser considerado como “subvenção para investimentos”*, nos termos do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, haja vista que:

- a) É concedida pelos Estados ou Distrito Federal, unilateralmente ou através de Convênios do CONFAZ;
- b) Possui materialidade, consubstanciada no valor efetivamente outorgado pelo Estado ou Distrito Federal, normalmente através da devolução em créditos calculados em percentual sobre as saídas tributadas;
- c) Beneficia diretamente o contribuinte que promoveu a saída albergada pelo benefício.

A partir da publicação da Lei Complementar nº 160/2017, portanto, o valor deste crédito presumido pode ser apropriado pelo contribuinte como “reserva de incentivos fiscais” para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O mesmo não se pode dizer da isenção e da redução da base de cálculo do ICMS.

Observe-se que, em regra, a isenção e a não incidência não implicam crédito para compensação com o montante de ICMS devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário, nos termos do art. 155, § 2º, inc. II, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal.

Sendo assim, é possível afirmar que a concessão de isenção de ICMS pelos Estados e Distrito Federal *não confere, a princípio, qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte beneficiado*, haja vista que *a obrigação de estorno dos créditos das entradas acaba por eliminar o valor que poderia ser apropriado como reserva de incentivos fiscais.*

Da mesma forma são os incentivos fiscais concedidos através da redução da base de cálculo.

Neste caso, o beneficiado não é propriamente a indústria ou o comércio que promoverá saídas de bens, mercadorias ou serviços com redução de ICMS a pagar, mas sim o adquirente de tais bens, mercadorias e serviços¹⁴, que pagará menos pela aquisição.

Como exemplo, pode-se citar a redução da base de cálculo concedida nas operações interestaduais com insumos agropecuários, nos termos do Convênio ICMS nº 100/1997 (BRASIL, 1997, [s.p.]), diminuindo 30% ou 60% - a depender da mercadoria - o valor do ICMS incidente sobre a operação. Neste caso, o beneficiado será o produtor rural que adquire a mercadoria por menor valor, mas não há ganho efetivo ao vendedor.

Isso porque, como é sabido, o ICMS é imposto não cumulativo (art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal) e calculado “por dentro”, conforme determina o art. 13, § 1º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 1996, p. 18.261), de forma que é incorporado ao valor da operação, suportada integralmente pelo consumidor final.

Para assim concluir, basta verificar que o faturamento do vendedor ou prestador permanece o mesmo, não fruindo de nenhum incremento patrimonial, ainda que a saída seja com a base de cálculo reduzida.

Para fins meramente didáticos, consideremos o seguinte cálculo de exemplo:

Dados: Venda interestadual de adubos e fertilizantes com redução de 30% (trinta por cento) da base de cálculo do ICMS, conforme Cláusula Segunda, inc. III, do Convênio ICMS nº 100/97.

Valor da Venda: R\$ 20.000,00

Alíquota ICMS interestadual: 12%

OPERAÇÃO NORMAL (SEM REDUÇÃO)		OPERAÇÃO COM REDUÇÃO	
OPERAÇÃO	VALOR	OPERAÇÃO	VALOR
Venda Interestadual - Receita	20.000,00	Venda Interestadual - Receita	20.000,00
Base de cálculo ICMS ("por dentro")	22.727,27	Base de cálculo ICMS ("por dentro")	15.909,09
ICMS (12%)	2.727,27	ICMS (12%)	1.909,09

Fonte: Autor.

¹⁴ No caso das reduções da base de cálculo de insumos agropecuários instituídas pelo Convênio ICMS nº 100/1997, o beneficiado pelo favor fiscal é o produtor rural, e não as indústrias de insumos agropecuários que lhe vendem com carga tributária menor.

Do cálculo acima, observa-se que, não obstante o valor do ICMS a pagar na venda com redução da base de cálculo tenha sido, por óbvio, menor do que o tributo calculado sobre a operação normal (sem redução), não houve qualquer incremento patrimonial ao vendedor, tendo em vista que *a receita da venda permaneceu a mesma em ambos os casos*.

