

A EVOLUÇÃO DOS EFEITOS DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

THE EVOLUTION OF THE PRESUMED ICMS CREDIT EFFECTS RELATED TO IRPJ AND CSLL CALCULATION BASIS

Isabela Bonfá de Jesus *

Camila Mosna Tomazella Jacob**

RESUMO:

O presente artigo tem como objetivo analisar a evolução legislativa do crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados-Membros para incentivar determinadas áreas e ramos econômicos e os seus efeitos no cálculo do IRPJ e da CSLL. Para tanto, inicia-se realizando breve introdução sobre guerra fiscal dos Estados-Membros, que levaram a concessão exacerbada e sem observar os preceitos estabelecidos na Lei Complementar nº 24/75. A análise considerará, ainda, o Decreto-Lei nº 1.578/77, o Parecer Normativo nº 112/78, abrangendo, inclusive, a Lei Complementar nº 160/17. Discutiremos recentes julgados emitidos pelo Superior Tribunal de Justiça que alteraram alguns significados importantes sobre o tema, culminando em importantes preceitos constitucionais que permeiam o presente tema e foram importantes no reconhecimento de todos os créditos presumidos como sendo subvenção para investimento, bem como excluindo-os da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que vinculados à determinados requisitos.

Palavras-Chave: Crédito Presumido de ICMS; Subvenção para Investimento; Lucro Real; IRPJ; CSLL.

Artigo recebido em 23 de julho de 2021.

Artigo aceito em 15 de março de 2021.

* Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Vice-Coordenadora da Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado/Doutorado) do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP. Professora em Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e do Mestrado da PUC/SP. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP. Advogada e Economista. Autora da obra: Manual de Direito e Processo Tributário, 5a edição, 2019, ed. RT. São Paulo/SP – Brasil. Email: isabelabonfa@hotmail.com.

** Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela FGV/SP. Advogada e Contadora. Email: camilamtomazella@gmail.com.

ABSTRACT:

This article aims to analyze the legislative evolution of the presumed ICMS credit granted by the Member States to encourage certain economic areas and branches and their effects on the calculation of income tax and social contribution. To this end, it begins by making a brief introduction to the fiscal war of the Member States, which led to the exacerbated concession and without observing the precepts laid down in Complementary Law 24/75. The analysis will also consider Decree-Law No. 1,578 / 77, Normative Opinion No. 112/78, including the Complementary Law No. 160/17. We will discuss recent judgments issued by the Superior Court of Justice that altered some important meanings on the subject, culminating in important constitutional precepts that underlie the present theme and were important in recognizing all presumed credits as investment grants as well as excluding them from the base. IRPJ and CSLL calculation, provided that they are bound by certain requirements.

Keywords: VAT Presumed Tax Credit; Investment Subsidy; Taxable Profit; Income Tax; Social Contribution.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. DA APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL; 3. DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS; 3.1. DEFINIÇÃO DE SUBVENÇÃO; 3.2. TRATAMENTO CONTÁBIL DAS SUBVENÇÕES; 3.3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS SUBVENÇÕES; 3.4. A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17; 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 5. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Descreve Geraldo Ataliba¹, lembrando Celso Antonio Bandeira de Mello, que é pela descentralização política, que se traduz a federação, que melhor funciona a representatividade e mais eficácia o povo exerce as suas prerrogativas de cidadania e autogoverno. Complementa dizendo que se os Estados Federados se organizam por suas constituições, emanada de Poder Constituinte próprio, e se regem pelas suas próprias leis, realizam em plenitude o regime republicano e nele devem ter todos os encargos não nacionais e não locais.

¹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3º Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.16.

É decorrência dessa autonomia dos Estados-Membros que se criou o denominado federalismo cooperativo. O federalismo cooperativo se caracteriza pela descentralização de poder, autonomia política administrativa dos entes federados e distribuição de competências comuns e concorrentes entre os mesmos.

Alessandro Rostagno² destaca, contudo, que muito embora se tenha projetado no texto constitucional a ideia de que os Estados devessem trabalhar harmonicamente em conjunto com o governo central para desenvolver assuntos da federação, se verificou que acabaram por transferir muito mais competência à União do que aos entes periféricos.

