

INSPER

LL.M. – MASTER OF LAWS | PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

BRUNNO FRANCO

**A SUBVENÇÃO DE ICMS APÓS O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N° 160,
DE 7 DE AGOSTO DE 2017, E SUAS IMPLICAÇÕES NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS
FEDERAIS: IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.**

SÃO PAULO

2019

BRUNNO FRANCO

**A SUBVENÇÃO DE ICMS APÓS O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160,
DE 7 DE AGOSTO DE 2017, E SUAS IMPLICAÇÕES NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS
FEDERAIS: IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado
como requisito para a obtenção do grau de
LL.M. (Master of Laws) - Pós-Graduação em
Direito Tributário, do INSPER.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro
Braga

SÃO PAULO

2019

FRANCO, Bruno.

A subvenção de ICMS após o advento da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e suas implicações no âmbito dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. / Bruno Franco. – São Paulo: INSPER, 2019.

44 f.

Trabalho de Conclusão do Curso de LL.M. (Master of Laws) - Pós-Graduação em Direito Tributário – INSPER.

Orientador: Prof Régis Fernando de Ribeiro Braga.

1. Direito Tributário 2. Subvenção Governamental para Investimento 3. Guerra Fiscal 4. Tributos Federais. I. Franco, Bruno. II Título.

BRUNNO FRANCO

**A SUBVENÇÃO DE ICMS APÓS O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N° 160,
DE 7 DE AGOSTO DE 2017, E SUAS IMPLICAÇÕES NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS
FEDERAIS: IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado
como requisito para a obtenção do grau de
LL.M. (Master of Laws) - Pós-Graduação em
Direito Tributário, do INSPER.

DATA DE APROVAÇÃO: ____ / ____ / ____.

BANCA EXAMINADORA

PROF. RÉGIS FERNANDO DE RIBEIRO BRAGA (ORIENTADORA)
INSPER

PROF.
INSPER

PROF.
INSPER

A MEUS FAMILIARES E AMIGOS, PELO
CONSTANTE INCENTIVO E APOIO EM MAIS ESTA
JORNADA DE ESTUDOS, TORNANDO MAIS LEVE
TODO O ESFORÇO E DEDICAÇÃO DESPRENDIDOS.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, fonte de toda sabedoria, pela força e pela coragem que nos concede, acompanhando-nos em todos os passos desta caminhada.

Agradeço também a minha família que, na figura dos meus pais, me proporcionou ser a pessoa que me tornei, com todas as lições, princípios e valores que me mostraram e me ensinaram a seguir, além de toda a paciência, compreensão e apoio de cada um, para que pudesse enfrentar todos os desafios de mais esta formação acadêmica.

Também não posso deixar de agradecer a todos os amigos e companheiros que a vida me proporcionou, durante a jornada dessa vida, que levo com muito carinho.

Por fim, agradeço ainda ao INSPER, na figura de todo o seu corpo docente e dos funcionários da instituição, por toda a experiência proporcionada em mais este passo importante da minha formação, em cuja convivência diária me proporcionou novos amigos, novos conhecimentos e novas paixões pelo Direito Tributário, em função de toda a paciência e dedicação despendida com cada um de nós neste processo.

HÁ UM DITADO CHINÊS QUE DIZ QUE, SE DOIS HOMENS VÊM ANDANDO POR UMA ESTRADA, CADA UM CARREGANDO UM PÃO, E, AO SE ENCONTRAREM, ELES TROCAM OS PÃES, CADA HOMEM VAI EMBORA COM UM; PORÉM, SE DOIS HOMENS VÊM ANDANDO POR UMA ESTRADA, CADA UM DELES CARREGANDO UMA IDEIA, E, AO SE ENCONTRAREM, ELES TROCAM AS IDEIAS; CADA HOMEM VAI EMBORA COM DUAS. QUEM SABE É ESSE MESMO O SENTIDO DO NOSSO FAZER: REPARTIR IDEIAS, PARA TODOS TEREM PÃO...

MARIO SERGIO CORTELLA

RESUMO

A Lei Complementar nº 160/17 promoveu a regularização e regulamentação dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS, além de definir a classificação destes recursos como subvenções para investimento, gerando reflexos no cenário tributário nacional.

Estas alterações trazidas pela referida legislação sinaliza a busca pelo término da guerra fiscal entre os entes federativos e também proporciona aos contribuintes a possibilidade de aplicação às regras de não tributação, no âmbito federal, dos recursos oriundos de programas de incentivos e benefícios fiscais devidamente convalidados.

Neste cenário, buscamos analisar minuciosamente as alterações promovidas pela legislação citada, bem como os reflexos da não tributação federal sobre os recursos decorrentes destas subvenções, objetivando apresentar argumentos que possam auxiliar uma tomada de decisão dos contribuintes a respeito do assunto, não apenas baseados na análise da legislação, mas também contemplando as tendências jurisprudenciais já demonstradas pelos colegiados administrativos e judiciais em decisões proferidas após a promulgação da LC nº 160/17.

Assim, aplicaremos uma combinação dos métodos dogmático, dedutivo e analítico-sintético, transitando pelo tema subvenções desde os conceitos, evolução histórica na legislação brasileira até sua aplicação prática no âmbito das apurações dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Palavras-chave: *Direito Tributário; Subvenção Governamental para Investimento; Guerra Fiscal; Tributos Federais.*

ABSTRACT

Complementary Law No. 160/17 promoted the regularization and regulation of tax benefits and incentives for ICMS; in addition it brings the classification of these resources as investment subsidies, generating reflexes in the national tax scenario.

These changes introduced by this legislation signals the search for the end of the fiscal war between the federative entities and also gives taxpayers the possibility of applying the rules of non-taxation on the federal level, the resources derived from duly validated tax incentive and benefit programs.

In this scenario, we seek to analyze in detail the changes promoted by the aforementioned legislation, as well as the consequences of the federal non-taxation on the resources deriving from these subsidies, with the aim of presenting arguments that may help a decision of the taxpayers on the subject, not only of legislation, but also considering the jurisprudential tendencies already demonstrated by administrative and judicial bodies in decisions issued after the enactment of Complementary Law No 160/17.

Thus, we will apply a combination of the dogmatic, deductive and analytical-synthetic methods, going through the theme subsidies from the concepts, historical evolution in the Brazilian legislation until its practical application in the scope of the federal tax assessments: IRPJ, CSLL, PIS and COFINS.

Key-words: *Taxation Law; Government Subsidy to Investment; Fiscal War; Federal Taxes.*

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COSIT	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	Coordenação do Sistema Tributário (atual COSIT)
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (Normas Internacionais de Contabilidade)
IN	Instrução Normativa
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
LC	Lei Complementar
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
PN	Parecer Normativo
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RTT	Regime Tributário de Transição
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CONCEITOS PRELIMINARES	12
2. A IMPORTÂNCIA DAS SUBVENÇÕES PARA AS UNIDADES FEDERATIVAS NO BRASIL E A PROBLEMÁTICA DA GUERRA FISCAL	15
3. HISTÓRICO NORMATIVO DAS SUBVENÇÕES	21
3.1. SUBVENÇÕES NA ORDEM CONSTITUCIONAL.....	21
3.2. SUBVENÇÕES NA ORDEM INFRACONSTITUCIONAL.....	24
3.3. LC Nº 160/2017 E CONVÊNIO ICMS CONFAZ Nº 190/2017.....	27
4. IMPLICAÇÕES DA LC Nº 160/17 PARA A APURAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS	30
4.1. IRPJ E CSLL (LUCRO REAL).....	30
4.2. PIS E COFINS (NÃO-CUMULATIVO).....	33
5. TENDÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS NOS COLEGIADOS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS APÓS A LC Nº 160/17	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

INTRODUÇÃO

Em que pese o tema “subvenções” tenha sido amplamente debatido e analisado no passado, percebemos que os conceitos e entendimentos convencionados não mais são objeto de novos estudos.

Talvez por ser um tema já esgotado, num sentido mais amplo de sua análise, pelo Direito Financeiro, e também pelo fato de nos agarrarmos em interpretações tributárias já consagradas e convencionadas tanto pelos tribunais judiciais e administrativos, quanto pelas Autoridades Fiscais.

Contudo, é certo que, nem as relações interpessoais, nem o direito, são estáticos, como a letra fria impressa nos textos legais que as norteiam. E, dessa forma, as relações entre os entes tributantes e os contribuintes, no que tange às subvenções, também sofreram alterações com o decorrer do tempo, as quais nos convidam à rediscussão do tema.

Podemos citar como principal alteração desta relação, no contexto tributário, a promulgação da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que além de extinguir o Regime Tributário de Transição (RTT), ampliou o conceito de Receita Bruta e, ao final de 2017, por intermédio da Lei Complementar nº 160, trouxe a alteração mais significativa no que diz respeito ao tratamento tributário das subvenções nas apurações de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), normatizando a classificação dos incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento (art. 30, § 4º).

Mais adiante analisaremos com mais profundidade toda a discussão acerca da dicotomia quanto à classificação das subvenções como custeio ou como investimento. Basta, por hora, lembrarmos que as subvenções de investimento não compõem a base tributável dos tributos federais.

Não obstante tal alteração legislativa parecer, a primeiro plano, benéfica aos contribuintes, o que se observou na prática foi justamente um movimento de cautela por parte destes, evidenciando certa insegurança com relação à alteração do procedimento já consolidado que vinha sendo adotado àquelas subvenções de ICMS tidas, até então, como subvenções de custeio e, portanto, tributáveis.

