

A INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS: ENTRE A NATUREZA DA SUBVENÇÃO ESTATAL E A PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO

Lucas de Carvalho Mangia

Resumo

O presente trabalho analisa a possível incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, perpassando pelos conceitos de subvenção para investimento e subvenção para custeio, trazidos pela legislação. Neste cenário, busca-se examinar o entendimento jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antes e após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, quanto aos requisitos necessários para a caracterização como uma subvenção para investimento e, conseqüentemente, afastar a tributação por parte da União, e o entendimento recente do Superior Tribunal de Justiça, que explora o argumento de que tal tributação violaria o pacto federativo, não sendo possível a União tributar onde o Estado isenta. Sendo assim, o eixo metodológico utilizado no trabalho é o dogmático instrumental, tendo em vista a legislação tributária, a doutrina e a jurisprudência atinente aos créditos presumidos de ICMS, desde os conceitos, legislação regente, até sua classificação para fins de incidência de IRPJ e CSLL.

Palavras-chave: IRPJ. Crédito Presumido de ICMS. Subvenção para Investimento. Federalismo Fiscal.

THE INCIDENCE OF IRPJ AND CSLL ON PRESUMED ICMS CREDITS: BETWEEN THE NATURE OF THE STATE SUBSIDY AND THE PRESERVATION OF THE FEDERATIVE PACT

Abstract

This work analyzes the possible incidence of IRPJ and CSLL on the presumed ICMS credits, going through the concepts of investment subsidy and subsidy for costing, brought by the legislation. In this scenario, we seek to examine the jurisprudential understanding of the Administrative Council for Tax Appeals, before and after the enactment of Complementary Law No. 160/2017, regarding the necessary requirements for the characterization as an investment subsidy and, consequently, to avoid taxation by part of the Union, and the recent understanding of the Superior Court of Justice, which explores the argument that such taxation would violate the federal pact, the Union being unable to tax where the State exempts. Therefore, the methodological axis used in the work is the instrumental dogmatic, in view of the tax legislation, the doctrine and the jurisprudence concerning the presumed ICMS credits, from the concepts, governing legislation, to their classification for the purposes of IRPJ and CSLL.

Keywords: IRPJ. ICMS presumed credit. Investment Grant. Fiscal Federalism.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, ao versar sobre a repartição de competências tributárias, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual abrange operações relativas à circulação de mercadorias, fornecimento de alimentação e bebidas, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestações onerosas de serviços de comunicação, entrada de mercadoria importada do exterior, entrada no estado e petróleo e derivados, além da energia elétrica.¹

O tributo em tela é atualmente estruturado nos parágrafos 2º ao 6º do art. 155 da Constituição Brasileira de 1988 e regrado pela Lei Complementar nº 87 de 1996. Tributo este que, historicamente, tem se mostrado a principal fonte de receita para os Estados-membros, tendo arrecadado, em 2018, o valor de R\$ 465 bilhões de reais conforme dados da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE), ligada ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)².

Tendo em vista a grandeza do ICMS e os recorrentes problemas brasileiros em trazer desenvolvimento para suas regiões, onde se percebem extremas desigualdades sociais, os Estados da Federação, com o objetivo de atrair e incentivar investimentos, concederam incentivos fiscais, muitas vezes sob forma de benefícios referentes ao Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, fato que caracteriza a chamada Guerra Fiscal.

O presente trabalho tratará a respeito de um dos principais benefícios concedidos na Guerra Fiscal, o Crédito Presumido de ICMS, analisando a possibilidade de ser tributado por parte da União em decorrência de sua classificação como uma subvenção, assim se sujeitando à incidência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No início, a discussão quanto à incidência ou não de IRPJ/CSLL sobre Créditos Presumidos de ICMS girava em torno da interpretação da legislação tributária federal, baseando-se na distinção entre subvenção para investimento e para custeio, de maneira que a jurisprudência inicialmente se concentrou na identificação dos elementos necessários para a

¹ Constituição Federal de 1988:

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

[...]

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

² R\$ 465.024.181 reais, conforme está presente em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao

caracterização de uma e outra, culminando com a edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, por meio da qual se pretendia sepultar a discussão, sem consegui-lo.

A divergência a respeito dos critérios para a classificação da subvenção, como destinada a custeio ou investimento, será demonstrada por meio da análise do entendimento jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), antes e depois do advento da Lei Complementar 160, de 2017.

A discussão, contudo, ganhou um novo rumo com recentes decisões do STJ que levaram à superação da necessidade de apreciar tal qualificação, impedindo a tributação pela União da subvenção concedida pelos Estados por meio de crédito presumido de ICMS, sob o fundamento de que a incidência de IRPJ e CSLL viola o pacto federativo, reconhecendo assim, imunidade recíproca sobre o caso.

Por fim, será apresentada a conclusão, com a síntese da divergência marcada pelo entendimento jurisprudencial administrativo e judicial a respeito da incidência ou não de IRPJ/CSLL sobre as subvenções concedidas pelos Estados aos contribuintes sob a forma de Créditos Presumidos de ICMS.

2. SUBVENÇÕES

A definição do termo trazida por De Plácido e Silva³, dicionarizada, se trata de “a subvenção se pode definir 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”.

E ainda aduz que:

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.

Sob a ótica da Administração Pública, segundo Modesto Carvalhosa⁴, as subvenções são “ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público”.

³ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779.

⁴ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 603.

A Lei Geral de Orçamentos (Lei nº 4.320/1964), em seu artigo 12, § 3º, qualifica as subvenções como transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, se tratando de Despesas Correntes⁵, e assim, sendo dividida a sua classificação entre (a) subvenções sociais, as que se destinam a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, e (b) subvenções econômicas, que se destinam a pessoas jurídicas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

O Estado concede subvenções econômicas, que consistem, ordinariamente, auxílio ou ajuda pecuniária com a intenção de incentivar o contribuinte a realizar serviços ou obras de interesse público.⁶

Em outras palavras, seria o auxílio econômico destinado a subsidiar parcialmente uma atividade de interesse público, exercida pelo contribuinte, mitigando os custos que este tem no exercício dos interesses do ente subvencionador, constituindo relevante instrumento da Administração Pública, para que esta possa estimular determinadas atividades, operações e empreendimentos que satisfaçam interesses públicos⁷.