Vale dizer, o que vemos na prática é que os Estados-Membros, com a finalidade de atrair investimentos para fomentar a economia local, geração de empregos ou ainda incentivar determinada atividade, acabaram concedendo incentivos fiscais que, como bem descreve SÉRGIO GONINI BENÍCIO³, ocorreu ao seu exclusivo talante, consoantes condições arbitrariamente definidas. BENÍCIO relembra ainda que ditos benefícios fiscais que são utilizados como chamariz para o desenvolvimento econômico dos Estados outorgantes, acabam surtindo efeitos colaterais na arrecadação de outros fiscos.

Consequentemente, os outros Estados-Membros, à exemplo do outro ente federativo que teoricamente está lhe prejudicando, também criam benefícios com a finalidade de ver tal prejuízo diminuir, atraindo mais recursos para seu território.

² ROSTAGNO, Alessandro. Guerra Fiscal e os benefícios unilaterais concedidos por outros estados. In: BERGAMINI, Adolpho et al (Orgs.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo**. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 28.

³ BENÍCIO, Sérgio Gonini. ICMS e Guerra Fiscal: Aspectos controvertidos a respeito das glosas de crédito realizadas pelo Estado de São Paulo. In: BERGAMINI, Adolpho et al (Orgs.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo**. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 462.

Ocorre que, na ânsia de publicarem com presteza os seus próprios incentivos fiscais, os Estados-Membros ignoraram os preceitos prescritos na Lei Complementar nº 24/75.

A Lei Complementar nº 24/75 – que foi recepcionada por nossa Constituição Federal – tem sido utilizada para exercer a função que prescreve o artigo 155, §2º, XII, “g”⁴ da Constituição Federal, vale dizer, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Alguns autores, entretanto, criticam sua utilização, considerando-a como inconstitucional⁵.

Polêmicas à parte, o que vimos na prática foi que diversos Estados-Membros concederam o benefício de crédito presumido para as entidades e, com isso, surgiram diversos impactos, inclusive, na tributação do IRPJ e da CSLL, como veremos a seguir.

2. DA APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL

A Constituição Federal estabeleceu no artigo 153, III⁶, os contornos da tributação do Imposto de Renda ao versar que compete à União instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza. Como é defendido

⁴ Constituição Federal, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁵ Esse posicionamento é defendido por Alessandro Rostagno que relembra também posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, in ROSTAGNO, Alessandro. Guerra Fiscal e os benefícios unilaterais concedidos por outros estados, In: BERGAMINI, Adolpho et al (Orgs.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo**. São Paulo: MP Editora, 2011.

⁶ Constituição Federal, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza.

pela doutrina⁷, o texto constitucional estabeleceu o critério material de tal tributo.

Uma vez que nossa Carta Magna descreve *“renda e proventos de qualquer natureza”*, é importante realizar breve análise para os fins que se destinam o presente artigo, sobre o que deve ser entendido no referido enxerto. Já de início, cabe esclarecer que a existência de um conceito constitucional de renda é cingida de controvérsias e a doutrina não é pacífica sobre o tema.

O que notamos, entretanto, é que essa mesma doutrina se posiciona no sentido de que o que deve ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL é, na realidade, o acréscimo patrimonial⁸.

Sobre a matéria, é importante destacar que o plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu, já há algum tempo, no RE nº 117.887/SP⁹, que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza implica em *“reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorra mediante o ingresso ou o auferimento de algo a título oneroso”*.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, **Imposto de Renda das empresas**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 21.

⁸ Cf. item 7, p. 22.

⁹ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido. (RE 117887, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, DJ 23-04-1993 PP-06923 EMENT VOL-01700-05 PP-00786 RTJ VOL-00150-02 PP-00578)

Ora, uma vez que há o acréscimo patrimonial, o STF firmou entendimento de que estamos tratando de caso de subsunção do fato a norma e, portanto, há tributação de IRPJ e também da CSLL¹⁰.

Adicionalmente à presente definição, ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹¹ é claro ao tratar sobre o tema no sentido de que o acréscimo patrimonial há de estar realizado, posto que em relação ao fato imponible do imposto sobre a renda não pode o legislador federal mandar tributar a renda potencial, isto é, aquela que ainda não foi concretizada.

Realizado tais comentários, é importante destacar que, embora o critério material estabelecido por nossa Constituição Federal seja renda e proventos de qualquer natureza, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, vemos que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 44¹², complementa tal conceito estabelecendo que a base de cálculo será o valor real, arbitrado ou presumido de rendas ou proventos tributáveis.

