



Subvenções fiscais:

aspectos jurídico-tributários e contábeis



Caderno de Pesquisas Tributárias

(número 46)



Coordenação

Ives Gandra da Silva Martins

Marcelo Magalhães Peixoto

Subvenções fiscais:

aspectos jurídico-tributários e contábeis

Série APET, n. 2

Autores

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

MP
EDITORA

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

S934

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

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

ISBN 978-85-7898-087-0

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

23-83534

CDU: 34:336.226.1(81)

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

Produção editorial/gráfica
S. Guedes Editoração

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Paym Gráfica e Editora

Todos os direitos desta edição reservados à

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



CADERNOS DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1, “Decadência e prescrição”, 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1976;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 2, “Contribuições especiais – Fundos PIS/Pasep”, 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1977;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3, “O fato gerador do ICM”, 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1978;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 4, “Sanções tributárias”, 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1979;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 5, “Responsabilidade tributária”, 11 autores, Ed. Resenha Tributária, 1980;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6, “O princípio da legalidade”, 21 autores, Ed. Resenha Tributária, 1981;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 7, “Base de cálculo”, 20 autores, Ed. Resenha Tributária, 1982;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 8, “Repetição do indébito”, 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1983;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9, “Presunções”, 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1984;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10, “Taxa e preço público”, 17 autores, Ed. Resenha Tributária, 1985;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 11, “O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”, 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1986;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 12, “Do lançamento”, 15 autores, Ed. Resenha Tributária, 1987;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13, “Elisão e evasão fiscal”, 18 autores, Ed. Resenha Tributária, 1988;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, “Capacidade contributiva”, 16 autores, Ed. Resenha Tributária, 1989;

- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 15, “Lei complementar tributária”, 19 autores, Ed. Resenha Tributária, 1990;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 16, “IOF”, 14 autores, Ed. Resenha Tributária, 1991;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 17, “Contribuições sociais”, 23 autores, Ed. Resenha Tributária, 1992;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18, “Princípios constitucionais tributários”, 33 autores, Ed. Resenha Tributária, 1993;
- Caderno de Pesquisas Tributárias n. 19, “Decisões judiciais e tributação”, 30 autores, Ed. Resenha Tributária, 1994;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 1, “Crimes contra a ordem tributária”, 31 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 1995;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 2, “O princípio da moralidade no direito tributário”, 21 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 1996;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 3, “Tributação no Mercosul”, 33 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 1997 [2ª edição atualizada, 2002];
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 4, “Imunidades tributárias”, 46 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 1998;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 5, “Processo administrativo tributário”, 33 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 1999 [2ª edição atualizada, 2002];
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 6, “Direitos fundamentais do contribuinte”, 34 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2000;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 7, “Tributação na internet”, 19 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2001;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 8, “Contribuições de intervenção no domínio econômico”, 19 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2002;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 9, “Direito tributário e reforma do sistema”, 20 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2003;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 10, “O princípio da não cumulatividade”, 20 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2004;

- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 11, “Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica”, 22 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2005;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 12, “Princípio da eficiência em matéria tributária”, 16 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2006;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 13, “Decadência e prescrição”, 17 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2007;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 14, “Execução fiscal”, 42 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2008;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 15, “Disciplina legal tributária do terceiro setor”, 24 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2009;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 16, “Processo judicial tributário”, 22 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2010;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 17, “Responsabilidade tributária”, 39 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2011;
- Pesquisas Tributárias, Nova Série n. 18, “Questões controvertidas no processo administrativo fiscal – CARF”, 51 autores, Coedição CEU/Revista dos Tribunais, 2012;
- Pesquisas Tributárias, Série CEU-Lex/Magister n. 1, “Aspectos polêmicos de PIS-Cofins”, 31 autores, Ed. Lex/Magister, 2013;
- Pesquisas Tributárias, Série CEU-Lex/Magister n. 2, “Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza”, 26 autores, Ed. Lex/Magister, 2014;
- Pesquisas Tributárias, Série CEU-Lex/Magister n. 3, “Grupos econômicos”, 42 autores, Ed. Lex/Magister, 2015;
- Pesquisas Tributárias, Série CEU-Lex/Magister n. 4, “Segurança jurídica em matéria tributária”, 53 autores, Ed. Lex/Magister, 2016;
- Pesquisas Tributárias, Série CEU-Lex/Magister n. 5, “Tributação sobre a receita”, 28 autores, Ed. Lex/Magister, 2017;
- Pesquisas Tributárias, Série CEU-Lex/Magister n. 6, “Tributação internacional e o direito interno”, 33 autores, Ed. Lex/Magister, 2018;

- Pesquisas Tributárias, Série CEU-Lex/Magister n. 7, “Direito tributário e delitos penais”, 29 autores, Ed. Lex/Magister, 2019;
- Pesquisas Tributárias, Série APET n. 1, “Lucro arbitrado”, 33 autores, MP Editora, 2022.
- Pesquisas Tributárias, Série APET n. 2, “Subvenções fiscais”, 62 autores, MP Editora, 2023.

SUMÁRIO

PREFÁCIO AO 46º LIVRO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS – SUBVENÇÕES FISCAIS	23
AS IDAS E VINDAS DA CONTABILIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES <i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	27
1 Introdução	27
2 Dos incentivos fiscais como indutores do desenvolvimento econômico	28
3 Das subvenções no Direito Financeiro	31
4 Subvenções de custeio ou de investimento: uma difícil definição entre idas e vindas	38
5 Da contabilização das subvenções	40
6 A Lei Complementar n. 160/2017 e a remissão dos pecados	44
7 A ficção jurídica das subvenções de custeio como de investimento	47
8 As decisões do STJ e a utopia do pacto federativo	50
9 Referências	51
CARACTERIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO: CONTROVÉRSIAS EM ÂMBITOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL <i>André Mendes Moreira</i> <i>Gabriela Coelho Torres</i>	53
1 Introdução	53
2 Breve esboço normativo	54
3 Principais pronunciamentos administrativos e judiciais	59
3.1 Receita Federal do Brasil (RFB): compreensão inadequada acerca da LC n. 160/2017, para retomada de antigo posicionamento restritivo	59
3.2 Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF): caracterização dos benefícios de ICMS como subvenções para investimento, sem unicidade de fundamentos vencedores	65
3.3 Superior Tribunal de Justiça (STJ): exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, sob fundamentos divergentes	69
3.4 Supremo Tribunal Federal (STF): ainda sem definições	73
4 Conclusões/respostas aos questionamentos formulados	74
5 Referências	77

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	79
<i>Angela Maria da Motta Pacheco</i>	
1 Da intributabilidade – isenções	79
1.1 Conceito jurídico de “isenções”	82
2 Subvenção	84
3 Conclusão	89
4 Respostas	89
 AS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO	 99
<i>Bruno Fajersztajn</i>	
<i>Fabiana Carsoni Fernandes</i>	
1 Introdução	99
2 A subvenção para investimento: sua natureza jurídica e seu regime tributário	100
3 A subvenção para investimento e a Lei Complementar n. 160	109
4 A tributação das subvenções e a ofensa ao pacto federativo	119
5 As subvenções e a contribuição ao PIS e a Cofins	122
6 Conclusões	123
7 Referências	124
 A TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTO: UM MOSAICO DE QUESTÕES E SOLUÇÕES INTERCONECTADAS	 127
<i>Carlos Augusto Daniel Neto</i>	
1 Introdução	127
2 Panorama histórico do tratamento das subvenções de investimento	128
3 As controvérsias tributárias no CARF relativamente ao IRPJ e à CSLL	134
3.1 As discussões anteriores à LC n. 160/2017	134
3.2 As discussões posteriores à LC n. 160/2017	141
4 As controvérsias tributárias no CARF relativamente ao PIS/Cofins	146
5 A controvérsia a respeito das subvenções no STJ	150
6 Conclusões	155
7 Referências	157