Quem se beneficiou da redução da base de cálculo do tributo, portanto, foi o adquirente da mercadoria, que pagará menos por ela devido ao benefício fiscal concedido pelo Estado, mas não a empresa vendedora.

Assim, considerando que “subvenção” é o ingresso de valores do Poder Público no patrimônio do contribuinte na forma de incentivo fiscal, é necessário que isso aconteça de fato.

Deve haver o acréscimo patrimonial do contribuinte. Caso contrário, haverá um incentivo que, contudo, não configura subvenção para investimento, sobretudo porque, nesse caso, não há como criar a reserva de lucro contábil já que nenhum valor ingressou na empresa a título de incentivo fiscal.

Como dito, a redução de base de cálculo do ICMS tem reflexo no consumidor final, uma vez que o produto mais o ICMS normal confere um valor a ser pago pelo mesmo e o produto com redução de Base de cálculo confere outro montante de menor valor.

De outro lado, nada muda para o comerciante uma vez que não lhe “sobra” nenhum valor.

Este foi, inclusive, o entendimento manifestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN na Inicial do Agravo de Instrumento nº 5013093-92.2020.4.04.0000 (BRASIL, 2020, [s.p.]), manejado para atribuir efeito suspensivo à decisão que concedeu antecipação de tutela ao contribuinte para permitir eximir-se do pagamento de IRPJ e CSLL sobre incentivos fiscais decorrentes de redução da base de cálculo ou isenção de ICMS, arguindo, *in verbis*:

Cuida-se de ação por meio da qual a demandante busca permissão para não recolher IRPJ e CSLL sobre quaisquer valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS na forma de isenção e redução da base de cálculo, sob o argumento de que tais valores não representariam renda ou lucro.

Pugna que tais benefícios fiscais considerados subvenções para investimento independentemente do cumprimento de qualquer requisito trazido pela Lei nº 12.973/14.

O que pretende, pois, em última análise, é atribuir efeitos de crédito presumido à isenção e à redução da base de cálculo do ICMS. Ocorre que a situação presente é totalmente diversa da hodierna situação de créditos presumidos de ICMS. Ou seja, *a parte pretende atribuir efeitos de crédito presumido às hipóteses de isenção e de redução da base de cálculo de ICMS, mas tal equiparação é uma aberração do ponto de vista contábil*, conforme se verá adiante.

Sobreveio decisão liminar afastando da incidência do IRPJ e da CSLL as receitas advindas dos citados incentivos e benefícios fiscais de ICMS:

(a) sem perquirir como se daria a operacionalização do título executivo considerando que os casos de isenção e de redução da base de cálculo sobre parte das receitas já resultam em valor reduzido de tributo devido a ser contabilizado;

(b) sem fazer qualquer menção às condições previstas na LC 160/17 e no art. 30, "caput", incisos I e II, da Lei 12.973/14.

A União opôs Embargos de Declaração referindo que, *nos casos de isenção e de redução de base de cálculo, o valor devido já é registrado com a base de cálculo reduzida, não havendo valor devido sem essa base reduzida que pudesse estar afetando o resultado. Questionou como autora faria o registro contábil de um valor zero, cujo efeito na apuração de IRPJ e CSLL é igualmente zero. (...). (destacamos)*

Como se vê, o argumento envidado pela PGFN é justamente a inexistência de materialidade dos valores a serem alocados à conta de reserva de lucros uma vez que a redução da base de cálculo ou isenção não conferem ao contribuinte qualquer acréscimo patrimonial que assim o permitisse. Em outras palavras, a contabilização de quaisquer valores a este título tratar-se-ia de verdadeira “criação de créditos”, conforme fundamentou:

DA CRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS:

A empresa autora pretende tratar os benefícios fiscais de isenção e de redução da base de cálculo do ICMS como benefícios fiscais “contabilizáveis”, a exemplo do que ocorre com o crédito presumido. Contudo, a situação presente é totalmente diversa da hodierna situação de créditos presumidos de ICMS.