Muitos questionamentos foram ensejados diante desta nova situação posta pela LC nº 160/17, principalmente no que tange à possibilidade de retroatividade da classificação normatizada, sobretudo com a condicionante da convalidação dos incentivos e benefícios

fiscais em vigor no país, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), imposto pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, que, autorizado pela LC nº 160/17, regulamenta as remissões de créditos tributários decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital.

Em face de todo este novo cenário que se pôs, repleto de questionamentos, nos debruçamos sobre as discussões quanto aos impactos tributários, na seara dos impostos e contribuições federais, transitando também pela análise dos julgados colegiados de nossos tribunais administrativos e judiciais, a fim de avaliar as direções que a interpretação e a aplicação práticas destas alterações normativas vêm tomando.

Ante ao desafio posto, humildemente, buscaremos através deste trabalho, fomentar a discussão e apresentar argumentos que venham a fundamentar e assegurar, aos contribuintes que disfrutem de incentivos ou benefícios fiscais de ICMS, a promoção da redução da carga tributária no âmbito federal, de forma legal, proporcionando maior eficiência na gestão de seus recursos financeiros.

1. CONCEITOS PRELIMINARES

No que tange à conceituação do termo “subvenção”, podemos explorá-la através da percepção de três ramos de estudos do Direito: a do Direito Financeiro, a do Direito Administrativo, e a do Direito Societário.

Como podemos notar desde pronto, o Direito Tributário se empresta dos conceitos daqueles ramos da ciência jurídica já citados, de modo a se ater tão-somente à normatização dos seus reflexos nas apurações dos tributos, mais precisamente sobre aqueles cuja base de cálculo advém das receitas ou dos lucros auferidos pelos contribuintes, como veremos oportunamente.

Assim, sob a ótica do Direito Financeiro, que nos proporciona um conceito mais atento à visão estatal no que tange, principalmente, a sua classificação enquanto despesa e quanto à sua destinação, conforme previsto no artigo 12 da Lei nº 4.320/64, como transferências correntes, destinadas a atender à manutenção (ou custeio) de entidades públicas ou privadas, sem correspondente contraprestação direta em bens ou serviços, distinguindo-se como *subvenções sociais* (destinadas a entidades de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa), ou *subvenções econômicas* (destinadas a empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril).

Há que se ressaltar, entretanto, que “*os recursos públicos transferidos a título de subvenção se destinam ao estímulo de condutas prezáveis pela ordem jurídica e, não, obviamente, ao desestímulo de condutas indesejáveis*”¹.

Ainda, na lição do professor francês Gaston Jèze, “*tiene por objeto facilitar el funcionamiento de la obra o establecimiento privado que persigue una finalidad de interés general*”².

Assim como preconiza nossa Constituição, de cunho social e viés desenvolvimentista, o direito francês também trata as subvenções com esta mesma faceta, senão vejamos:

O direito francês trata as subvenções com o rótulo de *aides économiques* ou *publiques* constituem despesas importantes, pois elas têm por objetivo participar na sustentação e no desenvolvimento da economia nacional. Destinam-se a empresas com o objetivo de programas de criação, extensão ou de deslocalização de atividades acompanhadas da criação de empregos e da

¹ VALIM, Rafael. *A subvenção no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Editora Contacorrente, 2015, p. 68.

² JÈZE, Gaston. *Principios generales de derecho administrativo*. Trad. Millán Almagro. t. II, 1ª. Parte. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 53 in: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. rev. atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 709.

realização de investimentos, e este em função de zonas delimitadas sobre o território nacional.³

Neste mesmo sentido, porém com a visão mais direcionada à relação jurídica entre as partes, em sua tese de mestrado, Rafael Valim desenvolve um interessante e restritivo conceito de subvenção para o Direito Administrativo:

Pois bem: em nosso juízo, a subvenção é uma relação jurídico-administrativa típica, caracterizada por uma prestação pecuniária do Estado em favor de um sujeito de direito privado, ao qual corresponde aplicar os valores percebidos, desinteressadamente e com a concorrência de recursos ou bens próprios, no desenvolvimento de uma atividade de interesse público.⁴

Do conceito trazido por Valim, podemos destacar alguns pontos de maior relevância para nosso estudo, sendo o primeiro deles, a diferença observada com relação ao conceito extraído da legislação financeira (Lei nº 4.320/64). Enquanto o conceito de Direito Financeiro é mais amplo e engloba questões e programas de subsídios e fomentos, operados tanto por entidades públicas quanto por entidades privadas, o conceito de Direito Administrativo se direciona apenas às entidades privadas, demonstrando uma relação de troca entre o ente estatal e a entidade privada, que deverá atuar no sentido de suprir o Estado no desenvolvimento de certa atividade ou região, seja ela com o viés econômico ou social, sempre observando o interesse público destas destinações.

Neste teor, nos direcionamos ao segundo ponto de relevância no conceito ora posto, qual seja o dever de aplicação dos recursos públicos, uma vez que tal dever explicita a afetação dos recursos ou bens públicos destinados à entidade privada, de modo que sua destinação persiga, obrigatoriamente, o interesse público materializado, ao qual tenham se vinculado as partes desta relação subvencional.

Não menos relevante, mas discretamente colocada no conceito de Valim, a expressão “desinteressada”, relacionada à aplicação dos recursos, explicita o caráter não lucrativo dos recursos oriundos da subvenção, de tal sorte que:

Significa dizer que tão-somente o custo da atividade subvencionada será coberto pelo Estado, jamais podendo a subvenção se converter em fonte de lucro para os sujeitos de direito privado, mesmo para aqueles que desempenham atividade econômica.⁵

Por fim, vale ainda destacar a alusão à utilização de recursos próprios, uma vez que o financiamento do desenvolvimento da atividade de interesse pública pela subvenção não

³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. rev. atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 709.

⁴ VALIM. *op. cit.*, p. 89.

⁵ VALIM. *op. cit.*, p. 92.

poderá ter caráter lucrativo e, sendo entidades privadas as subvencionadas, muitas vezes com fim lucrativo, estas não poderão ser financiadas exclusivamente pelas subvenções, havendo a necessidade de concorrência com recursos privados e próprios, para que estas entidades privadas não deixem de prezar, também, por sua função social enquanto empresa privada.

Convalidando estas características expressas no conceito de cunho administrativo, o Direito Tributário também reforça a não lucratividade das subvenções quando na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76 – “Lei das ‘S/A’”), ao cuidar do patrimônio líquido, estabelece em artigo 182, §1º, que as subvenções para investimento deveriam ser registradas em conta do capital social não realizada, classificada como reserva de capital⁶.

Neste mesmo sentido, a legislação tributária, de empréstimo à Lei das ‘S/A’, vem considerando as subvenções para investimento como não computável no lucro real, desde que registradas como reserva de capital, conforme disciplina o artigo 38, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 (alterado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79).

Desta sorte, como brilhantemente escreveu Fábio Calcini em seu artigo sobre o tema, os conceitos das subvenções, sob o vértice das várias esferas jurídicas que estas permeiam, podem ser sintetizados 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, [...] poderá ser destinada a conta de reserva de incentivos fiscais, [...].⁷

⁶ 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).

⁷ *Ibid.*, p. 38.

2. A IMPORTÂNCIA DAS SUBVENÇÕES PARA AS UNIDADES FEDERATIVAS NO BRASIL E A PROBLEMÁTICA DA GUERRA FISCAL

Tendo explorado os conceitos das subvenções nas diversas searas do Direito, podemos perceber que sua razão de ser está enraizada no desenvolvimento socioeconômico de determinada localidade que, o ente público por si só não consegue atender.

Tal aspecto desenvolvimentalista está cravado em nosso ordenamento jurídico, não só como um princípio, mas como um objetivo fundamental à nossa sociedade, expresso no artigo 3º da Constituição Federal:

Art 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - **garantir o desenvolvimento nacional**;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Além do consubstanciado no referido artigo de nossa Constituição, o professor Eduardo Sabbag, a convite de Hugo de Brito Machado, escrevendo para um trabalho sobre o regime jurídico dos incentivos fiscais, ainda pondera sobre outros dispositivos constitucionais que caminham para essa promoção do desenvolvimento do país:

Com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais, a Constituição dispõe, em diversos comandos normativos, sobre formas tendentes a abolir tais discrepâncias, buscando a tomada de medidas consentâneas com o desenvolvimento socioeconômico do País. É fato que a vigente Carta Política, em pelo menos *seis* dispositivos (e.g. art. 1º, III; art. 151, I; art. 159, I, “c”; art. 161, II; art. 165, §7º; e art. 170, VII), recomenda providências objetivando a redução dessas desigualdades existentes no Brasil.⁸

É fato a importância e a relevância de tais medidas positivadas em nossa Carta Magna, dado à formação histórica de nosso país, visto que, frente ao nosso tamanho continental, às diversidades geoclimáticas e políticas, além de toda a influência cultural recebida dos colonizadores e imigrantes em cada parte do território nacional, o desenvolvimento das diversas regiões se deu de forma desuniforme, proporcionando tais discrepâncias no território nacional.

⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Limites formais à concessão de incentivos fiscais*. in: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Instituto Cearense de Estudos Tributários/ICET. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 120.