Fábio Calcini, sob o escopo de vários ramos do Direito, sintetiza seu conceito sobre subvenções da seguinte forma:

Em atenção aos aspectos de Direito Financeiro, Administrativo e Societário, é possível afirmar que a subvenção: (i) é uma forma de atuação estatal por meio de um fomento a fim de atender o interesse público (ideologia desenvolvimentalista) e estimular condutas prestigiadas pelo sistema jurídico; (ii) é uma transferência patrimonial realizada pelo Estado, que a reconhece como uma despesa de transferência corrente; (iii) se dá pelo Poder Público em favor do Administrado (pessoa de direito privado); (iv) atualmente, do ponto de vista societário, sendo de investimento, passará pelo resultado e poderá ser destinada à conta de reserva de incentivos fiscais, conforme deliberação da assembleia geral.⁸

Para o Autor, como visto, subvenções para o custeio ou para investimento são idênticas em quase todos os aspectos, apenas se diferenciando esta última pela única e exclusiva razão de que deve ser levada à conta de reserva de incentivos fiscais.

Portanto, no seu sentido mais abrangente, subvenções se tratam de um instrumento de fomento estatal, com o objetivo de atingir o interesse público. Além disso, se tratam de

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. **Subvenções para investimentos à luz das leis 11.638/2007 e 11.941/2009**. Disponível em: < <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. p. 06. Acesso em 18/07/19.

⁶ Ibid, pp., 07 e 08.

⁷ Ibid, pp., 07 e 08.

⁸ CALCINI, Fábio Pallaretti. IRPJ. CSLL. Subvenções para investimento. A jurisprudência do CARF. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 242**. São Paulo, 2015, pp. 34-54 (p. 37).

transferência de patrimônio Estatal, a qual é conhecida como transferência corrente. Quanto às subvenções para investimento, este é um conceito que será tratado mais adiante.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), exercendo sua função de normatização do mercado, conceitua subvenção neste mesmo sentido, conforme se verifica na Deliberação CVM nº 555, de 12 de novembro de 2008⁹, traz o seguinte conceito:

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

Nesse contexto, é importante frisar que, embora a subvenção se trate mais comumente de um desembolso de despesa pública, em sentido amplo, ela também pode ser feita por meio de benefícios tributários, assim caracterizando uma renúncia de receita.

A propósito da distinção entre subvenção no seu conceito estrito e o benefício tributário, Ivan Allegretti¹⁰ explica que:

a subvenção consiste na entrega, amparada por previsão orçamentária, de recursos dos cofres públicos aos particulares, enquanto a renúncia de receita consiste em deixar de arrecadar tributos que o ente poderia exigir, o que se deixa de fazer igualmente amparado por lei.

De maneira que se trata de:

institutos distintos, situados em diferentes coordenadas geográficas do mapa do Direito Financeiro: a subvenção é tema afeto à despesa pública, tema típico de Direito Financeiro, enquanto a renúncia é tema afeto à receita pública, exigindo uma abordagem conjunta entre o Direito Financeiro e o Tributário.

Portanto, percebe-se que, na renúncia fiscal, os recursos que iriam para os cofres públicos apenas permanecem na propriedade do particular, ao passo que, na subvenção em sentido estrito, há a transferência de recursos públicos para a iniciativa privada, ou seja, a real transferência de recursos.

Em ambos os casos, no entanto, se estará diante de uma subvenção em sentido amplo, pois ambas operam como instrumento de alocação de recursos públicos na iniciativa privada,

⁹ CVM. Deliberação CVM nº 555, de 12 de novembro de 2008. Disponível em <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/deliberacaoocvm555_2008.htm>. Acesso em: 17/09/2019

¹⁰ ALLEGRETTI, Ivan. A renúncia fiscal como instrumento de política pública: o caso do Programa. Nacional de Apoio à Cultura (Pronac). **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE**, v. 7, p. 225, 2018.

de modo que o emprego de tais auxílios resulte na realização de políticas que satisfaçam o interesse público.

Já sob a ótica do contribuinte, tomando como ponto de partida o Direito Tributário (que disciplina a relação do contribuinte para com o Estado), a subvenção por meio de incentivos tributários, na qualidade de instrumento viabilizador de interesses públicos, se submete a regime jurídico próprio e pode se submeter a variados critérios de eleição para sua efetivação, sem que tal benefício seja desvirtuado.¹¹

O art. 150, § 6º da Constituição Federal¹² trata os benefícios fiscais da seguinte forma:

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, § 2.º, XII, g. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

Em sentido amplo, estes benefícios podem ser utilizados para o efeito econômico de subvenções. Nesta acepção, a subvenção por meio de benefícios tributários corresponde ao mesmo conceito empregado por Celso de Barros¹³ como “incentivos fiscais”, onde ele reconhece que, em sentido amplo, qualquer forma de derrogação na lei tributária posta em favor do contribuinte, com base na extrafiscalidade, se trata de um benefício fiscal.

Diante dessa grande variedade de institutos, percebe-se que tais benefícios somente poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule a matéria especificamente.

Neste artigo, será tratado brevemente sobre as isenções, sobre a alíquota zero e sobre os créditos presumidos, foco principal do nosso estudo. As isenções se mostram como normas que restringem a regra matriz tributária, impedindo a formação da obrigação tributária. Já a alíquota zero se trata de fenômeno idêntico, ostentando equivalência funcional, no entanto, sem a necessidade de lei instituidora. A concessão de créditos presumidos se trata de operação

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. **Subvenções para investimentos à luz das leis 11.638/2007 e 11.941/2009**. Disponível em: < <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. p. 06. Acesso em 18/07/19. p.09

¹² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 132.

distinta, onde, em caso de tributos não cumulativos, há a possibilidade do ente federativo conceder créditos, de forma com que o contribuinte tenha uma grande desoneração tributária.

Hugo de Brito¹⁴ explica que as isenções são sempre decorrentes de lei, devendo ser incluída na reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único meio hábil para sua instituição, com base no art. 97, VI do CTN. Esta lei deve especificar as condições e os requisitos necessários para a sua concessão, além dos tributos em que se aplica e também, se for o caso, o prazo de sua duração, como está disposto no art. 176 do Código Tributário Nacional.