A pretensão autoral é uma aberração contábil, posto que não há valores a serem contabilizados em caso de isenção e redução da base de cálculo.

As renúncias fiscais do Estado advindas de isenção, imunidade, não-incidência, redução da base de cálculo ou diferimento do ICMS não geram qualquer tipo de crédito (presumido ou não), portanto, não são contabilizadas na escrita fiscal e/ou contábil das empresas. Só se contabiliza o valor resultante de tributo devido a partir daquela forma de cálculo reduzida.

(...)

Para que um benefício fiscal gere uma subvenção para investimento, este benefício deve produzir aumento no patrimônio da PJ. Nos casos de isenção, alíquota zero, redução de alíquota ou diferimento na saída não há ICMS destacado na NF, logo não há débito (passivo) de ICMS que será reduzido pelo benefício concedido pelo poder público. Neste caso, o benefício foi a própria não geração do débito (passivo).

As hipóteses de isenções, reduções de alíquota e de base de cálculo e diferimento de ICMS são apenas “equiparadas” às subvenções de investimento pelo §4º, do art. 30 da Lei 12.973/14 e não ensejam escrituração de crédito (posto que simplesmente geram menos ICMS a pagar). (destacamos).

Entende-se, portanto, que a redução da base de cálculo e isenção, de *per si*, não contém materialidade contábil para a apropriação como subvenção para investimentos redutoras da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a pagar.

Exceção a estas premissas é a hipótese em que o Estado ou o Distrito Federal que concede benefícios fiscais de isenção ou redução da base de cálculo do ICMS autoriza a manutenção integral (não exige o estorno) dos créditos das entradas como condição para a fruição do benefício.

Neste caso, não há dúvidas de que os créditos de ICMS mantidos pelo contribuinte constituem a materialidade necessária à caracterização da subvenção para investimentos, autorizando sua apropriação à conta de “reserva de incentivos fiscais” para fins de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ainda assim, o valor a ser apropriado estará limitado ao valor dos créditos mantidos nas entradas de bens, mercadorias e/ou serviços utilizados como insumos de produção ou entradas para comercialização, proporcional às saídas tributadas e, inclusive, na proporção da redução da base de cálculo, quando for o caso.

Cite-se, a exemplo, as isenções concedidas pelo Estado do Paraná, conforme Anexo V, do RICMS/PR, aprovado pelo Decreto estadual nº 7.8.71/2017 (ESTADO DO PARANÁ, 2017, p. 4) e as reduções da base de cálculo do tributo previstas no Anexo VI, do mesmo Regulamento que, de forma expressa, permitam a manutenção dos créditos apropriados nas entradas das mercadorias, a exemplo:

ANEXO V - DAS ISENÇÕES

(de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento)

115	<p>Saídas, em operações internas e interestaduais, de OVOS, exceto quando destinados à industrialização (Convênios ICM 44/1975, 14/1978 e 35/1977; Convênio ICM 30/1987; Convênio ICMS 113/1995; Convênio ICMS 124/1993).</p> <p>Nota: 1. não se exigirá a anulação dos créditos nas saídas isentas a que se refere este item (Convênio ICMS 89/2000).</p>
------------	---

ANEXO VI - DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO

(de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento)

16	A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2020, para 70% (setenta por cento) nas operações com os seguintes INSUMOS AGROPECUÁRIOS (Convênio ICMS 100/1997; Convênio ICMS 49/2017; Ajuste SINIEF 10/2012):	
	POSIÇÃO	DESCRIÇÃO
	1	Farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração (Convênios ICMS 100/1997, 89/2001, 150/2005 e 62/2011)
	2	Milho, quando destinado a produtor, a cooperativa de produtores, a indústria de ração animal ou a órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado ou ao Distrito Federal (Convênios ICMS 100/1997, 57/2003 e 123/2011)
	3	Amônia, ureia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono amônio fosfato), DAP (diamônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa
4	Aveia e farelo de aveia, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal (Convênio ICMS 149/2005)	
<u>Nota: 1. não se exigirá a anulação do crédito nas saídas das mercadorias beneficiadas com a redução da base de cálculo a que se refere este item.</u>		