SUBVENÇÕES TRIBUTÁRIAS E SEU REGIME JURÍDICO: DA SUBVERSÃO À FILTRAGEM CONSTITUCIONAL	159
<i>Diógenes Teófilo de Jesus</i>	
1 Introdução	159
2 Intervenção do Estado no domínio econômico: causa, finalidade e controle	161
3 O que são subvenções e qual a amplitude do fenômeno e da definição?	165
4 Classificações: custeio <i>versus</i> investimento	168
5 Filtragem constitucional: do desenvolvimento republicano à subversão da definição de renda	171
6 Precedentes no Supremo Tribunal Federal	174
7 Conclusões	179
8 Referências	181
 AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	183
<i>Edison Carlos Fernandes</i>	
1 Introdução	183
2 Brevíssimos comentários sobre as decisões do STJ	184
3 Reconhecimento contábil das grandezas positivas e negativas	188
4 Respostas às questões formuladas	194
 SUBVENÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS NA LEI E NA JURISPRUDÊNCIA	199
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1 Propósitos deste estudo	199
2 A lei e seu propósito	201
3 A jurisprudência do STJ	205
4 O cálculo das subvenções e a formação de reserva	208
5 Subvenções na legislação do PIS/Pasep e da Cofins	210
6 Conclusões e respostas às questões formuladas	212
 AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	219
<i>Elidie Palma Bifano</i>	
<i>Marcello Palma Bifano</i>	
1 Apresentação do tema	219
2 Subvenção: conceito e evolução do tema	220
2.1 Disposições legais aplicáveis	220
2.2 Tratamento contábil das subvenções	226

2.3 A jurisprudência acerca do tratamento tributário das subvenções	229
2.3.1 Superior Tribunal de Justiça (STJ)	229
2.3.2 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)	229
3 Respostas às questões formuladas	230
 CONTROVÉRSIAS NA CONTABILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E OUTRAS SUBVENÇÕES	241
<i>Eliseu Martins</i>	
<i>Vinícius Aversari Martins</i>	
1 Introdução	241
2 Considerações finais	248
 SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS	249
<i>Fabiana Del Padre Tomé</i>	
1 Considerações introdutórias	249
2 Interpretando o art. 30, § 4º, da Lei 12.973/2014: entre a estrutura e a função das normas jurídicas – determinação dos requisitos configuradores das subvenções para investimento	249
3 Modalidades de subvenções para investimento	253
4 Implicações das subvenções para investimento nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL	255
5 Implicações das subvenções para investimento nas bases de cálculo do PIS e da Cofins	256
6 Conclusões	257
 IRPJ. CSLL. INCENTIVOS DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E NÃO INCIDÊNCIA	259
<i>Fábio Pallaretti Calcini</i>	
1 Introdução	259
2 IRPJ. CSLL. Incentivos fiscais. ICMS. Subvenção para investimento. Lei Complementar n. 160/2017. Convênio Confaz n. 190/2017. Reflexos tributários	259
3 IRPJ. CSLL. Incentivos fiscais. ICMS. Não tributação (pura não incidência). O posicionamento do STJ e a desnecessidade de reserva de incentivos	274
4 Conclusão	278

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	281
<i>Fabio Pereira da Silva</i>	

Arthur Leite da Cruz Pitman

1 Introdução	281
2 A distinção entre as subvenções à luz da legislação tributária	282
3 A equiparação contida na LC n. 160/2017	286
4 O alcance do regime do art. 30 da Lei n. 12.973/2014: aspectos jurídicos e contábeis	292
5 Conclusões	299
6 Referências	300

INCENTIVOS FISCAIS GENÉRICOS DE ICMS E SUA TRIBUTAÇÃO PELO PIS/COFINS	303
---	-----

Fernanda Ramos Pazello

1 Subvenções governamentais (custeio e investimento) e o tratamento tributário	305
2 A Lei Complementar n. 160/2017	308
3 Violação ao pacto federativo: afetação do tema pelo Superior Tribunal de Justiça	311
4 Conclusão	316

AS SUBVENÇÕES E SEU TRATAMENTO TRIBUTÁRIO	321
---	-----

Fernando Aurelio Zilveti

Daniel Azevedo Nocetti

1 Introdução	321
2 Subvenção para investimento e subvenção para custeio	323
3 O regime contábil previsto no CPC 07 (Subvenção e Assistência Governamentais)	325
4 Aspectos tributários da subvenção para investimento	328
5 Dedutibilidade de despesas: inexistência de duplo benefício econômico	332
6 Conclusões	334
7 Referências	335

COMO FICAM AS DISCUSSÕES ACERCA DAS SUBVENÇÕES APÓS A PROMULGAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 160/2017? – OS LIMITES IMPOSTOS PELA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 145/2020	339
--	-----

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

1 Introdução	339
2 Subvenções: conceito, espécies e tratamento contábil antes da edição das Leis ns. 11.638/2007 e 11.941/2009	339

3 Tratamento contábil e fiscal das subvenções após a edição das Leis ns. 11.638/2007 e 11.941/2009	342
3.1 A Solução de Consulta Cosit n. 145/2020	345
4 Precedentes do CARF	349
5 Conclusão	364
6 Referências	365

TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E PELA CSLL DOS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELOS ESTADOS	367
<i>Gustavo Froner Minatel</i>	
1 Introdução	367
2 Incentivos e benefícios fiscais/financeiros estaduais utilizados como subvenção pública	368
3 A alteração promovida pela Lei Complementar n. 160/2017	374
4 Jurisprudência do STJ acerca da tributação dos valores subvencionados	378
5 Respostas às questões	382
6 Referências	387

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO	389
<i>Jimir Doniak Jr.</i>	
<i>Isabela Garcia Funaro Ruiz</i>	

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	411
<i>Karem Jureidini Dias</i>	
<i>Raphael Assef Lavez</i>	

TRIBUTAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS ESTADUAIS, DISTRITAIS E MUNICIPAIS PELO IRPJ: ANÁLISE À LUZ DO PACTO FEDERATIVO	427
<i>Karoline Marchiori de Assis</i>	
1 Considerações iniciais	427
2 Panorama legislativo atual	428
3 Debate no âmbito do STJ	432
4 Inconstitucionalidade da tributação de benefícios fiscais estaduais, distritais e municipais pelo IRPJ	435

4.1 Definição e características de benefícios fiscais	435
4.2 Competência para concessão de benefícios fiscais e extrafiscalidade	438
4.3 Afronta ao pacto federativo brasileiro	439
4.3.1 Intervenção na autonomia de estados, DF e municípios	439
4.3.2 A incompetência federal para tributação de benefícios fiscais pelo IRPJ	442
5 E o art. 30 da Lei n. 12.973/2014?	443
6 Conclusões	445
7 Referências	445

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO: A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF NOS ÚLTIMOS SETE ANOS	449
<i>Livia De Carli Germano</i>	
1 Introdução	449
2 A “primeira fase” do debate: tributação dos incentivos fiscais de ICMS pela definição de sua natureza jurídica	449
2.1 A “terceira via”: benefícios concedidos por meio de renúncia de receita estatal não são subvenções, mas para fins tributários são tratados como	458
2.2 O registro contábil a partir de 2008 e os efeitos tributários	461
3 A “segunda fase” do debate: o sobrestamento dos julgamentos no CARF	463
4 A “terceira fase” do debate: o alcance do art. 30 da Lei 12.973/2014	469
5 Conclusão	473
6 Referências	474

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS SUBVENÇÕES APÓS A LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017: DESAFIOS DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA	477
<i>Lucas Bevilacqua</i>	
<i>Michell Przepiorka</i>	
1 Introdução	477
2 Questões propostas	481
3 Conclusões	498
4 Referências	500