Além disso, aduz:

A isenção, em princípio, não se aplica às taxas e contribuições de melhoria, nem aos tributos criados depois de sua concessão. Mas a lei pode determinar o contrário (CTN, art. 177). Recorde-se que as regras de isenção devem ser interpretadas literalmente (CTN, art. 111), ou melhor dizendo, as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas nem integração, embora devam ser interpretadas com o emprego de todos os métodos, processos ou elementos da Hermenêutica.¹⁵

Portanto, as isenções não se estendem às taxas e às contribuições de melhoria, no entanto, lei pode determinar o contrário. Além disso, verifica-se que é obedecido o princípio da legalidade estrita, não cabendo interpretação ampliativa de seus benefícios.

Já a chamada alíquota zero, se mostra como uma forma encontrada pela Administração Tributária para burlar o princípio da legalidade, visto que as isenções apenas acontecem por meio de lei¹⁶. Nesse sentir, entende-se que, principalmente nos impostos que possuem função extrafiscal, onde as alíquotas podem ser alteradas por atos do Poder Executivo, nos limites estabelecidos em lei, criou-se a chamada alíquota zero como forma de conceder isenções, fugindo da norma estabelecida pelo art. 97, VI, do Código Tributário Nacional.

E finalmente, o crédito presumido de ICMS, objeto de estudo do trabalho, que será devidamente conceituado mais pra frente. Este benefício fiscal, atuando como um mecanismo equivalente à transferência de recursos públicos aos particulares, se caracteriza como uma subvenção, a qual recebe tratamento tributário especial, dependendo da sua destinação.

O ICMS, imposto não cumulativo, pode ser pago em pecúnia ou por meio de créditos. Dessa forma, o contribuinte, basicamente, toma crédito do imposto pago, com base nas notas de entrada, e subtrai do imposto devido nas notas de saída. Assim é verificado o valor real a pagar.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 233.

¹⁵ Ibid. 2019, p. 233.

¹⁶ Ibid. 2019, p. 238.

Nesse sentido, os Estados concedem os créditos presumidos de ICMS, um crédito ficto, que é somado com o crédito das notas de entrada, diminuindo o montante a pagar, ou acumulando créditos para outra operação.

3. SUBVENÇÕES ECONÔMICAS PARA CUSTEIO E PARA INVESTIMENTO

Já quanto à finalidade para qual podem servir tais incentivos aos agentes econômicos, pode-se dizer que tais subvenções se subdividem em subvenções para investimento e subvenções para custeio (ou subvenções correntes), as quais possuem tratamentos tributários bem distintos.

Reinaldo Pizolio¹⁷ analisa tais subvenções sob o prisma da legislação tributária e propõe a seguinte distinção

As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas.

Destes conceitos, podemos consignar que se trata de uma espécie de auxílio econômico, onde os entes federativos criam benefícios fiscais contraprestacionais, visto que, para fazer jus ao benefício, o contribuinte deve atender uma série de requisitos e interesses do ente subvencionador.

As subvenções para investimento estão disciplinadas pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (art. 523 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018) da seguinte forma:

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: (Vigência)

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

II - aumento do capital social.

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

¹⁷ PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Artigo in **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

Tendo o texto legal como ponto de partida, pode-se dizer que está assegurada a exclusão do lucro real os valores recebidos à título de subvenção para investimento, ainda que por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômico, desde que preenchidos os seguintes requisitos:

- 1) deve haver investimento;
- 2) dos valores decorrentes de estímulo governamental;
- 3) para implantação ou expansão;
- 4) de um empreendimento econômico;
- 5) em conformidade com os requisitos contábeis.¹⁸

Dessa forma, as subvenções para investimento se mostram diferentes das subvenções para custeio, à medida em que as primeiras não são tributáveis, tendo como objetivo a expansão de atividades econômicas relevantes ao Estado, enquanto as subvenções correntes (ou para

¹⁸ SALAMA, Bruno Meyerhof. Conceito de investimento para fins do art. 433 do RIR. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 40, São Paulo: Dialética, 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/conceito-de-investimento-para-fins-do-art-433-do-rir/>>. Acesso em: 30 de agosto de 2018

custeio) fazem contrapartida às despesas operacionais da empresa, sendo alcançadas pela tributação.¹⁹

Já com base na Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86²⁰, as subvenções para custeio se tratam de auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas correntes, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas).

Portanto, percebe-se que, diferentemente das subvenções para investimento, as subvenções para custeio não necessitam de contrapartida direta do particular que a recebe, sendo assim, atraindo a incidência de IRPJ e CSLL, por se tratar de receita para fins operacionais, ou melhor, uma recuperação de custos.

O Parecer Normativo CST 2/78²¹ corrobora com tal entendimento, deixando claro que a subvenção para investimento seria destinada para a aplicação em bens ou direitos, já as subvenções para custeio se caracterizam pela não vinculação do benefício em aplicações específicas.

Enquanto isso, o Parecer Normativo CST nº 143/73²² se refere a investimento em conjunto com a expressão “ativo fixo”, dando a entender que tal investimento apenas poderia se dar por meio de implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, fato que será analisado mais adiante.

Outra característica muito presente nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quanto à caracterização da subvenção para investimento está presente no Parecer Normativo CST nº 112/1978²³, que prevê a exigência de perfeita sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, não bastando apenas o intuito de subvencionar para investimento, mas devendo haver também o efetivo e específico

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. “**Subvenções para investimentos à luz das leis 11.638/2007 e 11.941/2009**”. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. p. 06. Acesso em 18/07/19.

²⁰ _____. Instrução CVM nº 56, DE 01 de dezembro de 1986. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst056.html>>. Acesso em: 1 de outubro de 2019.

²¹ _____. Parecer Normativo CST nº 2 de 02 de janeiro de 1978. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93173>>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

²² _____. Parecer Normativo CST nº 143, de 27 de novembro de 1973. Disponível em <https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-143-1973_92101.html>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

²³ _____. Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978. Disponível em <http://www.lex.com.br/doc_3979631_PARECER_NORMATIVO_N_112_DE_29_DE_DEZEMBRO_DE_1978.aspx>. Acesso em 10 de outubro de 2019.

cumprimento, por parte do beneficiário, dos investimentos previstos para implantação ou ampliação do empreendimento econômico projetado, como a criação ou expansão do parque industrial, por exemplo, necessitando ainda do estabelecimento de mecanismos de controle para verificar o atendimento das condições.

Dessa forma, percebe-se que a simples aplicação dos recursos em investimentos não torna o benefício fiscal uma subvenção para investimento automaticamente.