Muito bem sintetiza toda essa diversidade cultural, Regis Fernandes de Oliveira:

No Brasil, dada sua dimensão territorial, há diversidade cultural e histórica entre as regiões, formando-se diferentes polos. A história do Rio Grande do Sul, com a República Piratini, seus conflitos na bacia do Prata, suas tradições, o tipo de colonização, forma uma unidade diversa da Bahia, cuja tradição é diversa, com cultos afrodescendentes, com vinculações de história e desenvolvimento na caatinga, fazendo do sertanejo, na precisa definição de Euclides da Cunha, “um forte”. O Estado de São Paulo tem tendência cosmopolita, com história de defesa constitucional, com forte influência das colônias italianas e japonesa, formando outros tipos de comportamento. Diga-se o mesmo de Minas Gerais, com sua história de luta pelas liberdades, do Rio de Janeiro, voltado para o samba, futebol, primeiro polo de industrialização com Barão de Mauá. Enfim, cada segmento do território tem sua própria história, o que faz desembocar em diferentes necessidades, como a Amazônia, por exemplo, com seu destino de preservação da fauna e da flora, da diversidade ambiental, etc. É, pois, insisto, no Brasil, que os Estados não são iguais. Ao contrário, são diferentes, cada qual com suas tendências e sua vocação.⁹

Ante a este cenário multifacetado, resta evidente a importância da instituição de regimes e incentivos em prol do fomento ao desenvolvimento nacional, buscando, principalmente, atrair recursos e investimentos de capitais privados àquelas regiões menos favorecidas do território nacional.

Os incentivos fiscais tendem a ser mecanismos, quando usados corretamente, capazes de reduzir as injustiças sociais, porquanto atraem empresas às regiões que necessitam de desenvolvimento socioeconômico e, conseqüentemente, impulsionam o fomento de atividades tendentes a solidificar uma estrutura e inclusão social.¹⁰

Dessa forma, por intermédio daquele tributo cuja competência lhes cabem, os Estados e o Distrito Federal buscam a atração de recursos privados das grandes empresas valendo-se de incentivos fiscais, ou subvenções fiscais, aplicáveis sobre o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

A título de exemplificação da importância destas concessões para atração de investimentos a determinadas regiões do país, em junho de 1999, quando a Ford anunciou investimento na construção de sua fábrica em Camaçari-BA¹¹, o investimento da fábrica na região estava previsto em R\$ 1,3 bilhão. O complexo da Ford na região, instalado e em

⁹ OLIVEIRA. *op. cit.*, p. 116.

¹⁰ SABBAG. *in*: MACHADO. *op. cit.*, p. 123.

¹¹ Ford anuncia construção de fábrica de R\$ 1,3 bi na Bahia. Folha de São Paulo. Mercado. Publicado em 16/06/99. Disponível em <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi16069910.htm>>. Acesso em 25/05/19.

operação, gera cerca de 8 (oito) mil empregos, segundo jornal local¹², apesar dos recentes anúncios de cortes, decorrentes da atual conjuntura econômica do país.

Ainda, tomando outro exemplo do setor automotivo, a FCA Fiat Chrysler que está instalada em Betim-MG desde a inauguração da sua unidade fabril em 1976¹³, emprega atualmente 16 mil funcionários e anunciou recentemente a ampliação do complexo com a instalação de mais uma fábrica de motores, que deverá gerar mais 1,2 mil empregos diretos e indiretos na região¹⁴.

Não podemos negar a importância que a concessão de incentivos fiscais teve na tomada de decisão destas companhias multinacionais do ramo automotivo quando decidiram por realizar os investimentos não apenas no Brasil, mas nestas regiões em especial, onde vieram a se instalar.

Também inegável a importância destes investimentos à economia destas regiões, uma vez que a geração de empregos movimenta de forma positiva a máquina econômica da região, gerando e distribuindo riqueza não apenas àqueles contemplados com os novos empregos, mas também desenvolvendo toda a rede de comércio e serviços da região.

Dessa forma, há que se concluir que “a concessão de incentivos fiscais alavanca progresso, estimula competição, sempre importante em economia de mercado”¹⁵.

Entretanto, em que pese todo o progresso gerado em torno de tais investimentos, como bem colocado pelo professor Sabbag, é importante ressaltar que:

[...] não bastam a concessão de isenções, a redução de alíquotas ou de base de cálculo, a oferta de créditos presumidos, a dispensa de pagamentos ou qualquer outro benefício fiscal, como medidas divorciadas de uma política efetivamente capaz de estimular a atividade econômica e social das regiões incentivadas. Isso transformará o *incentivo fiscal* em desincentivo ao País e, fundamentalmente, em desvirtuamento da vontade do constituinte.¹⁶

Justamente em desalinho com as diretrizes traçadas em nossa Constituição, estimulado pelo interesse e pela necessidade cada vez maior de recursos, os Estados acabaram desenvolvendo no Brasil um cenário sombrio de disputa entre as unidades federativas, que ficou conhecido como “guerra fiscal”.

¹² PDV da Ford pode influenciar extinção de 3 mil empregos diretos e indiretos na Bahia. Simões Filho Online. Publicado em 17/04/19. Disponível em <<https://www.simoefilhoonline.com.br/comeca-extincao-de-3-mil-empregos-na-bahia-com-pdv-da-ford/>>. Acesso em 25/05/19.

¹³ Institucional. FIAT. Disponível em <<https://www.fiat.com.br/institucional.html>>. Acesso em 25/05/19.

¹⁴ Fiat Chrysler vai investir R\$ 500 milhões em nova fábrica de motores em Betim. Estadão. Economia & Negócios. Publicado em 22/05/19. Disponível em <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,fiat-chrysler-vai-investir-r-500-milhoes-em-nova-fabrica-de-motores-em-betim,70002839381>>. Acesso em 25/05/19.

¹⁵ OLIVEIRA. *op. cit.*, p. 117.

¹⁶ SABBAG. *in*: MACHADO. *op. cit.*, p. 123.

Na década de 1990, a guerra fiscal começou aparecer de forma mais nítida no cenário brasileiro, quando a política do Estado Liberal ganhou maior evidência nacional, sobretudo com a maior autonomia dos estados em matéria tributária.

A política do Estado Liberal acarretou na chegada de multinacionais e no fluxo crescente de investimentos internacionais. Com isso, os estados passaram a concorrer entre si para atrair tais investimentos, sobretudo no que diz respeito à indústria automobilística.

Dessa forma, a concessão de benefícios fiscais pelos Estados visa gerar emprego e renda para toda a população do Estado e o aumento do valor adicionado ao longo das cadeias produtivas, devido à maior transformação industrial, e ainda, ao aumento da receita tributária futura.

Todavia, da mesma forma que a concessão de benefícios fiscais gera efeitos positivos, ela também desencadeia efeitos negativos aos entes da Federação, na medida em que gera conflitos na Federação, aumentando a concorrência entre os estados.¹⁷

Assim, “[...] no afã de atrair empresas e investimentos, [os estados] concederam, sem a chancela do Confaz, diversos benefícios fiscais [...]”¹⁸, em inobservância à Lei Complementar nº 24/75 que, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e em consonância com o artigo 155, §2º, XII, “g”, manteve vigente a regulação acerca das concessões de benefícios do ICMS pelos estados, que exigia decisão unânime no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para a concessão de tais benefícios (art. 2º, §2º).

Dessa forma, “a guerra fiscal [que] se trava à revelia da LC nº 24/75”¹⁹, acaba por gerar uma competição perversa entre as unidades federativas, numa disputa de concessões viscerais, buscando atrair investimentos privados a seus territórios, que no atual cenário nacional, saem de outros Estados, visto que o fluxo de investimentos externos ocorrido durante a década de 90 já não se verifica mais, dado às atuais conjecturas econômicas mundiais.

Neste cenário que se impõem, os Estados acabam se postando, muitas vezes, em situações passivas frente ao capital privado, como celebrenemente expõe o mestre Ives Gandra:

Na atual guerra fiscal, são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a

¹⁷ RODRIGUES, Matheus Aragão. *A problemática da Guerra fiscal e o ICMS*. Direito Tributário. DireitoNet, 2014. p. 6. Disponível em <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematica-da-guerra-fiscal-e-o-icms>>. Acesso em 30/05/19.

¹⁸ CARVALHO, Osvaldo Santos de. MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. *Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais. Será mesmo o fim da guerra fiscal?*. IBET, 2017. p. 946. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>>. Acesso em 30/05/19.

¹⁹ VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Revista Planejamento e Políticas Públicas (PPP), n. 15. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 1997. p. 6. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127/129>>. Acesso em 30/05/19.

verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores.²⁰

Acrescenta-se aqui, que as unidades federativas mais abastadas no que tange ao poderio financeiro, acabam por valer-se de uma maior margem negocial para a concessão de benefícios e incentivos fiscais, como o Estado de São Paulo, por exemplo, que anunciou programa de incentivo para a indústria automobilística, o IncentivAuto. Entretanto, conforme matéria escrita pelo professor Gabriel Quintanilha sobre a guerra fiscal ao jornal Valor Econômico:

Aparentemente tal desconto [decorrente do IncentivAuto] seria interessante, gerando empregos e aquecendo a economia do Estado, mas a realidade é outra. Tal benefício atrai empresas para o território do Estado de São Paulo, as afastando de outros Estados da federação. Aliás, considerando a crise econômica e política que passam alguns estados, a resposta para tal benefício fiscal é praticamente impossível, como é o caso do Rio de Janeiro que, por estar passando por um plano de recuperação fiscal, sequer pode criar benefício parecido. Tal guerra fiscal é prejudicial ao federalismo brasileiro, pois gera uma competição desigual entre os entes da federação, gerando um desequilíbrio econômico.²¹

Na atual conjectura econômica e no cenário que se põs a guerra fiscal, há um contrassenso com relação ao fundamento de existência dos benefícios fiscais no desenvolvimento nacional, como vimos.

Na prática, os estados menos favorecidos acabam sofrendo os ônus gerados pela guerra fiscal, tais como o desemprego e a redução de renda per/capita em seu território, além de não atender aos anseios de desenvolvimento socioeconômico da região, visto que as empresas tendem a buscar locais onde possam usufruir dos benefícios fiscais concedidos pelos estados que ainda conseguem se valer de tal medida.