A CLASSIFICAÇÃO DAS SUBVENÇÕES: ORIGENS HISTÓRICAS DE UM PROBLEMA CONTEMPORÂNEO	503
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
<i>Ricardo André Galendi Júnior</i>	
1 Introdução	503
2 O racional do tratamento tributário das subvenções	506
2.1 A distinção entre transferências de renda e transferências de capital	507
2.2 Critérios para a distinção entre transferências de renda e transferências de capital	511
2.2.1 A perspectiva do transferente	511
2.2.2 A perspectiva do beneficiário	512
2.2.3 A sincronia entre o transferente e o beneficiário	513
2.3 Síntese e crítica dos critérios	514
3 As subvenções e suas origens no direito tributário brasileiro	515
3.1 O conceito tributário autônomo de subvenção	515
3.2 A classificação dicotômica das subvenções	518
3.2.1 Subvenções correntes (para custeio ou operação)	518
3.2.2 Subvenção para investimento	519
4 Os requisitos do PN 112/1978 e a jurisprudência administrativa	521
4.1 O critério da “perfeita sincronia”	522
4.2 A identidade entre investidor e beneficiário	526
4.3 Crédito a conta de reserva de capital	528
4.4 Síntese: a oscilação de critérios e a insegurança na distinção	532
5 Conclusões	534
 A TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E PELA CSLL DOS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS	 535
<i>Luiz Fernando Sachet</i>	
<i>Carlos Henrique Machado</i>	
1 Introdução	535
2 Evolução histórica do tema	536
3 Advento da Lei n. 12.973/2014 e da LC n. 160/2017	540
4 Aspectos contábeis	549
5 O entendimento da Receita Federal do Brasil	552
6 Considerações finais	555
7 Referências	555

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS: TRATAMENTO JURÍDICO-CONTÁBIL À LUZ DO ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014 <i>Marcelo de Lima Castro Diniz</i> <i>Marcelo Magalhães Peixoto</i>	559
--	-----

SUBVENÇÕES: PANORAMA CONTÁBIL E FISCAL ATUAL <i>Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic</i>	577
1 Introdução	577
2 Aspectos contábeis das subvenções	579
3 Incidência de IRPJ e CSLL sobre subvenções	581
4 Incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre subvenções	589
5 Conclusões	594
6 Referências	598

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS <i>Maria Inês Murgel</i>	599
--	-----

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO: A INTERPRETAÇÃO DO ART. 30, § 4º, DA LEI N. 12.973/2014, INCLUÍDO PELA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 <i>Martha Leão</i> <i>João Alho Neto</i>	611
Introdução	611
1 A controvérsia jurídica da tributação das subvenções para investimento	613
2 A inovação trazida pela edição da Lei Complementar n. 160/2017	622
3 A interpretação do disposto no § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014	626
Considerações finais	630
Referências	632

O INCENTIVO FISCAL MUNICIPAL E OS SEUS IMPACTOS NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL <i>Mary Elbe Queiroz</i> <i>Antonio Carlos de Souza Júnior</i>	635
Introdução	635
1 A contabilização das isenções e reduções de tributos	638

2 Regime jurídico-tributário das isenções e reduções setoriais	644
Conclusão	658
Referências	659

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	661
<i>Miguel Delgado Gutierrez</i>	
<i>Carlos Henrique Crosara Delgado</i>	

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	683
<i>Natanael Martins</i>	
<i>Roberta Augusta Dib Mello</i>	

1 Introdução	683
2 A figura das subvenções para investimento – transferências de capital	684
2.1 Crítica à visão da Receita Federal do Brasil (RFB): PN CST ns. 112 e 113/1978	687
3 A nova contabilidade e as subvenções para investimento	689
3.1 Subvenções para investimento sob a forma de isenção ou redução de tributos: caracterização e modo de contabilização	692
4 A Lei Complementar n. 160/2017 e os incentivos fiscais de ICMS	697
4.1 A visão da jurisprudência administrativa	701
5 Conclusões	704
6 Referências	705

AS SUBVENÇÕES FISCAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	707
<i>Paulo Cesar Ruzisca Vaz</i>	
<i>Vinícius Vicentin Caccavali</i>	

1 Objetivo e escopo	707
2 Introdução	708
3 Afinal, quais são os requisitos do art. 30 da Lei 12.973/2014?	712
4 Aspectos contábeis	716
5 Jurisprudência	719
6 Considerações específicas sobre PIS e Cofins	720
7 Conclusões	722

OS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 160, DE 2017, E OS SEUS CONTORNOS JURÍDICOS NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL EM RELAÇÃO AO IRPJ E À CSLL	725
---	-----

Rafael Nichele

Caroline Schwalm

1 Introdução	725
2 Delimitação do tema	727
3 A exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do entendimento firmado pelo STJ no julgamento do EREsp 1.517.492/PR	728
4 A equiparação dos incentivos fiscais de ICMS a subvenções de investimento trazida pela LC 160/2017	732
5 Do posicionamento do Poder Judiciário e do CARF quanto aos incentivos fiscais de ICMS de isenção e redução de base de cálculo e a sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL	740
6 Conclusões	745
7 Referências	748

AS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	751
---	-----

Ramon Tomazela Santos

SUBVENÇÕES NAS PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS E OS APORTES PREVISTOS NA LEI N. 12.766/2012 – ASPECTOS TRIBUTÁRIOS	767
---	-----

Renato Nunes

1 Introdução	767
2 PPPs – aspectos gerais	768
3 Fontes de recursos do parceiro privado	769
4 Subvenção de investimento	770
4.1 Subvenção de investimento sob a ótica do beneficiário	773
5 Subvenção de investimento – tratamento tributário	775
5.1 Subvencionador e subvencionado – sincronia entre fim e ação	778
6 Aporte instituído pela Lei n. 12.766/2012	781
6.1 Aporte e as isenções tributárias voltadas à subvenção de investimento	783
6.2 PPPs estaduais e municipais e a jurisprudência do STJ	784
7 Referências	785

AS SUBVENÇÕES E SEUS ASPECTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS	787
<i>Ricardo Mariz de Oliveira</i>	
1 Introdução	787
2 Questões propostas	788

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: NATUREZA JURÍDICA, TRATAMENTO CONTÁBIL E REFLEXOS TRIBUTÁRIOS	799
<i>Rodrigo Schwartz Holanda</i>	
<i>Rafael Ronsani Figura</i>	
1 Subvenções governamentais mediante concessão de incentivos fiscais	800
2 Natureza jurídica das subvenções fiscais e o tratamento contábil como parâmetro	801
3 Tributação das subvenções de ICMS no âmbito do STJ: proteção do pacto federativo	805
4 Condições para a não incidência de IRPJ e CSLL sobre as subvenções de ICMS a partir da alteração da Lei n. 12.973/2014 pela Lei Complementar n. 160/2017	808
5 Exclusão da subvenção para investimento do cômputo do lucro real e a dedutibilidade dos estornos de créditos de ICMS	812
6 Redução da base de cálculo de ICMS	817
7 Referências	819

ASPECTOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS: SUBVENÇÕES FISCAIS – GRANDEZAS POSITIVAS E NEGATIVAS X EFEITOS FISCAIS	821
<i>Tatiana Midori Migiyama</i>	
1 Introdução	821
2 Cronologia histórica das subvenções para investimento e subvenções para custeio	824
3 Jurisprudência administrativa após a LC n. 160, de 2017	832
4 Evolução ou retrocesso de atos administrativos emitidos pela Receita Federal do Brasil	836
5 Jurisprudência judicial após a LC n. 160, de 2017	841
6 Breves considerações	845
7 Referências	847

O TRATAMENTO JURÍDICO-CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES FISCAIS E A CENTRALIDADE DO ARGUMENTO DA AUTONOMIA FEDERATIVA	849
<i>Valter de Souza Lobato</i>	
<i>Vinícius André de Oliveira Soares</i>	
<i>Pedro Henrique Esteves Fonseca</i>	
1 Introdução	849
2 Subvenções para custeio e para investimento: conceito jurídico	850
3 Lei n. 12.973/2014 e Lei Complementar n. 160/2017	853
4 O precedente do EREsp n. 1.517.492: a centralidade do argumento federativo	855
5 Desdobramentos no próprio STJ	859
6 Tratamento no âmbito do CARF	866
7 Incentivos ou benefícios alusivos a tributos federais	869
8 Considerações finais	872
9 Referências	873

BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO: RETRATO MULTIDISCIPLINAR DE UMA LITIGIOSIDADE ESTIMULADA	875
<i>Victor Borges Polizelli</i>	
<i>Walter Erich Piekny</i>	

O TRATAMENTO JURÍDICO-CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES FISCAIS E A CENTRALIDADE DO ARGUMENTO DA AUTONOMIA FEDERATIVA

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e Consultor.