Nestes casos em que o Estado permite a manutenção dos créditos de ICMS apropriados nas entradas de bens e/ou mercadorias cuja saída seja beneficiada com isenção ou redução da base de cálculo do tributo incrementam, de fato, o patrimônio do contribuinte.

Por este motivo, podem ser apropriadas como subvenção para investimento para fins de redução do IRPJ e da CSLL.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao inserir os §§ 4º e 5º no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, a Lei Complementar nº 160/2017 classificou, como “subvenção para investimento”, pelo seu só efeito, os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, independentemente da vinculação ou prova do reinvestimento dos valores da implantação ou expansão do empreendimento econômico, como exige o art. 30, caput, da Lei nº 13/973/2014 para outros benefícios.

Como consequência, os valores referentes aos incentivos ou benefícios podem ser deduzidos na determinação do lucro real, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tal classificação alcança tanto os benefícios concedidos diretamente, através de normas unilaterais próprias, pelos entes federados, como aquelas concedidas através de Convênios de ICMS aprovados no âmbito do CONFAZ.

Os créditos presumidos concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal satisfazem todas as condições jurídicas e contábeis para serem considerados como “subvenção para investimentos”, nos termos do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, haja vista que possuem materialidade, consubstanciada no valor efetivamente outorgado pelo Estado ou Distrito Federal, normalmente através da devolução em créditos calculados em percentual sobre as saídas tributadas, bem como beneficia diretamente o contribuinte que promoveu a saída albergada pelo benefício.

De outro lado, os benefícios ou incentivos fiscais concedidos através de isenção ou redução da base de cálculo serão considerados “subvenção para investimentos” somente quando houver previsão expressa, na legislação estadual, de manutenção dos créditos das entradas, pois que apenas nesta hipótese haverá efetivo acréscimo patrimonial ao contribuinte beneficiado, o que constitui a materialidade da subvenção governamental.

Em qualquer dos casos, necessário observar os requisitos e limites impostos pela legislação de regência notadamente quanto à apropriação dos valores à conta de reservas de lucros e a destinação exclusiva para a absorção de prejuízos ou aumento do capital social da pessoa jurídica.

REFERÊNCIAS

AMBONI, Cristina Preis. **ICMS - Benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina**: uma abordagem geral com ênfase no setor têxtil. 2019. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2019. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/7165/1/Cristina%20Preis%20Amboni.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2020.

AULETE, Francisco J. Caldas; VALENTE, Antônio Lopes dos Santos. **Dicionário Caldas Aulete Digital**. Verbete: aposto. Rio de Janeiro: Lexikon Editora Digital, 2020. Disponível em: <<http://www.aulete.com.br/aposto>>. Acesso em: 19 dez. 2019.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília: Diário Oficial da União nº 191-A, de 05 out. 1988, p. 1.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 54/2015. Dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas, de autoria da Senadora Lúcia Vânia (PSDB/GO), Senador Cristóvam Buarque (PDT/DF), Senador Cyro Miranda (PSDB/GO), *et al.* Brasília: **Diário da Câmara dos Deputados de 16 abr. 2015, p. 293**. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020150416000580000.PDF#page=293>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 7 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais**. Data de aprovação: 05/11/2010. Data de Divulgação: 02/12/2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília: **Diário Oficial da União, 27 dez. 1977, p. 2.745**.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 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. Brasília: **Diário Oficial da União, 09 jan. 1975, Seção 1, p.345**.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: **Diário Oficial da União, 16 set. 1996, Seção 1, p.18.261**.