Assim, a atual guerra fiscal, além de fomentar ainda mais desequilíbrios no cenário nacional, ainda acaba proporcionando um cenário onde “as empresas [são] as grandes beneficiárias dos incentivos fiscais”²² concedidos, e não mais a Sociedade daquela região.

Apesar de todo esse inescrupuloso cenário, como veremos mais adiante, “é nesse contexto de aprofundamento da guerra fiscal e da insegurança jurídica decorrente dela que se insere a aprovação da LC nº 160/17”²³, buscando regulamentar o cenário de concessões

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Isonções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados*. in: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Instituto Cearense de Estudos Tributários/ICET. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 241.

²¹ *A infundável guerra fiscal do ICMS*. Legislação. Valor Econômico. Publicado em 02/05/2019. Disponível em <<https://www.valor.com.br/legislacao/6234807/infundavel-guerra-fiscal-do-icms>>. Acesso em 30/05/19.

²² SABBAG. in: MACHADO. *op. cit.*, p. 114.

²³ CARVALHO. *op. cit.*, p. 947.

desenfreadas e inconstitucionais, uma vez que em contrariedade à LC nº 24/75, além de pôr fim ao à guerra fiscal.

Contudo, conforme lição de Régis de Oliveira, devemos sopesar que:

Nem sempre se pode recriminar a rotulada guerra fiscal. Por vezes, é nociva aos interesses nacionais e, pois, deve ser reprimida. Por outras, no entanto, é útil, a fim de destinar indústrias ou prestação de serviços a regiões pouco desenvolvidas ou em precárias condições.

[...]

O que importa notar é que não se podem eliminar os conflitos. São eles próprios de interesses em confronto dentro deste grande país. Dadas suas diversidades regionais, é absolutamente essencial a possibilidade de que os entes subnacionais mantenham a competência para outorga de incentivos. [...] Evidente está que não se pode estimular a retaliação, a insólita agressão que pode resultar de desmioladas concessões. Tudo há que ter meio termo. Ponderação. Mas procurar a eliminação total dos conflitos regionais não é próprio das liberdades e do pacto federativo em que se assenta o Brasil.²⁴

Isto posto, ainda entendemos que há certo fundamento desenvolvimentalista e saudável à existência da guerra fiscal, principalmente às unidades federativas menos desenvolvidas, porém, desde que devidamente regulamentada, de modo a coibir efetivamente eventuais exageros que comprometam a federação e/ou desabonem o interesse público.

²⁴ OLIVEIRA. *op. cit.*, p. 116 e 117.

3. HISTÓRICO NORMATIVO DAS SUBVENÇÕES

3.1. SUBVENÇÕES NA ORDEM CONSTITUCIONAL

Conforme pudemos verificar até o presente momento, nossa Constituição vigente traz alguns fundamentos que justificam a existência da concessão de subvenções governamentais, tendo em vista o impulso desenvolvimentalista inerente a estes incentivos.

Passaremos, então, a avaliar com maior proximidade os dispositivos que convalidam tais concessões na esfera constitucional de nosso ordenamento jurídico.

Nossa Constituição Federal vigente disciplina a possibilidade de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais em dois dispositivos, os quais preveem a necessidade de lei específica, e de regulamentação por Lei Complementar, senão vejamos:

Art. 150. [...]

§ 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)

Art. 155. [...]

§ 2º [...]

XII - **cabe à lei complementar**:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais [relativos ao ICMS] serão concedidos e revogados.

Tais dispositivos há que serem interpretados de forma conjunta, de modo que, apesar da possibilidade de concessão de benefícios pelo Estado, mediante lei específica (art. 150, §6º) editada por este ente federativo, não podemos abdicar da necessidade de regulamentação do ICMS por Lei Complementar (art. 155, §2º, XII, “g”).

Entretanto, a “Lei Kandir”, ou LC nº 87/1996, que dispõem e regulamenta o ICMS, acabou não tendo aprovados os dispositivos que versariam sobre as concessões de benefício (arts. 27 a 29) em razão de veto do presidente²⁵, conforme Ricardo Varsano nos contextualiza:

²⁵ “Razões do veto [arts. 27, 28 e 29]

O art. 27 estabelece que os favores e benefícios fiscais nele relacionados serão objeto de convênio celebrado entre os Estados, mediante deliberação tomada nos termos do art. 28.

De sua vez, o art. 28 estabelece que os convênios serão celebrados em reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, disciplinando sua composição, forme de funcionamento e atribuições.

[...] em virtude da resistência oferecida por alguns governadores em abrir mão da utilização de incentivos vinculados ao ICMS como instrumentos de suas políticas industriais, foi necessário, para assegurar a aprovação dos aprimoramentos que o projeto de lei continha, um acordo político entre o Senado Federal e o presidente da República, segundo o qual o Senado aprovaria o projeto sem alterações, e o presidente vetaria os dispositivos que tratavam da concessão de incentivos no âmbito do ICMS.²⁶

Como a concessão de benefícios fiscais na esfera estadual, até então, era regulamentada pela LC nº 24/75, um dos argumentos utilizados pelo então Presidente da República foi a de continuidade da regulamentação imposta pela referida LC, a qual versava sobre o antigo ICM, uma vez que ainda vigente no ordenamento jurídico.

[...] a Lei Complementar n. 24/75, art. 1º e seu parágrafo único, com fundamento na Emenda 1/69, art. 23, § 6º, instituiu a reserva do convênio interestadual tanto para as isenções do ICMS, quanto para a redução da base de cálculo, devolução desse tributo e concessão de créditos presumidos. De sorte que o problema da aplicação dessa lei supõe hoje a sua subsunção à CF de 1988, art. 155, § 2º, XII, “g”.²⁷

Como bem pontuado, há que se analisar de antemão a recepção da LC nº 24/75 pela Constituição Federal vigente, promulgada em 1988, para que possamos considerá-la ainda vigente e passível de regulamentação das concessões de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Sobre a questão, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou em diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), conforme evidenciado no trecho que segue da ementa da ADI nº 429/CE, de relatoria do Min. Luiz Fux, com grifos nossos:

[...]
8. A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a **LC nº 24/75, recepcionada inequivocamente consoante jurisprudência da Corte**, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB/88.
9. O comando constitucional contido no art. 155, § 2º, inciso “g”, que reserva à lei complementar federal “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” aplicado, in casu, revela manifesta a inconstitucionalidade material dos dispositivos da Constituição cearense que

Entretanto, o art. 61, §1º, alínea “e”, da Constituição Federal é taxativa ao prescrever que é da iniciativa privativa do Presidente da República as leis que disponham sobre a criação, estruturação e atribuições dos órgãos da administração pública.

Em sendo o projeto de lei ora sob análise originário do Poder Legislativo, é evidente que afronta a nossa Carta Maior ao tentar disciplinar matéria situada na competência constitucional privativa do Presidente da República, configurando-se flagrante a inconstitucionalidade do art. 28, e, via de consequência, dos arts. 27 e 29, já que os ordenamentos neles contidos dependem de forma inseparável dos mandamentos do art. 28.

Além disso, é de se assinalar que o veto aos arts. 27, 28 e 29 não afeta o disciplinamento da matéria neles tratada, que continua regulada pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.”

Mensagem nº 869, de veto à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/antecedente_98/Vep869-LCP87-96.pdf>. Acesso em 03/06/19.

²⁶ VARSANO. *op. cit.*, p. 5.

²⁷ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 6. São Paulo, 1996, pp. 69-73 (p. 69).

outorga incentivo fiscal incompatível com a CRFB/88. Precedentes: ADI 84, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996).

10. A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional. Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011. [...] ²⁸

Percebe-se que o STF formou posicionamento consolidado a respeito da recepção da LC nº 24/75 pela CF/88, entretanto, “pela leitura dos julgados, percebe-se que todos exigem o convênio, mas não se falou sobre a unanimidade, como necessidade da inserção no ordenamento normativo” ²⁹, uma vez que a referida legislação prevê a exigência de unanimidade dos estados representados no convênio para a validação da concessão dos benefícios fiscais pelo Confaz (art. 2º, §2º) ³⁰.

Devemos, no entanto, ponderar que a LC nº 24/75, apesar de inequivocamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não pode ter sua integralidade assim considerada, visto que a exigência da unanimidade vai de encontro com premissa base do federalismo, impressos em nossa Constituição, e tal dispositivo (art. 2º, §2º) não foi objeto de análise específica, quanto à sua constitucionalidade, pelo STF.

Dessa foram, na ordem constitucional, podemos concluir que a CF/88 prevê a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, entretanto exige a regulamentação dos procedimentos através de Lei Complementar, tendo a LC nº 24/75 exercido esta regulamentação até o advento da LC nº 160/17 (que seja objeto de análise mais adiante), uma vez que a LC nº 87/96 (Lei Kandir), que regulamenta o ICMS, nada trouxe com relação à regulamentação da concessão de benefícios fiscais.

²⁸ STF. Plenário. ADI nº 429/CE. Min. Rel. Luiz Fux. Julgado em 20.08.2014. Inteiro teor do acórdão disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065854>>. Acesso em 03/06/19.

²⁹ OLIVEIRA. *op. cit.*, p. 126.

³⁰ Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. [...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

E, no que tange à operacionalização das concessões de subvenção, que tais benefícios, quando relacionados ao ICMS, deverão ser instituídos por lei específica do ente federativo concedente (Estado ou Distrito Federal) e estar avalizado por Convênio do CONFAZ, para que atenda aos critérios de constitucionalidade.

3.2. SUBVENÇÕES NA ORDEM INFRACONSTITUCIONAL

Na esfera infraconstitucional, além do que já dispõem a LC nº 24/75, no tocante à necessidade de convênios junto ao CONFAZ para validade dos benefícios fiscais concedidos, demais normativos disciplinam o tratamento contábil e fiscal que deverão ser aplicados aos recursos oriundos das subvenções governamentais.