Tal definição decorre do permissivo constitucional prescrito no artigo 146, III, "a"¹³, que estabelece que cabe a Lei Complementar – no presente caso,

¹⁰ Nesse sentido, relembramos que o artigo 6º, parágrafo único da Lei nº 7.689/1988 prescreve que se aplicam à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo. Ressalta-se, contudo, que embora as bases de cálculo sejam tratadas como iguais, é de conhecimento de todos que isso não necessariamente ocorrerá na prática. Sobre o tema, sugerimos leitura de HIROMI, Higuchi. Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016 – 41º Ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, Capítulo 58 – CSLL.

¹¹ CARRAZA, Antonio Roque. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 38.

¹² Código Tributário Nacional, artigo 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

¹³ Constituição Federal, artigo 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito,

o próprio CTN – deverá estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados em nossa Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em adição ao que já estabelecia o CTN, quando analisamos o Decreto-Lei nº 1.598/77, em seu artigo 6º¹⁴, vemos que o contorno para a tributação do IRPJ/CSLL com base no lucro real, já se desenhava. O próprio artigo já mencionava que o lucro real deveria ser o lucro líquido mais as adições e exclusões previstas na legislação e, esse cálculo, resultaria na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nota-se que enquanto no CTN fala-se de “renda” real, presumida ou arbitrada, o referido Decreto-Lei já inicia seu texto utilizando a palavra “lucro”.

A utilização do vocábulo “lucro” decorre da maneira como o legislador infraconstitucional buscou tributar o acréscimo patrimonial. Deveras, só se tem

prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (...)

¹⁴ Decreto-Lei nº 1.598/77, artigo 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. § 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. § 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício: a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real. § 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício: a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real; c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64. (...)

lucro quando há aumento do capital ao longo de determinado período, comparando-o com um período anterior. É aquele valor, além do necessário para se manter o capital que se tinha no início do período¹⁵. É, em linhas gerais, o acréscimo patrimonial.

Esse teor permanece, inclusive, no artigo 210 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/18)¹⁶, que prescreve que a base de cálculo do IRPJ será o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Nota-se, portanto, que a legislação prescreve que tributação da pessoa jurídica pelo IRPJ e pela CSLL, será dada através do lucro real, presumido ou arbitrado.

Assim, com base no já mencionado artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, vemos que a tributação da pessoa jurídica pela sistemática do lucro real terá como base o lucro contábil – que deverá ser determinado com base nas leis societárias – ajustado por adições e exclusões determinadas na legislação.

Como bem relembra ANDRADE FILHO¹⁷ essas adições e exclusões são ajustes positivos ou negativos segundo as classificações que lhes são dadas por um vasto conjunto de normas jurídicas que estabelecem critérios gerais relativos (a) à dedução de despesas, custos e perdas em geral; (b) à retirada de certos acréscimos patrimoniais no campo de incidência do imposto; e, (c) à imputação temporal de cifras positivas ou negativas, inclusive sobre a forma de benefícios fiscais. A natureza desses ajustes pode ser definitiva ou temporária –

¹⁵ VIDECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silverio. **Contabilidade Básica**. 17. Ed. Rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁶ Decreto nº 9.580/2018 (RIR/18), artigo 210. A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração

¹⁷ Cf. item 7, p. 74.

nesse último caso, haverá no futuro sua reversão também refletida na contabilidade e na apuração do IRPJ/CSLL.

Apenas para fins informativos, relembramos que na tributação pelo lucro real, os contribuintes poderão optar por lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento e balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96¹⁸.

Na sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real ganha destaque o papel das subvenções. ANDRADE FILHO¹⁹ destaca que sobre esse tema existem diversos problemas interpretativos. O autor relembra que na redação original da Lei nº 6.404/76 (Lei das "S.A.") os valores relativos a doações e subvenções deveriam ser recebidos pela empresa e registrados em conta contábil de Reserva de Capital, não compondo, portanto, o lucro líquido do exercício. Era isso que prescrevia o artigo 182, §1º, "d"²⁰. Tal preceito, entretanto, foi revogado pela Lei nº 11.638/07.

Para o autor, independentemente do regime jurídico legal, os valores recebidos à título de doações e subvenções, não obstante de serem signos presuntivos de incrementos patrimoniais, não correspondem – propriamente – da exploração do capital e do trabalho, mas poderiam ser classificados como proventos de qualquer natureza. Assim, nos casos de subvenções recebidas com condições resolutorias, não deveriam ser qualificadas como acréscimo patrimonial, porque os recursos recebidos ficam comprometidos com o cumprimento da obrigação que o titular de tal direito assumiu para recebê-lo.