Vinícius André de Oliveira Soares

Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Diretor acadêmico-científico da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Pesquisador.

Pedro Henrique Esteves Fonseca

Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-graduando em Direito Legislativo pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Conselheiro e fundador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e Consultor. Pesquisador.

1 Introdução

Os debates doutrinários e jurisprudenciais em torno do tratamento contábil das subvenções fiscais, especialmente sobre a sua (não) inserção na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não são novos. Há muito, são intensos.

A discordância evidente entre o Fisco e os contribuintes tem repousado na natureza jurídica atribuída, para fins tributários, às renúncias fiscais. Convenzionou-se, como se verá, tratar as exonerações dirigidas às empresas como se subvenções fossem, em sentido estrito.

O debate está pautado sobremaneira sob a ótica exclusiva do Direito Tributário, mas pensamos que a questão não se resolva a contento sem um olhar

integrado para o Direito Constitucional Financeiro, que regula a concessão de renúncias fiscais.

É esse o objeto deste ensaio. Sem renúncia aos conceitos próprios do Direito Tributário, serão analisadas as inovações legislativas recentes veiculadas pela Lei Complementar n. 160/2017, amarradas às suas consequências jurisprudenciais. O vetor de análise será o conhecido paradigma erigido do EREsp 1.517.492/PR, sob relatoria para lavra do acórdão da Ministra Regina Helena Costa, e as teses decorrentes de sua *ratio decidendi*.

Conforme proporemos, por mais louváveis e substanciais que sejam os esforços do Superior Tribunal de Justiça, o *punctum saliens* da controvérsia é eminentemente constitucional e exigirá o exame legitimado do Supremo Tribunal Federal, inafastável que é a questão da autonomia federativa dos entes menores, conforme indica a própria jurisprudência do STJ.

2 Subvenções para custeio e para investimento: conceito jurídico

Entre nós, ainda cabe à Lei 4.320/1964 – recepcionada como a lei complementar a que se refere o art. 163 da CRFB/1988 – estatuir normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados. No capítulo da despesa, ela estrema as despesas correntes e de capital, valendo-se, para tanto, de um critério preponderantemente econômico¹. Enquanto aquelas se caracterizam por sua periodicidade, prestando-se para a manutenção das atividades próprias do Estado, estas se distinguem por sua eventualidade, visando não à manutenção, mas antes ao incremento do patrimônio público²⁻³.

As despesas correntes, por sua vez, subdividem-se em despesas de custeio e transferências correntes, entendendo-se por estas últimas as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou

1. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 195.

2. PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2018. p. 109-112.

3. ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 155-158.

serviços. Entre suas espécies, está uma que será de interesse central para este trabalho: as subvenções.

As subvenções consistem em incentivos financeiros, sendo atuantes, portanto, sobre a vertente despesa⁴. Enquanto tais, “nada têm a ver com a tarefa de tributar, a não ser indiretamente”⁵, no que se distinguem dos incentivos fiscais.

Não se perca de vista que o tratamento prático e contábil das renúncias fiscais corresponde, em regime de “soma zero”, ao das despesas. Sabe-se que elas operam o mesmo decréscimo na relação entre receitas e despesas, daí o seu tratamento como gastos tributários (*tax expenditures*). Mas não se pode confundi-las: renunciar a determinada receita não é o mesmo que executar determinada despesa.

Há sistemática específica para cada modalidade (receita/despesa), inclusive sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 14 e 16, respectivamente). Já para as subvenções, há sistemática ainda mais específica (arts. 22 e seguintes da mesma LRF). Veja-se:

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais. (grifos nossos).

É do destaque que se extrai o conceito jurídico de subvenção, no que importa para o Direito Financeiro: **destinação de recursos (públicos) para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas**.

De se notar, portanto, que o conceito de subvenção não está apto a comportar, sob a ótica do Direito Financeiro e Orçamentário e da sistemática da Lei Geral de Finanças Públicas, incentivos fiscais de qualquer natureza, com exoneração total ou parcial. Registramos tal informação pela centralidade que ela ocupará na tese defendida neste ensaio.

4. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 119-122.

5. *Idem*, p. 119.

Nada obstante, no âmbito do Direito Tributário, benefícios fiscais de toda espécie têm sido sistematicamente tratados como modalidades de subvenções. Enquanto estas seriam gênero, aqueles seriam espécie. E isso tem sido feito mediante a ampliação do conceito trazido pelo Direito Financeiro, inclusive nas classificações empreendidas.

Sob a ótica financeira, a classificação é aquela – feita pela própria Lei 4.320 – entre subvenções sociais e econômicas, a depender da finalidade da pessoa subvencionada, se lucrativa ou não. Sob a lógica tributária, deduzida da legislação esparsa, há a diferenciação entre subvenções para custeio e para investimento. Convém esclarecer.

Sem grandes divergências, tem-se que as subvenções para custeio são aquelas concedidas de maneira genérica a empresas, como auxílio às suas despesas em geral. Já as subvenções para investimento são como que “carimbadas”, concedidas para alguma aplicação específica. De outra forma, nestas, há “controle por parte do poder público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados”⁶, enquanto naquelas, não.

Não é outra a lição do famoso Parecer Normativo CST n. 112, de 1978, como ao pressupor as seguintes particularidades para a caracterização da subvenção para investimento: (a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Essa distinção tem sido merecedora de denso e complexo tratamento jurisprudencial, especialmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, muito em razão de alterações legislativas ocorridas em 2014 e 2017. Seguir adiante no nosso propósito não será possível sem antes realizar uma breve incursão na análise dessas inovações. É o que passamos a fazer.

6. STJ, REsp n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Campbell Marques, j. 25.06.2019, DJe 28.06.2019.

3 Lei n. 12.973/2014 e Lei Complementar n. 160/2017

Para o que nos interessa, a Lei n. 12.973, de maio de 2014, em seu art. 30, fazendo as vezes do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, estatuiu a possibilidade de exclusão, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, das subvenções para investimento, justamente por tê-las excluído do cálculo do lucro real. Nenhuma menção foi feita às subvenções para custeio, que seguiram, pela letra da lei, sem ter um porquê de serem passíveis de tal exclusão.

O artigo equipara, conforme introduzido, as isenções ou reduções de impostos (renúncias fiscais), de forma genérica, às subvenções. Veja-se:

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 n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: [...]. (grifos nossos).

O dispositivo segue, até o seu § 3º, estatuinto o regramento para que essa exclusão se legitime. Apesar de importantes, essas condicionantes extrapolam a necessidade da nossa argumentação. O que não se pode deixar de ter em mente é a inovação trazida pela Lei Complementar n. 160, de agosto de 2017, em seu art. 9º, com o que acrescentou os §§ 4º e 5º ao dispositivo *supra*. É vê-los diretamente:

§ 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.

Por fim, não se pode olvidar uma regra de alcance desses dispositivos, veiculada pelo art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos 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.

Pois bem. Desde logo, é possível tecer algumas observações acerca de alguns desses dispositivos, a título de “primeiras impressões”. A primeira é a que já registramos: o art. 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014 trata as renúncias fiscais como subvenções, apesar de toda a sistemática que as diferencia no âmbito orçamentário, sob o binômio apuração de despesa/execução de receita.

Ainda sobre esse dispositivo, sabe-se que compõe o próprio conceito de subvenção para investimento a “concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Assim, o que poderia parecer ser uma exigência trazida pelo dispositivo não consiste em mais do que uma explicação do que se entende por subvenções para investimento. É em torno destas que gravita a discussão sobre a (im)possibilidade de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, *o que não se passa com as subvenções para custeio*.

Já quanto ao § 4º do mesmo art. 30, o único entendimento possível é o de que ele foi editado justamente com o intuito de equiparar, em verdadeira presunção *juris et de jure*, os incentivos e benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS a subvenções para investimento. Todos eles. Não fosse assim, a previsão do dispositivo seria de todo inócua.