No Brasil, a contabilidade apenas existia para atendimento às autoridades fiscais, até a convergência de suas regras ao padrão internacional de contabilidade, ou IFRS (*International Financial Reporting Standards*), com a promulgação da Lei nº 11.638/07.

Dessa forma, a legislação infraconstitucional societária preocupava-se apenas com a destinação das subvenções para investimento, cuja Lei das ‘S/A’ (Lei nº 6.404/76) determinava que fossem classificadas como reservas de capital³¹, conforme muito bem exposto no sumário do Pronunciamento Técnico CPC 07 (Subvenção e Assistência Governamentais):

No Brasil, apenas as subvenções para investimento vinham tendo tratamento contábil e de divulgação especiais, com reconhecimento direto em reserva de capital no patrimônio líquido, por força do que dispunha a Lei nº. 6.404/76. Com as modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e com a convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB [*International Accounting Standards Board*], determinada também por essa recente Lei, as subvenções todas passam a ter que transitar pelo resultado. [...] E a divulgação passa a ser exigida para as subvenções que não sejam para investimento e demais formas de assistência governamental.³²

³¹ Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Art. 182. [...]

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

[...]

d) as doações e as subvenções para investimento. (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

³² Pronunciamento Técnico CPC 07: *Subvenção e Assistência Governamental*. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em 03/06/19.

Entretanto, esta preocupação com a subvenção na legislação societária somente se deu com o advento da Lei das ‘S/A’, visto que a legislação que a antecedia, o Decreto-Lei nº 2.627/40, nada dispunha com relação às subvenções.

Já no tocante à legislação tributária infraconstitucional, também houve o cuidado de reger o tratamento às subvenções de investimento, em linha com o disciplinado na Lei das ‘S/A’, afastando tais recursos da tributação do imposto de renda, visto tratarem-se de reservas de capital, conforme impresso no Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art. 38. [...]

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, **não serão computadas na determinação do lucro real**, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979).

(grifos nossos)

Contudo, ao revés da legislação societária, a legislação tributária já trazia um regimento às subvenções correntes não relacionadas a investimentos, expresso na Lei nº 4.506/64, que dispõe sobre o imposto de renda:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

[...]

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

Percebemos, assim, que, apesar da legislação societária atentar-se tão-somente às subvenções de investimento, a legislação tributária cuidou de conferir tratamento diferenciado às subvenções, visando a arrecadação do imposto de renda sobre as receitas decorrentes das subvenções que não figurassem como reserva de capital, determinando a classificação das subvenções como investimento ou custeio, a qual exploraremos mais adiante no que tange aos impactos para fins de apuração dos tributos federais.

Sob efeito das alterações promovidas pela convergência às normas contábeis internacionais, ocorreram algumas alterações conceituais e, conseqüentemente, legislativas, nos aproximando do cenário que perdurou até a promulgação da LC nº 160/17, estopim para a execução deste estudo.

Como já notamos no sumário do CPC 07, neste novo cenário as subvenções deixam de ser contabilizadas diretamente em contas de reserva de capital, como previa a legislação brasileira até então, uma vez que tais recursos têm origem diversa dos acionistas. Neste sentido, conjuntamente à Instrução nº 469/08 CVM, a nova orientação contábil instituiu que as “subvenções deveriam ser registradas como redução do custo do ativo, caso se refiram a

um ativo não monetário, ou como receita a ser apropriada ao resultado do exercício nos demais casos”³³.

Vale ainda frisar que a norma contábil não faz distinção entre as modalidades de subvenção postas pela legislação nacional (custeio ou investimento), uma vez que o tratamento contábil a ser dispensado deverá ser o mesmo: o trânsito pelo resultado.

Em conjunto com as novas normas contábeis, a Lei nº 11.638/07 promoveu alterações na Lei das ‘S/A’, revogando a orientação de destinação das subvenções de investimento à reserva de capital, então vigente, e, instituindo a reserva de incentivos fiscais, cuja destinação dos recursos inerentes às subvenções desta natureza restou facultada à Assembleia Geral:

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

Adicionalmente, a Lei nº 11.941/09 que, em complemento às alterações contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/07, instituiu o Regime Tributário de Transição (“RTT”), reforçou a orientação quanto ao reconhecimento das subvenções como resultado:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – **reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência**, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;
(grifos nossos)

Como bem resume Gilberto Crispim em sua dissertação de mestrado:

Como as subvenções governamentais, registradas no resultado do exercício, produzem efeito no lucro líquido do exercício, a ideia central [do art. 195-A da Lei nº 6.404/76] é que a parcela desse lucro impactada pelo benefício seja destinada à conta de Reserva de Lucros por Incentivos Fiscais.

Ainda no esteio da modernização das normas contábeis, também observamos que, ainda antes da Lei 11,6378/07 e do CPC 07, algumas modificações discretas também foram de suma importância para o tratamento fiscal das subvenções, como por exemplo, a alteração

³³ CRISPIM, Gilberto. *Subvenção governamental sob a ótica do CPC 07: reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco*. Orientador: Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues. 2011. 96 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011, p. 34.

do termo “receita bruta operacional”, contido no art. 44 da Lei nº 4.506/64, pelo termo “lucro operacional”, já no primeiro Regulamento do Imposto de Renda, aprovado através do Decreto nº 85.450/80, sucedido, sucessivamente, pelos Decretos nº 1.041/94, Decreto nº 3.000/99 e, por fim, Decreto nº 9.580/18, os quais mantiveram o mesmo texto vigente.

Mais recentemente, outra grande alteração legislativa infraconstitucional, de cunho tributário, que também trouxe novidades ao tema subvenções, foi a promulgação da Lei nº 12.973/14, que além de extinguir o RTT, também consolidou, em seu artigo 30, todo o regramento contábil (contabilização e destinação) e, cumulado com os artigos 54 e 55, o regramento fiscal, a ser conferido às subvenções de investimento, na esfera dos tributos federais.

3.3. LC Nº 160/2017 E CONVÊNIO ICMS CONFAZ Nº 190/2017

Diante do imbróglio legislativo gerado no cenário nacional no que tange à regulamentação das subvenções no âmbito do ICMS, principalmente em razão do veto aos dispositivos da LC nº 87/96 que revogaria os dispositivos da LC nº 24/75, e, buscando acabar ou ao menos reduzir os problemas decorrentes da malfadada guerra fiscal instalada no país, surge a publicação da LC nº 160 em 07 de agosto de 2017.

Neste contexto, a LC nº 160/17 vem dispor sobre a concessão dos incentivos fiscais em complemento à LC nº 24/75, sem que houvesse a revogação da normativa anterior, mas derogando os dispositivos contrários à nova legislação, conforme verificamos através da análise cumulada dos seus artigos 1º e 7º:

Art. 1º. Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 7º. Para fins de aprovação e de ratificação do convênio previsto no art. 1º desta Lei Complementar, aplicam-se os demais preceitos contidos na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que não sejam contrários aos dispositivos desta Lei Complementar.

Assim, a LC nº 160/17 propõe a possibilidade de remissão daqueles incentivos concedidos à revelia da LC nº 24/75, possibilitando a devida regularização destas concessões, condicionadas a determinadas condições e exigências impostas pelo mesmo dispositivo legal, tais como:

- Convênio aprovado e ratificado com votos de no mínimo de 2/3 das unidades federadas, cumulado com o mínimo de 1/3 de votos de das unidades de cada região do País (art. 2º) – resolvendo a questão da unanimidade então prevista na LC nº 24/75;
- Publicação, em diário oficial do Estado ou Distrito Federal, da relação com a identificação de todos os atos normativos concessivos de incentivos e/ou benefícios (art. 3º, I);
- Registro e depósito, no Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária³⁴ (art. 3º, II);
- Readequação dos prazos de fruição para os incentivos e benefícios concedidos e/ou prorrogados a partir da publicação do convênio, observados as atividades das entidades beneficiárias (art. 3º, §2º); e,
- Revogação dos atos normativos não regularizados conforme as disposições da LC nº 160/17 (art. 3º, § 1º).

Em complemento ao referido ato normativo, o Confaz aprovou o Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, abordando e disciplinando os procedimentos que os entes federativos devem observar e, estabelecendo prazos para cumprimento das publicações, registro e depósito dos documentos relativos aos atos concessivos, os quais deveriam ser convalidados até o findar do ano de 2018³⁵.

Ademais, outro ponto de extrema relevância para o assunto ora abordado, com vigência tão-somente a partir de 22 de novembro de 2017, quando o Congresso Nacional derrubou o veto aos artigos 9º e 10 da LC nº 160/17, foi a inclusão dos parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/14, determinando que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao

³⁴ Todas as informações relativas à documentação, registro e convalidação dos incentivos e benefícios fiscais abarcados pelo Convênio ICMS nº 190/17, estão devidamente publicados no sítio eletrônico do Confaz, conforme dispõe o art. 3º, II, LC nº 160/17. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1>>. Acesso em 09/06/19.

³⁵ LUI, Ana Paula. MALUF, Luana. *Subvenção para investimento: entendimento da CSRF com a LC 160*. Jota. Publicado em 15/03/2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/subvencao-para-investimento-15032018>>. Acesso em 09/06/19.

ICMS devem ser considerados como subvenções de investimento, sendo tal entendimento aplicável, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda em curso³⁶.