¹⁸ HIROMI, Higuchi. **Imposto de Renda das empresas**: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016 – 41º Ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 29.

¹⁹ Cf. item 7, p. 27.

²⁰ Lei nº 6.404/76, artigo 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: (...) d) as doações e as subvenções para investimento (REVOGADO).

Por esse entendimento, somente deveriam ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL, os valores que viessem a sobejar os montantes recebidos e as obrigações cumpridas. É notório que a subvenção – em especial o crédito presumido – ainda traz diversos pontos nebulosos que permeiam as apurações dos contribuintes. Passemos à análise de tal instituto.

3. DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

Conforme já mencionado anteriormente, não é dos tempos atuais que as entidades recebem assistências e subvenções governamentais. Isso ocorre usualmente com a finalidade de atrair investimentos para fomento da economia local, geração de empregos ou ainda para incentivar determinada atividade. Vale dizer, utiliza-se da extrafiscalidade para fomentação de determinados locais e operações.

De acordo com ELIZABETH NAZAR CARRAZZA²¹ a extrafiscalidade é decorrência da criação de tributos com fins ordinatórios da vida social, econômica, cultural e etc. O Estado atua buscando atingir os fins que lhe foram traçados pela Carta Suprema. Relembra, ainda, que extrafiscalidade está autorizada pela própria Constituição Federal de forma implícita ou explícita.

Em diversas situações, com o objetivo de que tal finalidade seja alcançada, os entes federativos vinculam o direito à tais subvenções a determinadas exigências relacionadas à operação da empresa, como por exemplo, contratação de número de funcionários, tempo de permanência, expansão da planta fabril e etc.

Como já observado por CARRAZZA, tal finalidade – a necessidade de desenvolver a entidade federativa como um todo – está diretamente

²¹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Iptu e Progressividade** – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.22.

relacionada ao próprio texto constitucional, como um objetivo fundamental da federação. É isso o que prescreve o artigo 3º, II 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.

Nesse contexto, surge o crédito presumido. O crédito presumido também é espécie de incentivo fiscal²² concedido pelos Governos Estaduais para desenvolver determinados setores da economia. Através desse mecanismo, é permitido ao contribuinte aproveitamento de crédito decorrente de situação prescrita na legislação que, por vias normais, não ensejariam o direito ao crédito.

Trata-se, portanto, de regra específica que confere ao contribuinte a opção de se creditar de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos. Normalmente o valor do crédito presumido é calculado pela aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação.

No Estado de São Paulo, o presente crédito também é denominado de crédito outorgado e vem prescrito no artigo 62 e Anexo III do RICMS/SP. Em nossa Constituição Federal, ele está disciplinado no artigo 150, §6º:

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

²² É importante ressaltar que tais benefícios também podem ser considerados como “financeiros-fiscais” dependendo das características que possui.

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.

Ademais, além da necessidade de lei específica que regule exclusivamente a concessão do crédito presumido, há a necessidade de o ente federativo estar devidamente autorizado por Convênio do Confaz. Tal condição, prescrita no artigo 1º, da Lei Complementar nº 24/75²³, tem como finalidade acabar com a denominada guerra fiscal, já brevemente estudada anteriormente.

3.1. Definição de Subvenção

Por muito tempo, se discutiu se o crédito presumido de ICMS teria natureza de subvenção para investimento ou para custeio. E, dependendo do tipo de classificação que se dava, interferiria na base de cálculo do IRPJ e da CSLL na apuração pela sistemática do Lucro Real.

A vinculação da palavra “subvenção” com “benefícios fiscais” decorre de sua própria definição²⁴. Na legislação, também é possível encontrar definição da palavra na Lei nº 4.320/64. A conceitualização era assim prescrita:

Art. 12. § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

²³ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

²⁴ Do latim *subventio*, de *subvenire* (vir em socorro, ajudar), entende-se o auxílio, ou a ajuda pecuniária, que se dá a alguém, ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram seus objetivos.

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

O Parecer Normativo CST nº 112/78 também descreve como sendo algo *“que não tem o caráter nem de paga, nem de compensação. Diz que é mera contribuição pecuniária destinada ao auxílio ou em favor de uma pessoa ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto”*.