_____. Lei Complementar nº 160, de 7 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 reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília: **Diário Oficial da União nº 151, 08 ago. 2017, Seção 1, p.8.**

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: **Diário Oficial da União, 23 mar. 1964, p. 2.745.**

_____. Lei Federal nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília: **Diário Oficial da União, 30 nov.1964, p. 10.879.**

_____. Lei Federal nº 6.404, de 30 de novembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: **Diário Oficial da União, 17 dez.1976, p. 1.**

_____. Lei Federal nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília: **Diário Oficial da União nº 249 - Edição Extra, 28 dez. 2007, p. 2.**

_____. Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, entre outras providências. Brasília: **Diário Oficial da União nº 100, 28 mai. 2009, p. 3.**

_____. 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, entre outras providências. Brasília: **Diário Oficial da União nº 90, 14 mai. 2014. Brasília: Diário Oficial da União nº 5, 8 jan. 2013, Seção 1, p. 1.**

_____. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Processo nº 10675.000665/2007-19, Acórdão nº 9101-003.841, Relatora: Cons. Cristiane Silva Costa, 1ª Turma, Sessão de 03/10/2018. **Publicado no website do órgão em 28 nov. 2018.**

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Processo nº 10280.722443/2011-71, Acórdão nº 1302-002.726, Relator: Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca, 1ª Sessão de Julgamento/3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 11/04/2018. **Publicado no website do órgão em 11 mai. 2018.**

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Processo nº 10925.721911/2016-7, Acórdão nº 1302-003.396, Relator: Cons.

Gustavo Guimarães da Fonseca, 1ª Sessão de Julgamento/3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 20/02/2019. **Publicado no website do órgão em 18 mar. 2019.**

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Processo nº 10920.722089/2016-14, Acórdão nº 1201-002.896, Relator: Luis Henrique Marotti Toselli, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão de 16/04/2019. **Publicado no website do órgão em 06 mai. 2019.**

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Processo nº 10314.721064/2016-33, Acórdão nº 1402-004.059, Relator: Cons. Caio Cesar Nader Quintella, Relator p/ acórdão: Cons. Paulo Mateus Ciccone, 1ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 18/09/2019. **Publicado no website do órgão em 22 nov. 2019.**

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio ICMS nº 100/1997. Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. Brasília: **Diário Oficial da União, 06 nov. 1997.**

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coordenação do Sistema de Tributação. Parecer Normativo CST nº 112/1978, de 29 de dezembro de 1978. Brasília: **Diário Oficial da União, 11 jan. 1979 - Seção 1, p. 465.**

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação - COSIT. Solução de Consulta nº 336, de 12 de dezembro de 2014. Brasília: **Diário Oficial da União nº 244, 17 dez. 2014 - Seção 1, p. 20.**

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Tributação - COSIT. Solução de Consulta nº 188, de 31 de julho de 2015. Brasília: **Diário Oficial da União nº 175, 14 set. 2015 - Seção 1, p. 25.**

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Divisão de Tributação - DISIT da Superintendência Regional da Receita Federal da 5ª Região - SRRF05. Solução de Consulta nº 32, de 17 de agosto de 2012. Brasília: **Diário Oficial da União nº 163, 22 ago. 2012- Seção 1, p. 20.**

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal - DISIT da 5ª Superintendência da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 32, de 17 de agosto de 2012. Brasília: **Diário Oficial da União nº 183, 20 set. 2012 - Seção 1, p. 26.**

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Divisão de Tributação - DISIT da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região - SRRF07. Solução de Consulta nº 78, de 6 de outubro de 2011. Brasília: **[s.n.t.]**

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Divisão de Tributação - DISIT da Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região - SRRF09. Solução de Consulta nº 243, de 12 de dezembro de 2012. **Brasília: Diário Oficial da União nº 5, 8 jan. 2013, p. 17.**