Assim, para além da classificação taxativa dos incentivos e benefícios relativos ao ICMS como subvenção para investimento, tais dispositivos ainda evidenciam o caráter retroativo desta classificação que, em análise mais ampla do sistema tributário nacional, possibilita o alargamento da retroatividade expressa no parágrafo 5º para além dos processos em curso, uma vez que a lei tributária, quando interpretativa, deve ser aplicada ao ato ou fato pretérito³⁷, como nos ensina o prof. Schoueri:

A ideia de uma lei “expressamente interpretativa” indica a possibilidade de retroatividade tendo em vista que o escopo da lei não é propriamente regular, uma situação pretérita, mas dar um sentido a um texto de lei anteriormente vigente. Se a lei é interpretativa, pressupõe o Código Tributário Nacional que, antes de sua edição, havia dúvida acerca da interpretação adequada.³⁸

Dessa forma, a classificação trazida pela LC nº 160/17, em hipótese alguma, inaugura novo conceito tributário, portando-se, pois, como uma norma interpretativa.

Resta evidente, assim, a importância e a relevância das alterações promovidas pela LC nº 160/17 no que tange às apurações dos tributos federais, mais especificamente ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), como passaremos a abordar a seguir.

³⁶ Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Art. 30. [...]

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

§ 5º O disposto no §4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

³⁷ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

[...]

³⁸ SCHOUERI. Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 831.

4. IMPLICAÇÕES DA LC Nº 160/17 PARA A APURAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS

4.1. IRPJ E CSLL (LUCRO REAL)

Conforme já tivemos a oportunidade de verificar, a legislação específica para o IRPJ, a qual a CSLL também toma de empréstimo, prevê tratamento fiscal diferenciado às subvenções quando estas são classificadas como custeio ou como investimento.

Dessa forma, conforme consolidado no atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/18), as subvenções correntes para custeio serão computadas como lucro operacional (art. 441, I) e, portanto, tributadas, enquanto as subvenções de investimento não serão computadas na determinação do Lucro Real (art. 523), desde que cumpridos alguns requisitos que exploraremos mais adiante.

No entanto, nenhum dispositivo legal traz a definição clara do que configuraria uma subvenção como de custeio ou como de investimento, fomentando grandes discussões, não só nos bancos doutrinários, como também nos tribunais, principalmente os administrativos, em cujo célebre Parecer Normativo nº 112/78 restou delimitados os critérios e características definidoras das subvenções governamentais, senão vejamos:

1. Em exame o tratamento fiscal para as Subvenções, parcialmente disciplinadas pela Lei nº 4.506/64, tendo em vista principalmente a complementação estabelecida pelo art. 38, § 2º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, publicado no DOU de 27 seguinte.

2. Conteúdo das Subvenções

[...]

2.5. Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às Subvenções pela Lei 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º) quanto à sua natureza, as subvenções serão Correntes; 2º) quanto à sua finalidade, as subvenções serão para Custeio ou Operação. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da Subvenção que se destina ao Custeio ou Operação. **Subvenção para Custeio ou Subvenção para Operação são expressões sinônimas. Subvenção para Custeio é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. Subvenção para Operação é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais.** As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas Subvenções. O Custeio representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

[...]

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de Subvenções para Investimento é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU 16.01.1978). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a Subvenção para Investimento seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as Subvenções para Custeio ou Operação e as Subvenções para Investimento, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.1973), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. **Desses subsídios podemos inferir que Subvenção para Investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.** Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

2.12. Observa-se que a Subvenção para Investimento apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como Subvenção para Investimento.

2.13. Outra característica bem nítida da Subvenção para Investimento, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

[...]

(grifos nossos)

Tal orientação emanada do referido PN perdurou como norteadora das atuações das autoridades fiscais e dos tribunais administrativos, mesmo com as diversas alterações legislativas ocorridas *a posteriori*, assim como também sua definição com relação ao tratamento contábil e fiscal conferido às subvenções:

Lei 4.506/64 - DL 1.598/77

2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as Subvenções nos seguintes termos: as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

[...]

Assim, a grande parte da doutrina também seguiu entendimento, senão vejamos:

A subvenção do art. 392 do RIR/99 [subvenção corrente para custeio ou operação – art. 441, RIR/18] compõe o lucro real porque pode ser utilizada para adquirir mercadorias, matérias-primas ou pagar demais custos ou despesas operacionais. A subvenção do art. 30 da Lei 12.973, de 2014 [subvenção para investimento – art. 523, RIR/18], não é tributável porque sua destinação é exclusivamente para investimento (aquisição de imóvel, máquinas etc.).³⁹

Não obstante toda a delimitação e esclarecimentos trazidos pelo PN nº 112/78, as discussões acerca da classificação com relação à classificação das subvenções, principalmente no âmbito dos incentivos relativos ao ICMS, perduraram até a promulgação da LC nº 160/17 que, com a inclusão do parágrafo 4º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/14:

§ 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.
(grifos nossos)

Assim, desde que devidamente convalidado pelo Convenio ICMS Confaz nº 190/17, a LC nº 160/17 afasta qualquer risco de questionamento por parte das autoridades fiscais quanto a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre as receitas reconhecidas pelos contribuintes em razão de incentivos fiscais de ICMS.

Contudo, a legislação fiscal, também traz alguns requisitos e condições, que devem ser observados, para que os contribuintes possam se beneficiar da não tributação de IRPJ e CSLL sobre as receitas oriundas das subvenções de investimentos.

O Decreto-Lei nº 1.598/77 já impunha algumas condições aos montantes destinados à conta de reserva de capital, cuja utilização somente poderia ocorrer para absorção de prejuízos ou para incorporação ao capital social da companhia (art. 38, § 2º, “a”).

Com a instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) pela Lei nº 11.941/09, como uma medida para neutralizar os impactos gerados pela convergência das regras contábeis brasileiras às normas internacionais (Lei nº 11.638/07), houve também a inclusão de condutas reprováveis no que tange à destinação dos recursos advindos das subvenções de investimento, de modo a permitir a tributação destes recursos, conforme expresso no parágrafo 1º do artigo 18 da referida lei:

Art. 18. [...]

§ 1º. As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo **serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo**, inclusive nas hipóteses de:

³⁹ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015*. 40ª ed.. São Paulo: IR Publicações, 2015, p. 272.

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, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – **integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. (grifos nossos)**

Dessa forma, o legislador começa a restringir a não tributação das subvenções de investimento, para fins de IRPJ e CSLL, de modo a coibir condutas simulatórias que visem redirecionar tais recursos aos sócios, e não a novos investimentos na própria companhia, como prevê o *animus* do ente público concedente da subvenção.

Não é distinta a orientação trazida pela Lei nº 12.973/14 que extinguiu o RTT e revogou a Lei nº 11.941/09. Como muito bem explana Rodrigo Munhoz:

[...] muito embora o racional da norma seja o mesmo em relação àquele vigente no curso da Lei nº 11.941/2009, a redação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 trouxe duas relevantes alterações, quais sejam:

- (I) o legislador estipulou, por meio do inciso primeiro, que a subvenção para investimento registrada em reserva de lucros somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos contábeis desde que já tenha sido antes absorvida pelas demais reservas de lucros [exceto a reserva legal]; e,
- (II) por meio do parágrafo primeiro, estipulou o legislador que deve o contribuinte recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (sendo que a falta da recomposição implicará exigência de tributação).⁴⁰

Dessa forma, não basta que a subvenção seja de investimento para que o contribuinte possa se beneficiar da exclusão destas receitas na determinação do Lucro Real; deverão, também, serem observados todos os outros requisitos formais previstos na legislação do IRPJ e da CSLL, quais sejam:

- Destinação, em assembleia geral, da parcela de lucro líquido decorrente da subvenção para a reserva de incentivos fiscais (art. 195-A, Lei 6.404/76);
- Utilização da reserva de incentivos fiscais somente para aumento do capital social ou para absorção de prejuízos, devendo, neste caso, ser recomposta nos períodos subsequentes (art. 30, I e II, e § 1º, Lei 12.973/14); e,

⁴⁰ MUNHOZ, Rodrigo E.. *Reservas e itens patrimoniais - doações e subvenções para investimentos - lucros da exploração e prêmio na emissão de debentures*. in: VIEIRA, Marcelo Lima. CARMIGNANI, Zabetta Macarini. BIZARRO, André Renato (coord.). *Lei nº 12.973/14 - novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.190.

- Não haja desvirtuamento da destinação dos recursos, conforme hipóteses previstas na legislação (art. 30, §2º, Lei 12.973/14).

4.2. PIS E COFINS (NÃO CUMULATIVO)

No que tange aos impactos para fins do PIS e da COFINS, o cenário não se impõe distante daquele verificado para o IRPJ e da CSLL, de modo que a legislação tributária também traz expressamente o tratamento fiscal diferenciado para as subvenções destinadas a investimento e, da mesma sorte, toma-se de empréstimo, para o PIS e para a COFINS, o disposto no §4º do art. 30 da Lei 12.973/14 que, como já tivemos a oportunidade de ver, trouxe determinação de que os incentivos fiscais de ICMS, concedidos e/ou convalidados à luz da LC nº 160/17 e do Convênio ICMS nº 190/17, são subvenções para investimento.

Contudo, antes de adentrarmos aos dispositivos legais que conferem o tratamento diferenciado às subvenções de investimento, para fins de apuração do PIS e da COFINS, podemos destacar, ainda, outra questão que não se aplica ao IRPJ e a CSLL no regime de apuração pelo Lucro Real, mas gera impactos para fins do PIS e da COFINS, qual seja a natureza dos recursos advindos das subvenções: seriam estas receitas, propriamente dito, ou apenas recuperação de custos e/ou despesas?