Embora desde o mencionado Parecer Normativo CST nº 112/78 já exista uma definição de subvenção para custeio e subvenção para investimento, a distinção entre elas e seus efeitos ainda geravam muitas dúvidas.

De acordo com o presente Parecer, a subvenção para custeio deveria ser entendida como a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a custear o seu conjunto de despesas. Já as subvenções para investimento deveriam ser aquelas que há transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico. O parecer complementa dizendo, ainda, que:

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 de 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 os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do D.L. 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.

Com base em tais definições, a jurisprudência se assentou no sentido de que se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, estaríamos diante de subvenção para custeios²⁵.

Se, entretanto, a subvenção fosse entregue com a finalidade de aplicação específica a ser realizada por determinado contribuinte para implantar ou expandir empreendimento econômico a ser realizado pela própria empresa, e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, estaríamos diante de subvenção para investimento.

Nota-se, portanto, que no caso da subvenção para investimento há uma maior preocupação governamental de que tais recursos serão devidamente aplicados para investir na própria empresa.

3.2. Tratamento Contábil das Subvenções

Para fins contábeis, conforme já adiantado anteriormente, por muito tempo os incentivos fiscais e subvenções eram contabilizados como Reservas de Capital, conta contábil registrada no Patrimônio Líquido. Com o advento da Lei

²⁵ STJ, REsp 1.768.620, Ministro Relator Mauro Campbell Marques, DOU 22/10/2019.

nº 11.683/2007, entretanto, ficou proibida a constituição de Reservas de Incentivos Fiscais como Reserva de Capital. Atualmente, as subvenções e as assistências governamentais devem ser reconhecidas no resultado com natureza credora.

De acordo com o NBC TG 07, a subvenção somente poderá ser reconhecida quando houver razoável certeza de que (a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e (b) a subvenção será recebida efetivamente.

Ressalta-se que essas duas condições deverão ser cumpridas em conjunto, pois nem sempre o recebimento da subvenção significa que a entidade cumpriu todas as condições estabelecidas pelo governo²⁶.

A subvenção relacionada aos ativos²⁷, sejam eles monetários ou não, poderão ser apresentados no balanço patrimonial em conta contábil registrada no Passivo, como, por exemplo, Receita Diferida. Já nas contas de Resultado, a apresentação poderá ser realizada de duas formas diferentes: (i) separadamente, sob o título geral como "Outras Receitas"; ou (ii) Deduzindo a despesa relacionada. Os dois métodos são permitidos e se justificam.

De acordo com RIOS²⁸, os métodos se justificam vez que no primeiro caso, não é correto compensar elementos de receita e de despesa, bem como a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício da subvenção.

²⁶ RIOS, Ricardo Pereira; MARION, José Carlos. **Contabilidade Avançada**: De Acordo Com As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e normas internacionais de contabilidade (IFRS). e-book Kindle, - 1. Ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

²⁷ São aquelas cuja condição principal para a entidade que recebe é de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos (NBC TG 07, item 03).

²⁸ Cf. item 26.

Já no outro caso, o argumento é de que as despesas poderiam não ter ocorrido pela entidade, caso não houvesse a subvenção. Seria, portanto, enganoso a apresentação das despesas sem a compensação com a subvenção.

Quando estamos tratando de crédito presumido de ICMS, o que vemos é que a subvenção deve ser lançada como um crédito em conta de resultado em contrapartida ao débito que é lançado em uma conta patrimonial do passivo – usualmente ICMS a pagar.

Consequentemente, também são lançadas no resultado – em lançamento à débito, o ICMS devido na operação de venda de mercadoria, em contrapartida ao lançamento com natureza de crédito de ICMS a pagar em conta do passivo.

O que se nota, portanto, é que o custo de ICMS permanece o mesmo. Vale dizer, o valor do custo que a empresa teria com o ICMS caso não houvesse o benefício do crédito presumido é o mesmo. O IRPJ e a CSLL não são afetados nesse sentido.

O que traz efeitos para fins de IRPJ e CSLL é, na realidade, o lançamento credor realizado na conta de resultado, decorrente da subvenção. Esse lançamento acaba por aumentar o valor positivo existente, ampliando eventual lucro que entidade possa ter ou diminuindo o prejuízo. É nesse sentido, que cabe a análise de seus efeitos tributários.

3.3. Tratamento Tributário das Subvenções

Contabilizações à parte, passemos à análise das discussões existentes sobre os efeitos das subvenções para fins tributação do IRPJ e da CSLL.