Portanto, segundo interpretação dos referidos pareceres, a subvenção para investimento caracterizado quando, cumulativamente, (1) os recursos transferidos teriam como objetivo o auxílio da pessoa jurídica, não em suas despesas, mas na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (2) haveria a exigência de uma perfeita sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação do ente subvencionado; (3) não basta o “animus”, mas também a efetiva e específica aplicação dos aportes recebidos nos investimentos previstos, e (4) a insuficiência de mero registro contábil em conta própria de reserva de capital, por si só, para a caracterização da transferência como subvenção para investimento (exigência que será tratada mais adiante).

Mas um investimento deve se limitar à aquisição de ativo imobilizado? Com base no art. 179, III da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6404/1976), investimentos são “as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.”

Ainda no mesmo art. 179 da Lei das S.A., no ativo imobilizado registram-se:

Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Dessa forma, percebe-se que “investimento” possui um sentido amplo, ligado à geração de renda futura, não se limitando à aquisição de ativo imobilizado, podendo se tratar de qualificação de profissionais, melhora da tecnologia de informação, melhora das técnicas de gestão operacional, logística, comunicação, segurança, marketing, entre outros, visto que todos estes serviços se mostram diretamente ligados ao desenvolvimento da atividade da empresa, que visam incrementar negócios, fortalecer visão de mercado, aprimorar competitividade, etc²⁴.

²⁴ SALAMA, Bruno Meyerhof. Conceito de investimento para fins do art. 433 do RIR. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 40, São Paulo: Dialética, 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/conceito-de-investimento-para-fins-do-art-443-do-rir/>>. Acesso em: 30 de agosto de 2018

Nesses termos, se mostra inequívoco que o emprego de capital nos serviços acima descritos levaria à expansão de uma empresa, razão esta do emprego do referido benefício fiscal. Assim, tomar o conceito de “subvenção para investimento” de forma a abranger somente ativos imobilizados, levaria à ilegítima atração de IRPJ e CSLL a empresas que realmente realizam investimentos produtivos com os valores ou reduções de impostos recebidos²⁵

Além disso, outro ponto equivocado seria a necessidade de vinculação específica na legislação instituidora do benefício, visto que tal exigência não se encontra presente no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, onde se capitula o benefício das subvenções para investimento, contrariando assim, o princípio da tipicidade fechada e o princípio do in dubio pro contribuinte. Portanto, se mostra conveniente que não se estabeleça vinculação de investimento na lei instituidora, devendo ser apenas necessário que os investimentos sejam realizados e comprovados²⁶.

Quanto à contabilidade das subvenções para investimento, a Lei nº 6.404/76, antes das suas alterações, em seu art. 182, § 1º, d, exigia que seus ingressos deveriam ser contabilizados diretamente em conta de patrimônio líquido, como reserva de capital, não sendo submetidos à tributação desde que não houvesse distribuição para os sócios e a reserva fosse utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital.²⁷

Após a Lei nº 11.638/07, tais subvenções continuaram não tributáveis, no entanto, visto que a referida lei não dispôs sobre tributação de doações e subvenções governamentais, as subvenções para investimento passaram a transitar pelo resultado. Ao passo que a Lei 11.638 revogou o dispositivo que permitia a contabilização desses recursos em conta de reserva de capital, ela também criou, dentre as reservas de lucros, a Reserva de Incentivos Fiscais, evidenciando que doações e subvenções governamentais para investimento não podem ser objeto de distribuição aos acionistas.²⁸

Assim, o Contribuinte deveria contabilizar como receita, porém, no fechamento do balanço, apurando o resultado, o lucro passou a ser segregado e as receitas de subvenções foram

²⁵ Ibid, 2018. Acesso em: 30 de agosto de 2018

²⁶ SALAMA, Bruno Meyerhof. Conceito de investimento para fins do art. 433 do RIR. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 40, São Paulo: Dialética, 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/conceito-de-investimento-para-fins-do-art-443-do-rir/>>. Acesso em: 30 de agosto de 2018.

²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. “**Subvenções para investimentos à luz das leis 11.638/2007 e 11.941/2009**”, p. 10. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. Acesso em 18/07/19

²⁸ Ibid, p. 10. Acesso em 18/07/19

imputadas nas contas de reservas, não sendo distribuídas entre os sócios, e assim, não tendo reflexos tributários.

4. O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS ANTES DA LEI COMPLEMENTAR 160/2017

Os benefícios fiscais de ICMS, historicamente, sempre se mostraram como grande artifício dos Estados para fomentar o desenvolvimento regional e a diminuição das desigualdades. Isso porque o sistema de competências tributárias e de repartição de receitas não resolveram o grave problema de desigualdades regionais verificada no território nacional. Assim, há a criação de incentivos para que desvantagens como distância e falta de infraestrutura possam ser compensados com as vantagens decorrentes de incentivos fiscais e financeiros, visando assim, atrair investimentos, gerar empregos e aumentar a receita do ente federativo. No entanto, a concessão destes benefícios deu início à famigerada Guerra Fiscal.

Nesse contexto, Luiz Rogério Sawaya explica que:

A desoneração de ICMS tem instrumentalizado-se de inúmeras maneiras, seja como isenção parcial ou total, seja como redução de base de cálculo (com a indicação ou não de uma carga tributária efetiva), seja como redução de alíquota em determinada operação ou prestação; seja mediante a concessão de crédito presumido em determinada operação ou prestação; ou como a concessão de diferimento em determinada operação ou prestação; ou com o alargamento do prazo de pagamento do ICMS; ou ainda como financiamento do ICMS devido etc.²⁹

Como é sabido, o ICMS é pagável parte em moeda, parte em créditos. Estes créditos geralmente se mostram disponíveis de acordo com o montante cobrado (ou cobrável) em operações anteriores.

No entanto, desde que respeitado o princípio da não cumulatividade, é possível, com base em lei, que o contribuinte recolha ICMS utilizando-se, ao invés da forma acima narrada, dos chamados créditos presumidos. Se trata então de um crédito fictício, que ocasiona a diminuição do imposto a ser pago pelo contribuinte. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza expõe que:

Este sistema consiste em outorgar ao contribuinte um *crédito fiscal* que não corresponde ao resultante das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Tal *crédito fiscal*, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.³⁰

Este método de estimulação fiscal se mostra eficaz quando traduz incentivo para certos setores de atividades produtivas, onde o método normal de apuração do ICMS se mostra

²⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 133.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 17ª ed., 2015, p. 459.

insatisfatório ou demasiadamente oneroso para o contribuinte, visto que a utilização de tais créditos não podem decorrer nem a restrição do alcance do princípio da não cumulatividade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, nem consequências detrimen-tosas para o contribuinte³¹.