Vê-se, então, que a diferenciação entre subvenções para custeio e para investimento é critério relevante para o tratamento tributário a ser conferido à generalidade dos incentivos e benefícios, mas não àqueles relativos ao ICMS. Não faria o menor sentido ter o legislador complementar feito tal equiparação se, ao final, fosse para se ter que comprovar que um incentivo ou benefício de ICMS, para fins da Lei n. 12.973/2014, consiste verdadeiramente em uma subvenção para investimento!

Por derradeiro, já é possível entrever algumas implicações contábeis desses dispositivos. Na lição do já mencionado PN CST 112/1978, enquanto as subvenções para custeio integram o resultado operacional, as subvenções para investimento integram o resultado não operacional. Assim, ficam estas últimas

excluídas do cálculo do lucro real. É justamente essa a razão pela qual – se, claro, cumpridas as condicionantes legais – as subvenções para investimento serão impassíveis de tributação a título de IRPJ e CSLL.

O pano de fundo contábil que estará subjazendo toda a discussão acerca desses dispositivos, vê-se, é este: na medida em que um incentivo/benefício – cumpridas as devidas condicionantes, conforme seja o caso – se configure como subvenção para investimento, ele integrará o lucro não operacional da empresa, não ingressando no cálculo do lucro real. Especificamente quanto a incentivos/benefícios alusivos ao ICMS, basta pensar: se há uma presunção legal de que eles são subvenções para investimento, então todas essas implicações contábeis estarão também pressupostas.

Feitas essas considerações, havemos de analisar outra importante norma introduzida no ordenamento em 2017, não legal – apesar de incorporadora da nova disciplina legal examinada neste tópico –, mas judicial. É o que passamos a fazer.

4 O precedente do REsp n. 1.517.492: a centralidade do argumento federativo

Em novembro de 2017, foram julgados os Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.517.492. A controvérsia cingia-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Na oportunidade, a relatora para lavra do acórdão, Ministra Regina Helena Costa, proferiu voto memorável, que se sagrou vencedor.

Nas razões recursais, a embargante, Fazenda Nacional, alegava que os benefícios decorrentes de créditos presumidos do ICMS consistem em subvenções para custeio, aptos, portanto, a integrar a referida base de cálculo. Já para a embargada, o estímulo outorgado seria meramente um incentivo fiscal, impassível de tributação a título de IRPJ e CSLL, em razão da imunidade recíproca, limitação ao poder de tributar inscrita no art. 150, VI, “a”, da Constituição da República.

A decisão deu-se em favor do contribuinte. A fundamentação apoiou-se em quatro pontos principais: primeiro, os créditos presumidos de ICMS não representam lucro; segundo, a exigência, *in casu*, tinha fundamento em meras normas infralegais; terceiro, a exação representa interferência da União

na política fiscal adotada pelos Estados, configurando ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica; e quarto, se é certo que é inconstitucional a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da Cofins (“tributo sobre tributo”), como já decidiu o STF⁷, então, com muito mais razão, deve ser afastada, das bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, a outorga de créditos presumidos de ICMS como incentivo fiscal.

É importante, para mais correta apreensão da *ratio decidendi* do precedente ora examinado, aprofundar os argumentos do voto-condutor, especialmente o *argumento federativo*. A questão concreta – e, como não poderia deixar de ser, a sua apreciação pela Corte da Cidadania – dizia respeito especificamente aos créditos presumidos de ICMS, mas nem por isso os argumentos deduzidos no acórdão deixam de aproveitar a análise mais ampla, com o condão de alcançar as renúncias fiscais de modo mais genérico.

In casu, a argumentação expendida pela Fazenda era de que o incentivo fiscal (e aqui pouco importa a sua natureza de crédito presumido), ao minorar a redução da carga tributária do contribuinte, aumentaria o lucro da empresa, atraindo a incidência de IRPJ e CSLL.

O contribuinte, lado outro, sustentava que o incentivo fiscal não deveria ser observado sob a ótica de lucro para as empresas dele beneficiárias, mas no contexto de política fiscal do ente subnacional concedente. Sustentava, *ad argumentandum tantum*, que admitir a tributação do referido numerário como se renda fosse hostilizaria a “a vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, na forma do art. 150, VI, ‘a’, da Constituição da República”.

Na lição atenta da Ministra Regina Helena, o exercício de concessão de incentivos fiscais insere-se na lógica do poder tributário que a CRFB/1988 reparte entre os entes, o que guarda consonância com a própria autonomia federativa. Não é de hoje que se sabe que as regras de competência, marcadas pela característica da facultatividade⁸, não deixam às pessoas políticas dever de ação⁹, vez que apenas atribuem um poder, não estando os entes tributantes, regra geral, obrigados a exercê-lo.

7. STF, RE n. 574.706/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017, DJe 02.10.2017.

8. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 81.

9. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 578.

A lógica imposta pela União, que pretende incluir exata e precisamente o objeto desse exercício de autonomia federativa no âmbito de tributação federal – observa a Ministra –, inauguraria a “possibilidade de retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”.

E aqui voltamos à distorção trazida pela importação descuidada do conceito de subvenção do Direito Financeiro ao Direito Tributário. O fato é que as normas exonerativas, a depender da doutrina, excluem ou o próprio fato gerador¹⁰ ou o crédito tributário/obrigação de pagar¹¹. Em todo caso, atuam sob a vertente da receita a que o Estado renuncia, respeitando os limites constitucionais.

Nesse caso, não há que se falar em lucro ou em renda. Não se trata de tributo devido e, por isso mesmo, não há transferência do patrimônio público ao patrimônio particular. O montante integra o patrimônio do contribuinte e assim continua.

A confusão é gerada, pensamos, justamente ao se pretender mesclar os dois conceitos: o de subvenção e o de incentivos fiscais. Naquele primeiro (gênero), sim, é que há transferência interpatrimonial apta a configurar, *a priori*, lucro ou renda.

O argumento fazendário, de que aquilo que deixa de ser tributado por força das exonerações gera lucro/disponibilidade para o contribuinte é impreciso e problemático. Essa argumentação, *ad absurdum*, infere que a política fiscal dos entes está apta, *per se*, a criar fatos geradores. No limite, sempre que houvesse minoração de alíquota, estaríamos falando de lucro/aumento de disponibilidade para os contribuintes. Enfim, o argumento não merece prosperar.

Mas não é só. Questão ainda mais tormentosa salienta novamente o poderoso voto da Ministra Regina Helena: a outorga, *in casu*, por vias infralegais. É ver:

Com efeito, tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consubstanciados

10. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 206.

11. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 132; SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1975. p. 75-76. (Edição póstuma).

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 n. 112/1978, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas (fls. 2.034/2.037e). Saliente-se, portanto, que a Fazenda Nacional, mediante simples interpretação estampada em atos administrativos normativos, tem orientado seus órgãos a assim proceder.

Pois bem. Com a devida licença, o que se vislumbra do acórdão examinado é a conclusão genérica (e não somente adstrita aos créditos presumidos de ICMS) de que a União, ao tributar benefícios fiscais concedidos pelos entes menores como se lucro/renda fosse, está ampliando indevidamente a sua competência constitucional tributária, em afronta federativa.

Não se deve desconsiderar o contexto de absoluta distorção do federalismo fiscal brasileiro. Os dados da própria RFB/2021¹² indicam que a arrecadação tributária brasileira total corresponde a 31,77% do PIB. Destes, 22,48% correspondem à carga do Governo Central; 9,09% à carga dos Governos Estaduais; e 2,33% à carga dos Governos Municipais. Em números aproximados, isso significa dizer que a União concentra 66,3% da arrecadação tributária nacional, enquanto os Estados concentram 26,8% e os Municípios 6,9%.

O que se tem observado, sobretudo no contexto de guerra fiscal, é o esgarçamento da arrecadação tributária estatal e a concentração federal, sobretudo sob o expediente de desvirtuamento das contribuições sociais. Além disso, admitir que a União se aproprie em parte do produto das renúncias fiscais estaduais é, em verdade, admitir um verdadeiro estado de coisas inconstitucional.