O tratamento tributário das subvenções para custeio veio definido pela Lei nº 4.506/64:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Assim, de acordo com a legislação supramencionada, as subvenções para custeio deveriam integrar a receita bruta das empresas. No caso das subvenções para investimento, era possível verificar seu tratamento tributário, através do Decreto-Lei nº 1.730/79:

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

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

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou b)
- feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Na referida legislação, as subvenções para investimento eram compreendidas como sendo aquelas concedidas com a finalidade de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e plantas fabris. Nota-se que já era permitido a exclusão de tais montantes do Lucro Real, desde que estivessem devidamente atendidos os requisitos estabelecidos no Decreto-Lei ora estudado.

Nesse mesmo sentido, o artigo 30 da Lei nº 12.973/14²⁹ também estabelece como requisito para que as subvenções para investimento não sejam computadas na determinação do lucro real seu registro em reservas de lucros. Ademais, tais requisitos também podem ser encontrados no artigo 523 do RIR/18³⁰.

²⁹ Lei nº 12.973/14, artigo 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social. § 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. § 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de: I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (...)

³⁰ Decreto nº 9.580/2018, artigo 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou II - aumento do capital social. § 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. § 2º As doações e as subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no caput, inclusive nas hipóteses de: I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da 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, por meio da redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com capitalização posterior do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído,

Com base em tais legislações, a doutrina e jurisprudência se viu diante da necessidade de enquadrar os créditos presumidos de ICMS como uma das duas subvenções ora analisadas, vale dizer, de custeio ou de investimento.

Alguns entendimentos jurisprudenciais se firmavam no sentido de que o crédito presumido, por implicar em redução da carga tributária, acarretaria indiretamente, no aumento do lucro da empresa e, portanto, seria passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. E, isso, por isso só, já bastaria para que o crédito presumido fosse caracterizado como subvenção para custeio.

Outra vertente crescia, entretanto, em sentido oposto. Para tais defensores, o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não poderia ter efeito no IRPJ e na CSLL em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, na forma do artigo 150, VI, "a"³¹ da Constituição Federal.

Discutindo o presente tema, ganha destaque o EResp 1.517.492 do Superior Tribunal de Justiça³². O presente caso trata de embargos de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do já comentado desacordo que a jurisprudência mantinha – incluir ou não os efeitos do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A divergência ora comentada foi assim definida no EResp:

limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. § 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos estabelecidos no caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

³¹ Constituição Federal, artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...) VI - instituir impostos sobre:a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

³² EResp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018.

A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS na base para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

No acórdão embargado, entendeu-se que o reconhecimento de crédito presumido de ICMS configura renúncia estatal, devendo ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, "a", da CF/88, e que, por essa razão, tais créditos não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já o aresto indicado como paradigma firmou compreensão de que, mesmo que se entenda que o crédito presumido do ICMS não configure receita, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponderia a lucro da sociedade empresária. Por isso, ao configurar diminuição de custos e despesas, o sistema de crédito presumido aumentaria indiretamente o lucro tributável e, portanto, tais valores deveriam o compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A divergência, portanto, é evidente e, a meu sentir, deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma, no sentido de que o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No presente caso, abrindo divergência e relatando o voto vencedor, a Ministra Regina Helena Costa defendeu que nossa Constituição Federal hospeda vários dispositivos dedicados a autorizar certos níveis de ingerência estatal na atividade produtiva com vistas a reduzir as desigualdades regionais, alavancar o desenvolvimento social e econômico do país, inclusive mediante desoneração ou diminuição de carga tributária.

Para a Ministra, tais alívios fiscais são indutores do desenvolvimento econômico regional, cuja disciplina normativa tem o escopo de desonerar determinados tipos de atividades. Ao considerar os créditos presumidos de ICMS como lucro, há sufrágio da possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro outorgou.

O efeito seria, portanto, de esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo. Descreve ainda que tal

entendimento está firmado exclusivamente em atos *infralegais*, vale dizer, a Solução de Consulta nº 144/2008³³ e o já estudado Parecer Normativo CST nº 112/1978.

Para a Ministra, defender a tributação de tais valores, vai ao encontro do que é defendido pelo Princípio Republicano. O modelo federativo adotado por nós, abraça a concepção segundo a qual a distribuição de competências decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

O Princípio Federativo, portanto, regula as repartições de competência tributária e, por isso mesmo, torna-se elemento informador primário nas soluções de conflitos entre a União e os demais entes federados. E, a concessão de incentivo por Estado-Membro, desde que observados os requisitos legais, configuraria elemento legítimo de sua competência tributária.