Assim, a seguir serão analisados dois benefícios de créditos presumidos de ICMS e seus respectivos processos administrativos, o Programa Estadual de Desenvolvimento da Indústria de Transformação Plástica (BAHIAPLAST), regulamentado pelo Decreto Estadual nº 7.351/1998, e o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior (PROCOMEX), regulamentado pela Lei Estadual nº 7.204, de 1997, ambos concedidos pelo Estado da Bahia.

No caso do Programa Estadual de Desenvolvimento da Indústria de Transformação Plástica (BAHIAPLAST)³², benefício este que consistia na utilização de crédito presumido de 41,1765% do ICMS destacado nas saídas interestaduais, lançados em sua escrita contábil/fiscal, foi julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – no dia 13 de setembro de 2017, no processo administrativo fiscal nº 13502.000772/2009-89, de relatoria da Conselheira Cristiane Silva Costa.

A relatora aduziu que o reconhecimento da subvenção para investimento, que não é computada no lucro real, depende de (i) intenção do Poder Público em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital da subvenção para investimentos; (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Assim, a Turma, por unanimidade, entendeu que o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia às empresas interessadas em instalar ou ampliar projetos industriais em território baiano, a partir da utilização de crédito presumido de ICMS, caracteriza subvenção para investimento e, assim, não pode ser incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 443 do RIR/1999 (art. 523 do RIR/2018).

Isso porque, segundo os Conselheiros, o Decreto Estadual nº 7.351/1998, que regulamentou o Programa Estadual de Desenvolvimento da Indústria de Transformação Plástica (BAHIAPLAST), não dispensou a efetiva contrapartida pelo beneficiário nos objetivos de implantação do empreendimento econômico projetado, havendo, no caso concreto,

³¹ Ibid, 2015, p. 459.

³² BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.084. Relatora: Conselheira Cristiane da Silva Costa. Data da Sessão: 13/09/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30/09/2019.

evidências da efetiva expansão da planta industrial em razão do aumento do ativo imobilizado do contribuinte.

Ademais, ressaltaram que, conforme reconhecido pela autoridade fazendária, a empresa atendeu à exigência da contabilização dos valores das subvenções em reserva de capital, não sendo possível alegar, *in casu*, redução indevida do lucro sujeito à tributação.

Por fim, destacaram a impossibilidade de “carimbar” dinheiro, notadamente se considerado que é possível a existência de despesas pré-operacionais quando se implanta empreendimento, não desconfigurando o benefício.

Já no caso do Programa de Incentivo ao Comércio Exterior (PROCOMEX)³³, regulamentado pela Lei Estadual nº 7.204, de 1997 que, originariamente, se tratava de um financiamento no valor de 11% do valor FOB de cada exportação e que posteriormente foi convertido em crédito presumido de ICMS, conforme o art. 4º da Lei Estadual nº 9.430, de 2005 e arts. 10 e 15 do Decreto Estadual nº 9.426, de 2005, foi julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – no dia 13 de março de 2017, no processo administrativo fiscal nº 11065.000731/2007-00, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura.

O relator estabeleceu a premissa de que, segundo a interpretação do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978:

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

Quanto ao item (1), foi destacado que as transferências devem ser aplicadas em bens ou direitos que visem a consecução da finalidade da subvenção para investimentos, ou seja, que visem implantar ou expandir empreendimentos econômicos, podendo estar refletida em diferentes ativos da empresa, como nos estoques, no ativo permanente, em proporções que dependem do ramo do contribuinte, mas que devem estar refletidos na contabilidade.

Já quanto ao item (2), o Conselheiro afirmou que a necessidade de “perfeita sincronia” entre a intenção do ente subvencionador e a ação do ente subvencionado deve ser interpretada

³³ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.566. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura. Data da Sessão: 13/03/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30/09/2019. (EspaçoReservado1)

numa acepção mais ampla, visto que, na implantação de novo investimento, o contribuinte terá que aplicar recursos próprios para a construção do empreendimento. Apenas em momento futuro, após o investimento gerar frutos, serão originadas as receitas, parte objeto de transferência para a empresa a título de subvenção.

Por fim, quanto aos itens (3 e 4), destacou que as subvenções para investimento que podem ser excluídas da determinação do lucro real são aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não bastando a mera intenção do ente subvencionador, ou seja, não bastando mera disposição legislativa. O Conselheiro aduziu que há de restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, ou melhor, um controle de sua efetiva utilização.

Nesse sentido, a Turma, por voto de qualidade, entendeu que entendeu que o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia se caracteriza como subvenção para custeio, atraindo assim, a incidência de IRPJ e CSLL.

Isso porque, no caso concreto, foi constatado que a Lei Estadual nº 7.204, de 1997 deixa grande margem de discricionariedade e incerteza, ao não discorrer sobre metas objetivas de incremento de produção, tanto quantitativas, quanto temporais.

Além disso, os Conselheiros afirmaram que o art. 4º da Lei Estadual nº 9.430, de 2005, que converte o incentivo em crédito presumido e faz alusão ao Decreto Estadual nº 9.426, de 2005, por sua vez, dispõe sobre condições operacionais a serem cumpridas para a fruição dos créditos presumidos de ICMS, no entanto, sem adentrar sobre metas relativas a incremento de produção ou realização de investimentos.

Portanto, pelo fato de não haver condição objetiva a ser cumprida, não se falando sobre valores e nem sobre tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico, além de não haver menção a controle na aplicação de recursos, decidiram que os valores transferidos a título do PROCOMEX se tratam de subvenções para custeio.

O primeiro julgado analisado deixa claro que não se trata de atendimento meramente formal, exigindo uma demonstração substancial se que houve o investimento em ativo imobilizado (ativo não circulante), ao mesmo tempo em que afasta a necessidade formal de sincronia temporal entre a concessão do benefício e a realização do investimento.