Pela absoluta relevância, colaciona-se excerto do acórdão paradigma:

Desse modo, a tributação pela União de valores correspondentes a **incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.**

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à

12. BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Estimativa da carga tributária bruta do governo geral*. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2022.

organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, “um princípio de bom senso”, no dizer do professor André Franco Montoro (*Federalismo e o fortalecimento do poder local no Brasil e na Alemanha*. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros. (grifos nossos).

Destarte, partindo apenas da leitura atenta do precedente, podem-se extrair alguns apontamentos. Primeiro, ao menos quanto aos créditos presumidos, o entendimento tem “força” o suficiente para, *per se*, excluí-los das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente dos requisitos de exclusão observados na sistemática legal. De outro modo, é autônomo. Também aponta nesse sentido o fato de o acórdão sequer fazer menção à Lei n. 12.973/2014 ou à Lei Complementar n. 160/2017, ambas já em vigor ao momento do julgamento.

Segundo, o entendimento exarado, apesar de adstringir-se, quanto ao caso concreto, aos créditos presumidos de ICMS, foi erigido sobre fundamentos genéricos que alcançam a variedade de benefícios fiscais concedidos pelos entes subnacionais, apoiado no que está sendo denominado de *argumento federativo*.

Assim, a *ratio decidendi* descrita, fortemente balizada pela autonomia federativa, pode irradiar-se, por lógica jurídica, ao conjunto dos incentivos fiscais subnacionais. E isso por uma questão tipicamente constitucional: o próprio federalismo como cláusula pétrea, a teor do art. 60, § 4º, I, da CRFB/1988.

Daí que a melhor solução da controvérsia atrai a atuação definitiva do Supremo Tribunal Federal. Assim, *data maxima venia*, absolutamente equivocado o não conhecimento de repercussão geral no âmbito do RE n. 1.052.277/SC (Tema 957/RG¹³), que versava exatamente sobre essa temática sob a vertente dos mesmos créditos presumidos do precedente do STJ.

5 Desdobramentos no próprio STJ

Após o julgamento do EREsp 1.517.492, houve rica discussão jurisprudencial no próprio STJ a ele se reportando, especialmente em casos alusivos a

13. STF, RE n. 1.052.277/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.08.2017, DJe 29.08.2017.

outras modalidades de benefícios fiscais, comprovando o caráter fundamentalmente geral daquela *ratio*.

Para logo, veja-se que o STJ confirmou a “força autônoma” do referido precedente para excluir os créditos presumidos de ICMS do cômputo do resultado operacional. Assim, ao menos para essa espécie de incentivo, já aqui (i) perde relevância a distinção entre subvenções para custeio e para investimento e (ii) revelam-se inócuas as alterações levadas a efeito pela Lei Complementar n. 160/2017. Veja-se:

Considerando que no julgamento dos EREsp n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, *DJe* 01.02.2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, “a”, da CF/1988), **tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo/benefício fiscal como “subvenção para custeio”, “subvenção para investimento” ou “recomposição de custos”** para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício/incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/1964. [...] **A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada *ex lege*** pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos¹⁴. (grifos nossos).

Agora, sobre a extensão do precedente a outros casos, com a força do argumento federativo, há certo dissenso jurisprudencial. Importa, aqui, analisar o REsp 1.968.755, julgado em abril de 2022, e os embargos de declaração a ele, julgados em outubro de 2022, ambos pela Segunda Turma. Começemos com o primeiro. Sua análise será fundamental para a compreensão do alcance do EREsp 1.517.492. O recurso foi interposto pelo contribuinte contra acórdão assim ementado:

14. STJ, REsp n. 1.605.245/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Campbell Marques, j. 25.06.2019, *DJe* 28.06.2019.

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS (ISENÇÃO). BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO DESCABIDA. Não se excluem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL benefícios fiscais de isenção ICMS. A conclusão do Superior Tribunal de Justiça sobre os créditos presumidos de ICMS não pode ser generalizada de forma a abarcar todos os benefícios fiscais de ICMS.

Entre outras coisas, alegou-se violação ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, bem como aos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017, além de omissão na análise desses últimos. Sustentou-se que as razões de decidir do EREsp 1.517.492 – referentes a créditos presumidos de ICMS – se aplicavam ao caso concreto, em que enfrentados outros benefícios fiscais de ICMS, especialmente a isenção.

De maneira mais simples, vê-se que o que o contribuinte pretendia era a extensão da força vinculante do EREsp 1.517.492 a incentivos/benefícios de ICMS que não os de crédito presumido, exatamente em razão da generalidade de sua *ratio*.

Rejeitando essa tese, a Segunda Turma do STJ entendeu pela impossibilidade da exclusão pretendida. A fundamentação pode ser condensada no seguinte: o Tribunal vislumbrou uma ausência de similitude fático-jurídica entre o caso concreto e aquele sobre o que se assentou o entendimento exarado no EREsp 1.517.492. Entendeu o Tribunal por negar provimento ao recurso, pois que, do contrário, a própria lógica de proteção ao pacto federativo estaria sendo subvertida. Isso porque todas as vezes que um incentivo/benefício de ICMS fosse concedido pelo Estado, automaticamente a União estaria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa, em verdadeira isenção heterônoma, vedada pela CRFB/1988.

Com a devida licença, nada mais equivocado. Não se trata de obrigação da União de reduzir qualquer tributo, mas de obrigação do exercício da competência tributária nos exatos limites da CRFB/1988, atendo-se às materialidades constitucionalmente repartidas e em respeito à autonomia federativa. Na verdade, o que acontece é o contrário: o que a União faz é mitigar a isenção concedida pelos entes subnacionais.

Em que pese a necessidade de se demonstrar a adequação do caso concreto ora tratado (isenção de ICMS) com o caso do precedente (créditos presumidos de ICMS), é seguro dizer que as razões fundantes da não incidência de

tributação federal não diferem. Lá, como aqui, estar-se-ia permitindo interferência indevida da União na política fiscal dos Estados-membros, mitigando os efeitos de incentivos fiscais por eles concedidos.

Assim, a decisão poderia e deveria ter-se dado em sentido contrário, justamente revelando aos jurisdicionados um motivo permissivo de tal extensão. Isso, claro, pressuporia algum ônus argumentativo, devendo o intérprete, olhando tanto para as normas legais como para o histórico de decisões judiciais, ter-lhes reconstruído o sentido e, guardada a coerência do direito, encontrado a resposta correta ao caso que se lhe apresentou¹⁵.

Pois bem. O certo é que o REsp 1.968.755 foi embargado, porque possuidor de obscuridade. Controvertia-se acerca da (des)necessidade da concessão de incentivos/benefícios alusivos ao ICMS “como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, para fins da Lei n. 12.973/2014. Veja-se, por útil:

Alega o CONTRIBUINTE embargante que houve obscuridade no julgado. Afirmar que deve ser esclarecido que após a promulgação da Lei Complementar n. 160/2017, relativamente aos benefícios/incentivos de ICMS, não prevalece a necessidade de que tenham sido concedidos “como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”, exigindo-se, apenas, que sejam registrados em reserva de lucros e utilizados conforme incisos I e II do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Afirmar que, o que fez a legislação, melhor dizendo, foi conceder às benesses de ICMS a presunção legal de que são consideradas como subvenções para investimento, colocando-as a salvo da tributação federal.

Nisso, assentou-se importante entendimento, que veio a ser ementado. Sua análise cuidadosa é essencial para a compreensão da correta interpretação a ser conferida ao art. 30, § 4º, da Lei n. 12.973/2014. *In verbis*:

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendi-

15. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução: Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WWF Martins Fontes, 2010. p. 127 e ss.

mentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, § 4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar n. 160, de 2017) seria inócua.

Vê-se, então, que o STJ confirmou: o § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 levou a efeito uma presunção *juris et de jure* de que os incentivos/benefícios de ICMS – todos eles – são, para fins de sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, subvenções para investimento.