_____. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 130/2014. Convalida os atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concede remissão e anistia de créditos tributários referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). de autoria da Senadora Lúcia Vânia (PSDB/GO), Senador Cristóvam Buarque (PDT/DF), Senador Cyro Miranda (PSDB/GO), *et al.* Brasília: **Diário do Senado Federal nº 51, de 17 abr. 2014, pp. 180-181.** Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Pesquisa de Jurisprudência.** AgInt no REsp 1.605.896/PR, Rel. Min. Regina Helena Costa, 1ª Turma, julgado em 21/03/2017, DJe 29/03/2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Pesquisa de Jurisprudência.** EREsp 1.517.492/PR, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Min. Regina Helena Costa, 1ª Seção, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Pesquisa de Jurisprudência.** AgInt nos EREsp 1.462.237/SC, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Seção, julgado em 27/02/2019, DJe 21/03/2019. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal - STF. **Pesquisa de Jurisprudência.** Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn nº 3.984, Relator: Min Luiz Fux, Tribunal Pleno, ata de julgamento: 30/08/2019, DJ de 23/09/2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 14ª Vara Federal de Porto Alegre/RS. **Pesquisa de Jurisprudência.** Autos nº 5098184-30.2019.4.04.7100/RS. Juiz Federal Fábio Soares Pereira. Evento 9 – Concedida a antecipação de tutela. Juntada aos autos em 11/02/2020. Disponível em: <<http://www.jfrs.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 14ª Vara Federal de Porto Alegre/RS. **Pesquisa de Jurisprudência.** Autos nº 5023068-81.2020.4.04.7100/RS. Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Avila. Evento 3 – Concedida a antecipação de tutela. Juntada aos autos em 01/04/2020. Disponível em: <<http://www.jfrs.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Pesquisa de Jurisprudência.** Apelação Cível nº 5006377-51.2018.4.04.7200, 2ª Turma, Relator: Juiz Federal Luiz Carlos Cervi, juntado aos autos em 12/02/2019. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Pesquisa de Jurisprudência.** Apelação Cível nº 5002859-72.2017.4.04.7205, 2ª Turma, Relatora: Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 22/02/2019. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Pesquisa de Jurisprudência.** Agravo de Instrumento nº 5010326-81.2020.4.04.0000, 1ª Turma, Relator Roger Raupp Rios, juntado aos autos em 19/05/2020. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Pesquisa de Jurisprudência.** Apelação Cível nº 5001962-79.2019.4.04.7203, 1ª Turma, Relator Alexandre Gonçalves Lippel, juntado aos autos em 01/06/2020. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Pesquisa de Jurisprudência.** Agravo de Instrumento nº 5013093-92.2020.4.04.0000, 1ª Turma, Relator: Des. Federal Francisco Donizete Gomes, juntado aos autos em 01/06/2020. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2020.

BORGES, José Souto Maior. **Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias.** *In:* Revista de Direito Público, vols. 41 e 42. Recife: Separata, jan/dez 1976.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas.** V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997.

COELHO, Eduardo Junqueira; COELHO, Sacha Calmon Navarro; e LOBATO, Valter de Souza. **Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009.** Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S.A., vol. II. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2009.

ESTADO DO PARANÁ. **Regulamento do ICMS - RICMS/PR.** Aprovado pelo Decreto estadual nº 7.871/2017. Diário Oficial do Estado nº 10.041, de 03 out. 2017, p. 4.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** (aplicável às demais sociedades). Suplemento nº 1, de 31 de janeiro de 2008. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS,** 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.

PEDREIRA, Bulhões. **Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas,** v. II. Rio de Janeiro: Justec-Editora, 1979.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **A subversão da subvenção:** questionamentos e polêmicas no CARF. XI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: IBET, 12 dez. 2014 Disponível em: <<https://docplayer.com.br/9308686-A-subversao->

da-subvencao-questionamentos-e-polemicas-no-carf.html>. Acesso em: 25 abr. 2020.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, 15^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.