Neste sentido, em trabalho utilizado na Escola de Magistratura do TRF da 4ª Região, José Antonio Minatel defende o afastamento da natureza de receita às subvenções:

5.9. SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL NÃO É RECEITA. Os ingressos recebidos do Poder Público, qualificados com a chancela de **subvenção governamental**, estão à margem da regra de incidência das contribuições que têm como base de cálculo a **receita auferida**, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial, quer sejam as subvenções destinadas a investimentos ou para custeio, classificação que só tem relevância no trato frente à regra de incidência do imposto sobre a renda, que parte do **resultado**.

41

Ainda nesta linha, encontramos alguns julgados do CARF que afastam a tributação do PIS e da COFINS sobre créditos presumidos de ICMS, por não se amoldarem ao conceito de

⁴¹ MINATEL, José Antonio. *Conceito de receita e regimes de apuração da COFINS*. Porto Alegre: TRF - 4ª Região, 2006 – Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1, p. 21 (grifos do autor). in: MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Subvenções concedidas pelo poder público às Leis 11.638/07 e 11.941/09*. in: FERNANDES, Edison Carlos. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (coord.). *Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07*. São Paulo: MP Editora, 2010, p.312.

receita (Acórdãos nº 9303-004.560, 9303-005.503, 9303-006.541 e 9303-007.650, todos julgados entre 2016 e 2018)⁴².

Por outro lado, se distanciando da discussão quanto à natureza das subvenções, a Lei nº 11.941/09, quando da determinação dos impactos do RTT sobre as apurações do PIS e da COFINS, traz expressamente a possibilidade de exclusão das subvenções governamentais da base de cálculo destas contribuições:

Art. 21. [...].

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, **poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, quando registrados em conta de resultado:

I – o **valor das subvenções e doações feitas pelo poder público**, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

(grifos nossos)

Cabe, porém, fazermos alguns apontamentos, com relação à parte final do inciso I do parágrafo único do art. 21, uma vez que faz remissão ao art. 18 da mesma Lei, que disciplina toda a exclusão das subvenções para investimento nas apurações do IRPJ no Lucro Real, como tivemos a oportunidade de verificar no item anterior deste capítulo.

Ocorre que perdurou, aqui, uma divergência de interpretação desta remissão ao dispositivo do IRPJ, gerando inclusive divergência de votos em decisões administrativas, onde parte dos julgadores vencidos entende que tal referencia não condicionaria a exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS ao cumprimento dos requisitos exigidos para a exclusão nas apurações do IRPJ e, outra parcela de entendimento majoritário que entende estarem nitidamente vinculados os tratamentos para estes tributos, de modo que o não atendimento dos requisitos impostos para fins de IRPJ afastariam, também, a possibilidade de exclusão destas receitas para fins de PIS e COFINS⁴³.

Somente com o advento da Lei nº 12.973/14, que trouxe alterações nas legislações do PIS (Lei nº 10.637/02) e da COFINS (Lei nº 10.833/03), é que esta discussão perdeu força,

⁴² PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. *Subvenções para Investimento: Reflexos da Lei Complementar nº 160/2017 na Jurisprudência do CARF*. in: *Seminário Tributação da Indústria na Jurisprudência do CARF*, 2019, FIESP. Seminário. São Paulo: 2019. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/seminario-tributacao-da-industria-na-jurisprudencia-do-carf/>>. Acesso em 09/06/19.

⁴³ “PIS/Cofins regime não-cumulativo – Acórdão nº 9303-007.622 (sessão de 20/11/2018)

- por voto de qualidade: durante a vigência do RTT a exclusão das subvenções para investimento das bases de cálculo do PIS e da Cofins está condicionada às mesmas regras aplicáveis ao IRPJ (constituição de Reserva de Incentivos Fiscais e não destinação).[...]

- voto vencido entende que art. 21 da Lei 11.941/09, somente remete ao art. 18 dessa mesma lei para fazer menção que a exclusão tratada refere-se às subvenções para investimento, não condicionando ao cumprimento dos mesmos requisitos exigidos para exclusão na apuração do lucro real [...]

in: PINTO. *op. cit.*.

tendo em vista a expressa exclusão das subvenções para investimento das bases de cálculo destas contribuições:

Lei nº 10.637/02

Art. 1º. A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

[...]

§ 3º **Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:**

[...]

X - **de subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

(grifos nossos)

Lei nº 10.833/03

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

[...]

§ 3º **Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:**

[...]

IX - **de subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

(grifos nossos)

Em que pese tais alterações terem introduzido a não tributação das receitas decorrentes de subvenções de investimento para fins do PIS e da COFINS, da mesma forma que entendemos que o § 4º, do art. 30 da Lei nº. 12.973/14 seja aplicável a estas contribuições, assim também ponderamos que o tratamento das receitas para fins do IRPJ, qual seja a constituição de reserva e a destinação conforme as demais disposições do referido artigo, deva ser observado, de tal sorte que, não nos parece razoável conferir tratamento fiscal diferenciado para tais recursos advindos de subvenções governamentais nas apurações dos referidos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

5. TENDÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS NOS COLEGIADOS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS APÓS A LC Nº 160/17

Em virtude do prazo de 180 dias que a LC nº 160/17 concedeu para que fosse aprovado o Convênio pelo Confaz (art.8º), além do prazo de depósito e convalidação dos documentos relativos aos incentivos, que deveriam ser realizados pelos Estados junto ao Confaz, como tivemos a oportunidade de verificar nos capítulos anteriores, observamos que, tanto os tribunais judiciais, quanto os administrativos, sobrestaram os processos que vislumbrava sobre o tema aludido pela LC nº 160/17, até 31 de dezembro de 2018, quando os prazos estipulados se exauriram.

Assim, nos atemos aos julgados proferidos *a posteriori* ao período de sobrestamento dos processos, de modo a avaliar as tendências observadas nos julgados nas searas judicial e administrativa.

Dessa forma, no âmbito judicial da nossa corte superior, temos visto a Fazenda Nacional se valer da alteração promovida pela LC nº 160/17 para afastar o entendimento consignado no EREsp nº 1.517.492/PR, que firmava posicionamento inviabilizando a inclusão de créditos presumidos de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo fato de a pretensão da União tributar incentivo fiscal concedido pelo Estado ofender o pacto federativo.

Contudo, com a definição de que todo incentivo de ICMS concedido legalmente seria uma subvenção para investimento, a Fazenda Nacional tem buscado tributar os rendimentos decorrentes dos créditos presumidos de ICMS com base na inobservância, por parte dos contribuintes, dos critérios estabelecidos para exclusão das subvenções de investimento nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme verificado no trecho destacado do Agravo Interno interposto pela Fazenda Nacional no REsp nº 1.605.245/RS, cuja decisão foi procedente ao pleiteado:

“[...] conheço do agravo interno para, em juízo de retratação, e em razão de legislação superveniente que influencia no mérito da lide, reconsiderarem parte a decisão agravada para consignar que a aplicação do entendimento fixado no EREsp nº 1.517.492/PR, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real), fica condicionada ao registro dos valores do benefício na reserva de lucros referida pelo art. 195-A da Lei nº 6.404/1976, e que sua utilização somente ocorra para: 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.”

(STJ. AgInt no AgInt no REsp nº 1.605.245/RS (2016/0132544-80, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Dt Publicação: DJ 16/11/2018).

Por outro lado, também verificamos decisões afastando a aplicação da LC nº 160/17 nos casos julgados com base na jurisprudência firmada pelo EREsp nº 1.517.492/PR:

“No caso dos autos, a decisão embargada expressamente consignou que a Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do recente julgamento do EREsp 1.517.492/PR, consolidou o entendimento no sentido da inviabilidade da inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Outrossim, não há falar em fato novo consistente na entrada em vigor da Lei Complementar 160/2017. Uma leitura detida do precedente firmado pela Primeira Seção revela ter sido desinfluyente para a solução do caso o argumento de que apenas as subvenções de investimento estariam fora da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (tal como agora expressamente previsto na Lei 12.973/2014).”

(STJ. EDcl no REsp nº 1.757.044/RS (2018/0190413-6), Relator Ministro Sérgio Kukina. Dt Publicação: DJ 08/10/2018).

Contudo, as decisões de primeira instância vêm abrangendo e aplicando a LC nº 160/17, conforme segue:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITOPRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CPALCULO DO IRPJ E DA CSLL. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. SUBVENÇÕES FISCAIS. PRINCÍPIO DA COERÊNCIA. LEI 12.973/14. LC 160/17. CONVÊNIO ICMS 190/17.

1.A legislação tributária não pode ser incongruente a ponto de autorizar que os créditos presumidos de ICMS que implicam perda de receita para os Estados possam incrementar as receitas da União ao serem adicionadas à materialidade de incidência do IRPJ e da CSL, assim como do PIS/COFINS.

2. Para que os créditos presumidos de ICMS adquiram a natureza jurídica de subvenções para investimentos e não sejam computados na determinação do lucro real, para fins de apuração do IRPJ/CSL, primeiro é necessário que sejam legitimados na forma prevista na LC 160/17 e no Convênio ICMS 1907/17 e depois registrados em reserva de lucros, somente podendo ser utilizados para absorção de prejuízos ou aumento do capital social, consoante prevê o art. 30, I e II, da Lei 12.973/14.

3. Os valores pagos a maior, atualizados pela taxa SELIC, podem ser utilizados na compensação, após o trânsito em julgado, na forma prevista no art. 74 da Lei 9.430/96.

(TRF-4. APL nº 5001176-75.2018.4.04.7104, Relator Alexandre Rossato da Silva Ávila. Dt. Julgamento: 22/05/2019. Primeira Turma).