Mas não fez o reparo quanto à autonomia estadual e quanto à indevida ingerência da União ao tributar isenção como se renda/lucro fosse. O dissenso, nesse caso, é fortuito, e é vislumbrado no REsp n. 1.222.547/RS¹⁶, este da Primeira Turma, novamente sob a relatoria da Ministra Regina Helena.

Convém, pela clareza, colacionar excerto da ementa, que literalmente repete os argumentos de que o EREsp n. 1.443.771/RS lançou mão, revelando a força transcendente de sua *ratio* sob o viés do argumento federativo:

III – Configura ilegalidade exigir, das empresas submetidas ao regime especial de pagamento do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense – PRODEC, a integração, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do montante obtido com o incentivo fiscal outorgado pelo Estado de Santa Catarina, qual seja, o “[...] pagamento diferido do ICMS, relativo a 60% sobre o incremento resultante pelo estabelecimento da empresa naquele Estado-membro, e que será adimplido no 36º mês, sem correção monetária, sendo devidos apenas juros simples anuais de 4% (quatro por cento) [...]”.

IV – Ao considerar tal soma como lucro, o entendimento manifestado pelo Fisco (Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 22/2003), sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

V – Tal orientação leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em ato infralegal.

16. STJ, REsp n. 1.222.547/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 08.03.2022, DJe.03.2022.

VI – O modelo federativo abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VII – 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.

VIII – A 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.

IX – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da 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.

X – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp n. 1.443.771/RS, assentou que o crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro,

base impositivo do IRPJ e da CSLL, sob o entendimento segundo o qual a concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Axiologia da *ratio decidendi* que afasta, igualmente, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de montante outorgado, de igual forma, no contexto de incentivo fiscal relativo ao ICMS, o qual fora estabelecido, neste caso, no bojo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense – PRODEC. (grifos nossos).

Naqueles autos, conforme se depreende, a controvérsia era concernente a benefício fiscal de natureza distinta da dos créditos presumidos, qual seja, o diferimento de créditos. A solução adotada pela Segunda Turma, entretanto, divergiu sobremaneira daquela adotada pela Primeira Turma (no caso anterior).

É que aqui se observou a axiologia da *ratio decidendi* para afastar, igualmente, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de montante outorgado, de igual forma, no contexto de incentivo fiscal relativo ao ICMS.

Não merece, afinal, nenhum reparo a conclusão afiada da Ministra Regina Helena:

É indubitoso, ademais, o caráter extrafiscal conferido pelo legislador estadual à desoneração, consistindo a medida em instrumento tributário para o atingimento de finalidade não arrecadatória, mas, sim, incentivadora de comportamento, com vista à realização de valores constitucionalmente contemplados. **Outrossim, o abalo na credibilidade de no programa estatal proposto pelo Estado-membro, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados. Deveras, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias.** (grifos nossos).

Pensamos que o dissenso jurisprudencial entre ambas as Turmas legítima (i) o tratamento constitucional da questão pelo STF, ou, alternativamente e de modo menos ideal, (ii) o retorno da questão à pacificação do STJ sob a sistemática de repetitivos.

Até o momento, a solução adotada é a segunda. A Corte da Cidadania elencou os REsp's 1.945.110/RS e 1.987.158/SC como representativos da controvérsia. Já tendo os recursos sido afetados à sistemática repetitiva, a Primeira Seção do Tribunal decidirá quanto à (im)possibilidade da extensão da força do precedente do EREsp 1.517.492 a incentivos/benefícios de ICMS que não de crédito presumido.

6 Tratamento no âmbito do CARF

Não obstante o dissenso jurisprudencial no STJ quanto ao alcance do precedente paradigma e sobre a extensão do argumento federativo, há consenso na Corte quanto à irrelevância, após a inovação legislativa, da distinção entre subvenções para custeio e para investimento.

Por outro lado, o eixo argumentativo da Fazenda – é de se esperar – aponta em sentido contrário. Sempre ela tentará alegar que, inobstante as disposições da Lei Complementar n. 160/2017, no que acrescentam à Lei n. 12.973/2014, remanesce, para os incentivos/benefícios de ICMS, a necessidade de comprovação como “concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”. Para o Fisco, então, não se verifica a mencionada presunção absoluta. Em última análise, o § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 seria inócuo. A seguinte alegação ilustra bem esse posicionamento:

O art. 30, *caput*, da Lei n. 12.973/2014, traz uma condição *sine qua non* para que o benefício fiscal de ICMS seja considerado como subvenção para investimento, isto é, de que este seja concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos¹⁷.

Já no âmbito do CARF, essa tese foi e tem sido acatada em algumas oportunidades. Inobstante, é possível perceber uma recente tendência do Tribunal Administrativo, inclusive de sua Câmara Superior, a entender pela referida presunção absoluta. Mesmo a 1ª Turma da CSRF, que, desde a edição da Lei Complementar n. 160/2017, vinha acatando a tese fazendária, parece estar revendo esse seu entendimento. Aprofundemos.

17. STJ, EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Campbell Marques, j. 03.10.2022, DJe 06.10.2022.

É claro que, antes do advento da Lei Complementar n. 160/2017, não havia tratamento especial a ser conferido a incentivos ou benefícios alusivos ao ICMS. O entendimento, então, para qualquer incentivo/benefício, era e tinha mesmo que ser o seguinte:

Para restar caracterizada a subvenção para investimento as transferências devem ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas. Espera-se que os investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas¹⁸.

Há outras tantas manifestações da CSRF nesse sentido, anteriores à Lei Complementar n. 160/2017, versando sobre incentivos/benefícios alusivos ao ICMS ou não¹⁹. Enfim, esse entendimento era pacífico, e não havia por que não ser. Ocorre que, editada a Lei Complementar n. 160 no final de 2017, já no começo de 2018 a 1ª Turma da CSRF assim se manifestou:

Remanesce, quando concedido benefício na forma do art. 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do *caput* do art. 30, quais sejam: (i) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos (ii) registro em reserva de lucros²⁰.

E assim seguiu se manifestando até o final de 2019, em pelo menos dez oportunidades²¹. *Permissa venia*, a Turma insistiu em um erro. Felizmente, antes mesmo de a Turma deixar de proferir esse entendimento, já se podia

18. CARF, Acórdão n. 9101-002.566, 1ª Turma da CSRF, Rel. André Mendes de Moura, j. 13.03.2017, DOU 10.05.2017.

19. Ver Acórdãos do CARF n. 9101-002.335, 9101-002.345, 9101-002.346, 9101-002.348, 9101-002.393, 9101002.394, 9101002.562, 9101-002.566, 9303004.674.

20. CARF, Resolução n. 9101-000.039, 1ª Turma da CSRF, Rel. Cristiana Silva Costa, j. 18.01.2018, DOU 23.02.2018.

21. Ver Acórdãos do CARF n. 9101000.039, 9101-000.042, 9101-000.043, 9101000.048, 9101-000.049, 9101-000.050, 9101000.053, 9101-004.108, 9101-004.276.

vislumbrar sinais de mudança na sua jurisprudência. Assim, por exemplo, em maio de 2019:

Voto vencedor: “Nesse contexto, o § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 vem, em uma relação de genérico/específico com o *caput*, esclarecer que os incentivos fiscais de ICMS devem receber o mesmo tratamento tributário das subvenções para investimento previstas no *caput* (que, como vimos, se refere às subvenções em sentido amplo, não técnico), ‘vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo’, ou seja, sendo irrelevantes, para tal fim, o exame específico da legislação do Estado, a verificação de uma suposta vinculação no caso concreto entre os recursos e os projetos, assim como o atendimento de quaisquer outras condições que não o dever-ser único previsto no *caput*, que é o registro em reserva de lucros”.

Voto vencido: “Assim, além da referida intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos, entendo que remanesce a exigência de caráter objetivo de registro em reserva de lucros, para fins de cumprimento dos requisitos do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, como se vê abaixo em destaque” [...] ²².