Já no segundo julgado analisado, o relator parece exagerar no que se refere à previsão legal do crédito presumido, sugerindo a necessidade de haver previsão, na lei que concede o

crédito, de dispositivo que preveja metas específicas para implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Além disso, em ambos os julgados, mostra-se que há a necessidade do cumprimento dos requisitos legais quanto à forma de contabilização, devendo ser alocados na reserva de capital, não podendo ser distribuída a título de lucros.

5. O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL APÓS A LC Nº 160/2017

No dia 7 de agosto de 2017 foi publicada a Lei Complementar nº 160, a qual objetivava a regularização de incentivos ou benefícios fiscais que estivessem em desacordo com a Constituição Federal.

A edição da referida Lei reduziu o quórum mínimo para aprovação do Confaz, que antes devia ser por decisão unânime dos estados, que deverá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo, dois terços de todos os estados e um terço dos estados integrantes de cada região do país, com o objetivo de acabar com a chamada Guerra Fiscal.

Além disso, a Lei prevê a possibilidade dos estados e do Distrito Federal poderem deliberar sobre a remissão dos créditos tributários constituídos ou não, oriundos de isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, mediante convênio, que foram instituídos sem a autorização do Confaz. Mas para isso, os Estados e o Distrito Federal deverão publicar em seus diários oficiais as isenções, incentivos ou benefícios presentes no convênio, assim como efetuar registro e depósito na Secretaria Executiva do Confaz dos atos concessivos, para publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária.

Em 08/11/2017, o Congresso Nacional derrubou o veto Presidencial aos artigos 9º e 10º da LC nº 160/2017. O § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, incluído pelo artigo 9º da LC 160/2017, dispõe que os incentivos fiscais ou financeiros fiscais de ICMS devem ser considerados como subvenções para investimento, sendo vedada a exigência de quaisquer outros requisitos ou condições previstas no referido artigo, presente da seguinte forma:

Seção XI

Subvenções Para Investimento

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: [\(Vigência\)](#)

[...]

§ 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)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

O propósito dos dispositivos aprovados foi fim da discussão entre fisco e contribuinte sobre a classificação jurídica do crédito presumido de ICMS, em se tratando de subvenção para investimentos ou subvenção para custeio, para fins de incidência de IRPJ e CSLL.

Assim, percebemos que a nova lei faz cair por terra a exigência de vinculação entre o benefício concedido e a aplicação dos recursos em ativos imobilizados, como se mostrava em jurisprudência recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como será demonstrado mais adiante, bem como qualquer outra exigência que não esteja presente no referido artigo.³⁴

Além disso, tal mudança se tornou eficaz não só para processos novos, como também para processos administrativos ainda pendentes, fato que ocasionou na Resolução nº 9101-000.039, deliberada na sessão de 18 de janeiro de 2018, e nas Resoluções nº 9101-000.042 e 9101-000.043, ambas de 7 de fevereiro de 2018, sobrestando o julgamento dos processos, com o objetivo de aguardar o prazo de regularização junto ao Confaz dos respectivos benefícios.³⁵

Diante do quadro posto, analisando a jurisprudência administrativa pós edição da LC nº160/2017, serão destacados dois julgados recentes que resumem os atuais posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Serão analisados benefícios fiscais concedidos pelo Distrito Federal, no Processo Administrativo Fiscal nº 10675.000665/2007-19, e o benefício concedido pelo Estado de Santa Catarina, no PAF nº 13971.721985/2016-41.

O caso do benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal³⁶ foi julgado no dia 03 de outubro de 2018, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, processo de relatoria

³⁴ MATARAZZO, Giancarlo; DE PAULA, José Arnaldo. **Um novo capítulo na história da “subvenção para investimento”**. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-novo-capitulo-na-historia-da-subvencao-para-investimento-06032018>>. Acesso em: 15/09/2018.

³⁵ LUI, Ana Paula; Maluf, Luana; **Subvenção para investimento: Entendimento da CSRF com a LC 160**. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/subvencao-para-investimento-15032018>>. Acesso em: 15/09/2019

³⁶ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.841. Relatora: Conselheira Cristiane da Silva Costa. Data da Sessão: 03/10/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30/09/2019.

da Conselheira Cristiane Silva Costa. A Turma, por unanimidade, entendeu que, na concessão de subvenção para investimento, somente devem ser observados os requisitos presentes no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com atendimento das exigências de registro e depósito de novo convênio entre os Estados, nos termos dos arts. 3º e 10 da LC nº 160/2017.

Segundo os Conselheiros, com a publicação da LC nº 160/2017, que inseriu os §§ 4º e 5º ao referido art. 30 da Lei nº 12.973/2014, os requisitos para o gozo da subvenção relativa ao ICMS passaram a ser apenas aqueles presentes no próprio artigo, sendo que, de acordo com o § 5º, tal disposição é aplicável inclusive aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados.

No caso concreto, o Contribuinte, beneficiário de benefício fiscal concedido pelo Governo do Distrito Federal, havia sido autuado por ter sido beneficiado com subvenção para investimento sem ter realizado investimento em ativo permanente.

Assim, este requisito foi afastado pelos Conselheiros visto que não está presente no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sendo a LC nº 160/2017 bem clara ao afirmar que não poderá ser exigido nenhum requisito além dos que estão expressos nesse artigo.

Já o benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina³⁷, julgado no dia 26 de março de 2019, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, processo de relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo. A Turma, por unanimidade, entendeu que, quando caracterizados como subvenção de custeio, os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto, os Conselheiros citaram o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, conforme disposição contida na LC nº 160/2017, o qual estabelece que, para que um incentivo fiscal de ICMS nas saídas de artigos têxteis, de vestuário e de artefatos de couro e seus acessórios, concedido pelo Estado Santa Catarina seja considerado como subvenção para investimento, faz-se necessário seu registro como reserva de lucros, sendo que tal reserva só poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento de capital social, afastando a necessidade de existência de sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado na aplicação dos recursos governamentais.

Nesse sentido, os Conselheiros destacaram que o contribuinte não teria atendido cumulativamente a esses requisitos, já que não adotou os procedimentos contábeis

³⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-006.315. Relator: Conselheiro Pedro Sousa Bispo. Data da Sessão: 16/03/2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 30/09/2019

determinados pelo art. 18 da Lei nº 11.941/09, condição esta necessária para que as subvenções não fossem tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Tais procedimentos consistiam no reconhecimento das subvenções em conta de resultado e na manutenção do valor da subvenção em reserva de lucros e, portanto, não seria possível a caracterização da subvenção se investimento, restando, por consequência, a classificação como subvenção para custeio.