No âmbito do CARF, temos observado que as decisões também têm seguindo no direcionamento da aplicação imediata dos dispositivos trazidos pela LC nº 160/17, principalmente no que tange à sua retroatividade, conforme apuramos nas seguintes ementas de decisões recentes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17. APLICAÇÃO AOS PROCESSOS EM CURSO. INTERPRETAÇÃO RACIONAL E SISTEMÁTICA COM AS NORMAS VIGENTES À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. PROVA DE REGISTRO E DEPÓSITO. ATENDIMENTO AOS ARTS. 9 e 10. CANCELAMENTO DA EXAÇÃO.

O disposto nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos fatos geradores, devendo ser interpretados sistematicamente com as normas vigentes ao tempo das circunstâncias colhidas. Após tal alteração legislativa, a averiguação da efetiva aplicação dos recursos tratados pelo contribuinte como subvenções de investimentos em projetos de implementação e expansão de seus negócios é irrelevante para a exclusão dos valores correspondentes do cálculo do Lucro Real, assim como qualquer outro elemento relacionado a essa exigência, agora legalmente superada.

Tratando-se de subvenção, efetivada por meio de créditos de ICMS, concedida por estado da Federação à revelia do CONFAZ e suas regras, uma vez trazida aos autos a prova do registro e do depósito abrangendo a benesse sob análise, nos termos das Cláusulas do Convênio ICMS nº 190/17, resta atendido o art. 10 da Lei Complementar nº 160/17.

(CARF. Recurso Voluntário. 1402-003.711. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Caio Cesar Nader Quintella. Sessão de 24/01/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO X SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - LC 160 - PREENCHIMENTO DOS SEUS REQUISITOS - IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Comprovados todos os requisitos pertinentes, notadamente aqueles preconizados pelo art. 3º da LC 160, impõe-se a aplicação da novíça regra contida nos §§ 4º e 5º da Lei 12.973/14, introduzidos pela aludida Lei Complementar, para reconhecer o caráter de investimento das subvenções examinadas no processo, a par de qualquer outra condição ou situação de fato porventura apurada no feito.

(CARF. Recurso Voluntário. 1302-003.396. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Relator Gustavo Guimaraes da Fonseca. Sessão de 20/02/2019).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LC 160/2017. LEI 12.973/2014, ART. 30. EXIGÊNCIAS LEGAIS. ATENDIMENTO.

Os artigos 9º e 10º, da LC 160/17, dispõem de forma expressa que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS serão considerados sempre como subvenções para investimento, independente de outros requisitos ou condições não previstas no artigo 30 da Lei 12.973/14. No mais, o artigo 30, §5º, da Lei nº 12.973/14, deixa claro que tal entendimento aplica-se, inclusive, aos processos administrativos ainda não definitivamente julgados. Uma vez atendidas as exigências de registro e depósito, nos termos do artigo 3º da LC 160/17, deve ser afastada a exigência fiscal de IRPJ e reflexos sobre os valores recebidos pela contribuinte no ano-calendário de 2012 a título dos benefícios fiscais de ICMS decorrentes do Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial/Fundo de desenvolvimento Industrial- PROVIN/FDI.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

(CARF. Recurso Voluntário. 1201-002.936. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relatora Gisele Barra Bossa. Sessão de 15/05/2019).

Como observamos nesta última decisão (Acórdão 1201-002.936), há a aplicação reflexa para as contribuições CSLL, PIS e COFINS E, neste mesmo sentido, observamos também a aplicação dos dispositivos da LC nº 160/17 em decisões específicas de PIS e COFINS, conforme segue:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC nº 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

[...]

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014; art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §3º, IX da Lei nº 10.833/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela LC nº 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do § 4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

[...]

(CARF. Recurso Voluntário. 1201-002.936. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Relator Semiramis De Oliveira Duro. Sessão de 28/11/2018).

Percebemos, portanto, que os tribunais têm aplicado os dispositivos trazidos pela LC nº 160/17, tanto no tocante à interpretação dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito federal como subvenções para investimento, como no tocante à retroatividade.

Ademais, também verificamos a aplicação dos requisitos expressos no art. 30 da Lei nº 12.973/14, para a exclusão das subvenções de investimento na apuração do lucro real, não apenas para o tratamento fiscal do IRPJ e da CSLL, mas também no que tange ao tratamento fiscal do PIS e da COFINS, de modo a sinalizar a necessidade de uniformidade do tratamento tributário conferido aos recursos inerentes aos benefícios fiscais em questão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de toda a explanação que tivemos a oportunidade de desenvolver na execução deste trabalho, podemos verificar que a LC nº 160/17, apesar de ainda muito recente e de, numa primeira análise parecer trazer poucas alterações ao sistema tributário nacional, se mostra de tamanha relevância e grandeza de importância, frente a todos os reflexos causados por suas disposições.

Desta feita, apesar de não ser, propriamente dita, uma norma combativa à malfadada “guerra fiscal”, é possível verificar que as disposições contidas, principalmente, em seu artigo 3º, § 2º, revelam a sinalização da extinção ou, ao menos a redução, dos benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS, em um prazo de 15 (quinze) anos, que nos parece ser a promoção de um desmame paulatino destas políticas fiscais que ajudaram a minar economicamente os Estados e o Distrito Federal.

Ademais, percebemos que a positivação quanto à interpretação destes benefícios e incentivos fiscais como sendo subvenções para investimento acabam por trazer reflexos favoráveis aos contribuintes beneficiários que, além da faculdade de não tributar tais receitas (desde que observados os critérios para tanto), ainda passam a ter a segurança jurídica com relação à tomada de decisão quanto ao tratamento a ser conferido a estas subvenções.

Já, no tocante à retroatividade desta classificação, podemos verificar que sua aplicação aos casos em curso, tanto na esfera administrativa, quanto na judiciária, já tem sido objeto de aplicação, de modo que não vislumbramos discussões acerca desse alcance. Entretanto, entendemos que a retroatividade desta classificação é mais ampla, uma vez que se cuida de um dispositivo interpretativo que não inova o sistema tributário posto, mas apenas dirime eventuais dúvidas com relação à interpretação e classificação dos incentivos e benefícios concedidos no âmbito das LC nº 160/17, LC nº 24/75 e do Convênio ICMS 190/17.

Dessa forma, cumulada a retroatividade trazida pela própria LC nº 160/17 com a aplicação do disposto no art. 106, I, do CTN⁴⁴, concluímos, senão, pela possibilidade de aproveitamento dos impostos eventualmente recolhidos de forma indevida, tendo em vista a inobservância dos dispositivos que conferem a exclusão das subvenções para investimento nas

⁴⁴ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

[...]

bases de cálculo dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), em função de interpretação diversa da preconizada pela LC nº 160/17.

Ressaltamos, no entanto, a necessidade de avaliação, pelos contribuintes, do atendimento aos critérios de destinação e não distribuição dos recursos inerentes às subvenções, em atendimento ao disposto no artigo 30 da Lei nº 12.973/14, bem como da convocação da assembleia geral para, de forma extraordinária, proceder ao ato formal de destinação à reserva de incentivos fiscais, conforme artigo 195-A da Lei 6.404/76.

Há que se salientar, contudo, que tal ampliação desta retroatividade ainda não foi objeto de análise nos bancos dos colegiados administrativos e judiciais, de modo que deveremos presenciar, em breve, tais discussões nestes colendos tribunais.

De toda sorte, nos parece que o entendimento aqui desenhado é consistente e confere segurança para que os contribuintes possam avaliar e promover a redução e/ou a recuperação da carga tributária no âmbito dos tributos federais, proporcionando maior eficiência na gestão dos recursos financeiros, destinando-os à suas atividades principais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016.

BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 6. São Paulo, 1996, pp. 69-73.

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.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais. Será mesmo o fim da guerra fiscal? IBET, 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>>. Acesso em 30/05/19.

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: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. Acesso em 18/06/19.

COLLICCHIO, Fernando Terra de Castro. A segurança jurídica na remissão disposta na Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017 como solução da guerra fiscal entre os estados no âmbito do ICMS. Orientador: Prof. Dr. Leonel Cesarino Pessoa. 2018. 108 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2018.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>.

CRISPIM, Gilberto. Subvenção governamental sob a ótica do CPC 07: reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco. Orientador: Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues. 2011. 96 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

Estadão. Disponível em: <<https://www.estadao.com.br>>.

FERNANDES, Edison Carlos. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (coord.). Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07. São Paulo: MP Editora, 2010, p.312.

FIESP. Seminário Tributação da Indústria na Jurisprudência do CARF. São Paulo: 2019. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/seminario-tributacao-da-industria-na-jurisprudencia-do-carf/>>. Acesso em 09/06/19.

Folha de S. Paulo. Disponível em: <<https://www.folha.uol.com.br>>.

HIGUCHI, Hiromi. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015. 40ª ed.. São Paulo: IR Publicações, 2015, p. 272.

LUI, Ana Paula. MALUF, Luana. Subvenção para investimento: entendimento da CSRF com a LC 160. Jota, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/subvencao-para-investimento-15032018>>. Acesso em 09/06/19.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. Instituto Cearense de Estudos Tributários/ICET. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 7. ed. rev. atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

Planalto. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

RODRIGUES, Matheus Aragão. A problemática da Guerra fiscal e o ICMS. DireitoNet, 2014. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematICA-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>>. Acesso em 30/05/19.

SCHOUERI. Luís Eduardo. Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 831.

Simões Filho Online. Disponível em: <<https://www.simoefilhoonline.com.br/>>.

VALIM, Rafael. A subvenção no direito administrativo brasileiro. São Paulo: Editora Contacorrente, 2015.

Valor Econômico. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/>>.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Revista Planejamento e Políticas Públicas (PPP), n. 15. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127/129>>. Acesso em 30/05/19.

VIEIRA, Marcelo Lima. CARMIGNANI, Zabetta Macarini. BIZARRO, André Renato (coord.). Lei nº 12.973/14 - novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015.