Esse entendimento foi, aos poucos, tomando o lugar do anterior. A partir de meados de 2021, pode-se dizer que ele ganhou mais maturidade no âmbito da Turma. Veja-se:

A Lei Complementar n. 160/2017 subtraiu a competência das Autoridades de Fiscalização tributária federal e dos próprios Julgadores do contencioso tributário de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento ²³.

Já em 2022, é ver:

A Lei Complementar n. 160/2017, não custa repetir, fez questão de instituir um comando direto para os aplicadores do Direito, determinando a

22. CARF, Acórdão n. 9101-004.196, 1ª Turma da CSRF, Rel. Viviane Vidal Wagner, j. 09.05.2019, *DOU* 29.07.2019.

23. CARF, Acórdão n. 9101-005.508, 1ª Turma da CSRF, Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado, j. 13.07.2021, *DOU* 24.08.2021.

equiparação tributária do incentivo aqui tratado ao tratamento conferido às subvenções para investimento, o que significa dizer, com a devida vênia, que não deveria mais haver espaço para o intérprete autêntico se socorrer da interpretação restrita do PN CST n. 112/1978, em qual teria sido a intenção do poder público que concedeu o benefício, na necessidade de existência de critérios objetivos de controle e acompanhamento do destino das subvenções na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos ou qualquer outro empecilho²⁴.

Enfim, é possível notar uma progressiva tendência da 1ª Turma da CSRF em rejeitar a tese fazendária. De outra sorte, a 3ª Turma da CSRF teve, desde pouco depois da edição da Lei Complementar n. 160/2017, mantendo-se firme no entendimento favorável ao contribuinte – a bem ver, o correto – até hoje.

7 Incentivos ou benefícios alusivos a tributos federais

Considerada a centralidade do argumento federativo no âmbito da intributabilidade das renúncias fiscais, mormente na *ratio* do EREsp n. 1.517.492/PR, é de se indagar: e quanto às renúncias federais, em que não há tensão federativa?

Sobre uma possível extensão dos tratamentos conferidos aos incentivos/benefícios relativos ao ICMS aos demais, a questão que é normalmente mais suscitada é pertinente ao PIS e à Cofins. Em face da legislação e da jurisprudência, encontram os incentivos relativos a essas contribuições algum meio de exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que não o convencional, qual seja, o apontado meramente pela Lei n. 12.973/2014?

Antes de adentrarmos nessa questão, atente-se a outra que com ela não pode ser confundida: no STJ, há o entendimento, relativamente estável, de que, da mesma forma que os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, também não integram a base do PIS e da Cofins. Os fundamentos são similares àqueles exarados no EREsp 1.517.492. Veja-se:

24. CARF, Acórdão n. 9101-006.021, 1ª Turma da CSRF, Rel. Andréa Duek Simantob, j. 09.03.2022, DOU 02.05.2022.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados²⁵.

Pois bem, voltando àquela primeira questão. O STJ já se manifestou, em algumas oportunidades, após o EREsp 1.517.492, no sentido da **impossibilidade de exclusão de créditos presumidos de PIS/Cofins das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL**. A fundamentação se utiliza de um *distinguish* existente entre o EREsp 1.517.492 e a pretensão de tal exclusão, seja quanto à configuração de lucro, seja quanto à ofensa ao pacto federativo. Veja-se:

2. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou quanto à impossibilidade de exclusão dos créditos presumidos do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, isso porque todo benefício fiscal, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa. Precedentes: AgInt no REsp n. 1.968.861/RS, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 09.05.2022, *DJe* de 23.06.2022; e AgInt no REsp n. 1.865.496/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24.05.2021, *DJe* de 26.05.2021.

3. O entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR não se aplica à hipótese, tendo em vista que “naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais” (AgInt no REsp n. 1.920.195/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 16.08.2021, *DJe* 19.08.2021).

Não podemos assentir com essa tese, pela razão subsidiária que constrói aquele argumento constante do EREsp n. 1.517.492/PR. Não é apenas a tensão federativa que deslegitima a incidência de IRPJ e CSLL sobre as renúncias fiscais,

25. STJ, AgInt no AREsp n. 1.898.565/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 28.03.2022, *DJe* 31.03.2022.

mas também o desvirtuamento da competência federal para tributação de renda/lucro. Essas palavras não são nossas, mas da Ministra Regina Helena, naqueles autos, relembrando precedente diverso e conhecido do STF:

Assente-se que, hodiernamente, despontam no cenário das questões tributárias preocupantes discussões tendentes a legitimar o alargamento de bases de cálculo tributárias por intermédio da inclusão de outros tributos, isto é, a situação denominada tributo sobre tributo, tal como a da inserção do ICMS na base cálculo do PIS/Cofins.

No ponto, convém reavivar, conforme lição de Geraldo Ataliba, que “a base impositiva é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”, e, assim, “enquanto aspecto da hipótese de incidência, a base impositiva é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete”, e sua mensuração “só pode ser feita de acordo com o critério normativo que na base de cálculo (legal) se adota” (*Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros: 2016. pp. 108 e 110).

A base de cálculo, inquestionavelmente, haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

[...]

Por fim, cumpre registrar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, **em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.**

[...]

Antes de acompanhar, no mérito, o entendimento sustentado pela Ministra Relatora, o Ministro Celso de Mello, em seu voto, ressaltou, preliminarmente, a importância de proceder-se à interpretação do Direito Tributário pela essência dos institutos e princípios que lhe são próprios, **rechaçando a interpretação econômica, nos seguintes termos:**

“Veja-se, pois, que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, ‘faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial [...]’ (ALIOMAR BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sem que

isso envolva interpretação da Constituição conforme as leis, sob pena de prestigiar-se, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal, consoante adverte autorizado magistério doutrinário (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, *in Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, 'O ISS sobre a Locação de Bens Móveis', *in Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 28/7-11, 8-9)".

Note-se que, na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, **os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro**, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo.

A construção do raciocínio da Ministra Regina Helena está em consonância com a tese que temos defendido: é impossível tributar, a título de IRPJ ou CSLL, as renúncias fiscais de ICMS. A uma, pela centralidade do argumento federativo, e, a duas, de modo subsidiário, mas não menos relevante, pela natureza jurídica das renúncias, que não configuram lucro.

De igual forma, essa segunda parte da tese estende-se aos incentivos fiscais relativos ao PIS e à Cofins, já que também não configuradores de lucro. Confere-se, assim, maior efetividade àquela construção de raciocínio jurisprudencial. Admitir conclusão diversa, com a devida licença, seria permitir o alargamento indevido da base de cálculo desses tributos federais. De outra forma, seria a incorporação de verdadeira interpretação econômica do Direito para admitir a tributação de materialidades que, em que pesem tenham valor econômico, estão fora da competência tributária constitucional.

8 Considerações finais

O tema de que tratamos é da mais absoluta relevância e densidade. Os escritos sobre o tema, em sua maioria, têm focado única e exclusivamente nas questões tributárias que envolvem as subvenções. A nossa proposta, um tanto

ousada, é que o problema começa bem antes: é a imprecisão de equiparar renúncias fiscais a subvenções que gera a incongruência do sistema.

É certo que há abertura para que a lei tributária se valha de conceitos e critérios próprios, mas ocorre que o Direito Tributário é vertente do Direito Financeiro, não o contrário. Se é assim, então o tratamento inadvertido das renúncias fiscais como subvenções acaba por alargar ilegal e inconstitucionalmente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tratando como renda e lucro as exonerações fiscais que não operam no âmbito das transferências de capital/patrimônio público.

Essa concepção, somada ao argumento federativo ençartado nos fundamentos do precedente erigido pelo EREsp n. 1.517.492/PR, atraiu, até o momento, o exame da questão pelo STJ. Mas, em que pese seja bem-vinda, essa análise é subsidiária, de modo que a matéria – constitucional que é – deveria ser levada também à Suprema Corte.

Este ensaio, vê-se, não se propôs a solucionar absolutamente os problemas que envolvem a temática, mas antes a identificá-los.

9 Referências

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Estimativa da carga tributária bruta do governo geral*. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2022.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução: Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WWF Martins Fontes, 2010.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2018.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. (Edição póstuma).

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.