Dessa forma, os Conselheiros destacaram que inexistia previsão legal prescrevendo a exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, concluindo, então, que o crédito presumido de ICMS concedido ao contribuinte deve sujeitar-se à tributação.

Portanto, após a edição da LC nº 160/2017, o CARF afastou a necessidade de utilização dos aportes recebidos para implantação ou expansão de ativo imobilizado, conforme recomendava o Parecer Normativo CST nº 112/1978.

Além disso, o Conselho continuou afastando a necessidade de perfeita sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação do ente subvencionado, entendimento este que já se mostrava pacificado antes do advento da referida Lei Complementar.

Por fim, deve ser destacado que os Conselheiros se mostraram rigorosos quanto à contabilização de tais benefícios, devendo estar de acordo com o art. 18 da Lei nº 11.941/09, como a alocação das subvenções em conta de resultado e da manutenção do seu valor em reserva de lucros, de forma que não seja possível a distribuição para os acionistas em forma de lucro.

6. FEDERALISMO FISCAL

Nada obstante a intensa discussão a respeito dos requisitos para configuração do crédito presumido de ICMS como subvenção para investimento, justamente para o fim de excluí-lo da incidência de IRPJ e CSLL, recentemente a Primeira Seção do STJ enfrentou o tema sob um enfoque completamente novo, segundo a perspectiva do federalismo fiscal.

No julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492³⁸, prevaleceu o entendimento da Ministra Regina Helena Costa, onde ela entende que a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante, na medida que, a sua inclusão na base

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos De Divergência Em Recurso Especial: EREsp 1517492 PR 2015/0041673-7. Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 08/11/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549846697/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-1517492-pr-2015-0041673-7/inteiro-teor-549846704?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 08/10/2019.

de cálculo do IRPJ e da CSLL leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, visto que o fundamento utilizado pelo Fisco se baseava em novos requisitos presentes nas Soluções de Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal ns. 144/2008 e 10/2007, e no Parecer Normativo CST nº 112/1978.

Deve ser lembrado também que a própria Constituição Federal traz diversos dispositivos que autorizam certos níveis de ingerência estatal na atividade produtiva que visem promover o equilíbrio sócio-econômico entre as diferentes regiões do país e também alavancar o crescimento do país, incluindo a possibilidade de haver desoneração ou diminuição da carga tributária, como podemos ver, por exemplo, no art. 3º, "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" e no art. 151, I:

É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Além disso, aduz que o princípio republicano constitui decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apoia nas ideias de certeza e igualdade. No modelo federativo fiscal, a Carta Magna demarca o que é permitido para cada ente realizar em matéria tributária, detalhando respectivos âmbitos de atuação, justamente para que não haja conflitos entre União, Estados, DF e Municípios, sendo concepção a qual a distribuição de competências decorre de tal forma de organização e a ela se condiciona.

Nesse mesmo sentido, o voto da Ministra Regina Helena Costa argumenta da seguinte forma:

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

Como corolário desse fracionamento de competências, o art. 155, XII, g, da Constituição da República, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

Anote-se tratar-se de tributo que, por constituir uma das principais fontes de receita para custeio do aparato estatal, assegura condições para o exercício desembaraçado da autonomia constitucionalmente conferida às unidades da Federação.

A concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.³⁹

Assim, consignou que a incidência de tais tributos viola o pacto federativo, reconhecendo assim, imunidade constitucional recíproca sobre a quantia, ressaltando que não está em xeque a competência da União para tributar renda ou lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício autônomo da atividade tributante do ente diverso, que se mostra em desarmonia com os valores trazidos na Carta Magna, e em atrito com a subsidiariedade.

Por fim, ressaltou ainda que a inclusão do referido benefício fiscal na base de cálculo do IRPJ e da CSLL configura alargamento indireto da base de cálculo desses tributos, com base no julgado do STF sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Entendimento este que foi corroborado em julgamento da 2ª Turma do STJ, no REsp 1.605.245⁴⁰, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, onde foi destacado o precedente da 1ª Seção, devendo ser aplicado ao caso, visto que os créditos presumidos de ICMS foram renunciados pelo estado em favor do contribuinte como instrumento que visa desenvolvimento econômico da região e do próprio contribuinte, sendo reconhecida a imunidade recíproca constitucional, prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal.

O Fisco, em sede de Recurso Especial, ainda alegou fato superveniente ao precedente da 1ª Seção, argumentando que o advento da LC nº 160/2017 teria reflexo sobre o julgamento que acabou acarretando na não tributação dos créditos presumidos, requerendo a reconsideração do acórdão.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou o entendimento de que as considerar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os benefícios fiscais e financeiros concedidos para o ICMS acarretaria a violação do pacto federativo estabelecido na Carta Magna:

Desse modo, para o precedente aqui firmado e agora aplicado, restou irrelevante a discussão a respeito da classificação contábil do referido benefício/incentivo fiscal, se subvenção para custeio, investimento ou recomposição de custos, já que o referido

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos De Divergência Em Recurso Especial: EREsp 1517492 PR 2015/0041673-7. Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 08/11/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549846697/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-1517492-pr-2015-0041673-7/inteiro-teor-549846704?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 08/10/2019.

⁴⁰ RACANICCI, Jamille. **STJ: irrelevante dizer se crédito presumido de ICMS é subvenção a investimento**. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stj-irrelevante-credito-presumido-de-icms-26062019>> Acesso em: 09/10/2019.

benefício/incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de receita bruta operacional previsto no artigo 44 da Lei 4.506/1964⁴¹.

Reafirmou, assim, o STJ que é irrelevante a classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos parágrafos 4º e 5º do artigo 30 da Lei 12.973/2014, em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492, já foi analisada por diversas vezes na 1ª Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos⁴².

Nesse sentido, se mostram irrelevantes as alterações trazidas pelo art. 9º e 10 da Lei Complementar 160/2017 sobre o art. 30 da Lei 12.973/2014, visto que a discussão se mostrou de natureza Constitucional, não sofrendo efeitos pela referida Lei Complementar, sendo desimportante a classificação contábil do referido benefício fiscal como subvenção para investimento ou subvenção para custeio.

7. CONCLUSÃO

Subvenção é um termo utilizado pelo direito positivo para denominar uma modalidade de despesa pública, no entanto, também é comumente utilizado para denominar os benefícios fiscais concedidos em favor dos agentes econômicos com a mesma finalidade de proporcionar uma subvenção econômica.

Créditos presumidos de ICMS se mostram como importante benefício fiscal que pode fazer as vezes de subvenção econômica para o fim de promoção do desenvolvimento regional, atraindo novos meios para diminuir as desigualdades entre os Estados da Federação, podendo aumentar o número de empregos e aquecer a economia da região.

Os créditos presumidos, a depender da destinação, podem ser classificados como subvenções para investimento ou subvenções para custeio, o que acarretará tratamento tributário distinto, pois segundo a legislação federal apenas as últimas se sujeitam à incidência do IRPJ e da CSLL.

A edição do Parecer Normativo CST nº 112/1978 trouxe duas novas exigências para a classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenções para investimentos, sendo elas a aplicação dos valores na aquisição ou expansão de bens que integrem o ativo imobilizado, além da perfeita sincronia entre a intenção do ente subvencionador e a ação do ente subvencionado.

⁴¹ Ibid, 2019. Acesso em: 09/10/2019.

⁴² RACANICCI, Jamille. **STJ: irrelevante dizer se crédito presumido de ICMS é subvenção a investimento**. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stj-irrelevante-credito-presumido-de-icms-26062019>> Acesso em: 09/10/2019.

Neste contexto, a jurisprudência administrativa se mostrava consolidada no sentido de que a caracterização de subvenção para investimento dependia do atendimento cumulativo dos requisitos presentes no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 segundo a interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 112/1978, sob pena de se caracterizar subvenção para custeio automaticamente.

Após a análise da jurisprudência do CARF, foi evidenciado que, no entendimento dos conselheiros, houve a reafirmação da aplicação dos aportes em ativo imobilizado, no entanto, foi afastada a exigência de sincronia, deixando claro que não é possível “carimbar dinheiro”.

A Lei Complementar 160/2017 foi posteriormente editada com a expressa intenção de qualificar todos os benefícios de ICMS como subvenções para investimento, vedada a exigência de quaisquer outros requisitos que não estivessem presentes no art. 30 da referida Lei, inclusive com efeito retroativo. Esta previsão legal deixava subentendido o afastamento da interpretação do Parecer Normativo CST nº 112/1978 na parte em que exigia o investimento na aquisição ou expansão de ativo imobilizado.

Em razão de tal alteração legislativa, a jurisprudência administrativa realinhou-se no sentido de não exigir a utilização dos recursos na implantação ou expansão de ativo imobilizado, como previsto no referido Parecer, para a caracterização do benefício como subvenção para investimento.

Ocorreu que, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça abordou o tema sob um ângulo completamente distinto do ângulo abordado no âmbito administrativo, entendendo que a tributação de tais benefícios Estaduais por parte da União violaria o pacto federativo, reconhecendo a imunidade recíproca sobre as subvenções concedidas pelos Estados, independentemente de serem subvenções para custeio ou subvenções para investimento.

Assim, no que se refere ao crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados Federados, o entendimento do STJ supera a necessidade de qualquer discussão quanto à classificação da subvenção entre investimento ou custeio, assim tornando igualmente desimportante a própria intervenção da LC nº 160/2017, sendo tal superação expressamente reconhecida pelo próprio STJ no julgamento do REsp 1.605.245.

Embora a questão ainda não tenha sido analisada pelo Supremo Tribunal Federal, a interpretação dada pelo STJ parece ser a que melhor se adequa para a conformação do Federalismo Fiscal. Isso porque estes créditos presumidos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento que visa o desenvolvimento econômico da região, e a sua tributação por parte da União viola a imunidade recíproca constitucional, além de acarretar

em um esvaziamento ou redução do incentivo fiscal, se tornando menos vantajoso para o contribuinte.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLEGRETTI, Ivan. *A renúncia fiscal como instrumento de política pública: o caso do Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac)*. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDFFE, v. 7, p. 225, 2018.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BRASIL. *Constituição Federal*. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 02/09/2019.

BRASIL. *Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>

BRASIL. *Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 17 de setembro de 2019

BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 de outubro de 2019

BRASIL. *Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 15 de outubro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos De Divergência Em Recurso Especial: EREsp 1517492 PR 2015/0041673-7*. Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 08/11/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549846697/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-1517492-pr-2015-0041673-7/inteiro-teor-549846704?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 08/10/2019

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9101-003.084*. Relatora: Conselheira Cristiane da Silva Costa. Data da Sessão: 13/09/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30/09/2019.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9101-002.566*. Relator: Conselheiro André Mendes de Moura. Data da Sessão: 13/03/2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30/09/2019.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9101-003.841*. Relatora: Conselheira Cristiane da Silva Costa. Data da Sessão: 03/10/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 30/09/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 3402-006.315*. Relator: Conselheiro Pedro Sousa Bispo. Data da Sessão: 16/03/2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 30/09/2019

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 17ª ed., 2015.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 603.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. “*Subvenções para investimentos à luz das leis 11.638/2007 e 11.941/2009*”. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. Acesso em 18/07/19.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

_____. Deliberação CVM nº 555, de 12 de novembro de 2008. *Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Subvenções e Assistências Governamentais*. Disponível em:

http://www.normaslegais.com.br/legislacao/deliberacaoocvm555_2008_.htm . Acesso em: 17/09/2019

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MATARAZZO, Giancarlo; DE PAULA, José Arnaldo. *Um novo capítulo na história da “subvenção para investimento”*. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-novo-capitulo-na-historia-da-subvencao-para-investimento-06032018>>.

Acesso em: 15/09/2018.

LUI, Ana Paula; Maluf, Luana; *Subvenção para investimento: Entendimento da CSRF com a LC 160*. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/subvencao-para-investimento-15032018>>. Acesso em: 15/09/2019

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

RACANICCI, Jamille. *STJ: irrelevante dizer se crédito presumido de ICMS é subvenção a investimento*. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stj-irrelevante-credito-presumido-de-icms-26062019>> Acesso em: 09/10/2019

SALAMA, Bruno Meyerhof. *Conceito de investimento para fins do art. 433 do RIR*. *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 40, São Paulo: Dialética, 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/40-2018/conceito-de-investimento-para-fins-do-art-443-do-rir/>>.

Acesso em: 30 de agosto de 2018

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779.