Ademais, a União, ao tributar os valores correspondente aos incentivos fiscais, estaria – ainda na opinião da MINISTRA REGINA HELENA COSTA, estimulando competição indireta com o Estado-Membro.

Em suma, a partir desse julgado definiu-se, portanto, pela não incidência de IRPJ e CSLL nos valores recebidos como crédito presumido, sustentando-se que (i) a tributação de tais valores esvaziaria ou reduziria o incentivo fiscal que o Estado-Membro outorgou; (ii) haveria nítido afronto ao Princípio da Competência, defendida pelo modelo federativo que é adotado

³³ SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 144, DE 11 DE SETEMBRO DE 2008 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: BASE DE CÁLCULO. O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo governo do Estado de Minas Gerais constitui receita que deve integrar a base de cálculo da Cofins, visto não existir expressa previsão legal de exclusão ou isenção. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, 1º; PN CST nº 112, de 1978. ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: BASE DE CÁLCULO. O incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo governo do Estado de Minas Gerais constitui receita que deve integrar a base de cálculo do PIS/Pasep, visto não existir expressa previsão legal de exclusão ou isenção. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, 1º; PN CST nº 112, de 1978.

atualmente e; (iii) poderia resultar, inclusive, no abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto por Estados-Membros da federação.

Aqueles que ainda se apoiavam na tributação de tais valores, o faziam com base no já mencionado artigo 44 da Lei nº 4.506/64, por entenderem que o crédito presumido de ICMS poderia ser classificado como “subvenção para custeio” e não como “subvenção para investimento”. Referida argumentação, entretanto, foi refutada com o advento da Lei Complementar nº 160/17.

3.4. A Lei Complementar nº 160/17

Antes de adentrarmos à análise da Lei Complementar nº 160/17, cabe adendo preliminar sobre a Lei Complementar nº 24/75 – já mencionada anteriormente. Referida Lei Complementar dispõe sobre os convênios firmados para concessão de isenção do ICMS.

Conforme já mencionado previamente, em linhas gerais, ela estabelece que para a concessão de isenção, redução à base de cálculo, concessão de crédito presumido e outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros fiscais, há a necessidade de convênios celebrados e ratificados pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal.

Ocorre, contudo, que no âmbito da Guerra Fiscal que se estabeleceu entre os estados, começaram a surgir benefícios que não tinham sido previamente concedidos nos termos da referida Lei Complementar. Vale dizer, com o intuito de atrair empresas e investimentos para seus territórios, os estados concederam, sem qualquer chancela do Confaz, diversos benefícios que – em linhas gerais – diminuía o ICMS incidente nas operações realizadas pelos contribuintes.

É nesse contexto que surge a Lei Complementar nº 160/17. Ela foi criada com objetivo de tentar resolver esses mesmos problemas que os Estados-Membros haviam criado com a concessão de benefícios fiscais, em especial o crédito presumido de ICMS, sem a devida concessão nos termos estipulados pela Lei Complementar nº 24/75.

A finalidade da Lei Complementar nº 160/17 era, portanto, o aceite dos incentivos fiscais concedidos fora do âmbito da Lei Complementar nº 24/75, possibilitando a referida regularização, condicionando-os a determinados requisitos impostos pela própria legislação.

Nota-se que não estamos tratando de convalidação da LC nº 160/17, mas sim de mero aceite, de não oposição aos benefícios fiscais.

Para tanto, estabeleceu alguns requisitos básicos, vale dizer: (i) 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; (ii) 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; (iii) Registro e depósito, no Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária; (iv) 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 e; (v) Revogação dos atos normativos não regularizados conforme as disposições da LC nº 160/17.

Ademais, além de aceitar tais benefícios fiscais, a referida Lei Complementar também adicionou 2 importantes parágrafos ao artigo já mencionado 30 da Lei nº 12.973/14. Tais parágrafos prescrevem que todos

incentivos, benefícios fiscais ou financeiro-fiscais deveriam ser considerados como subvenção para investimento:

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 previstas neste artigo.

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

Nota-se que, a partir desse momento, para fins de benefícios fiscais concedidos pelos entes federativos, deixou-se de lado as definições descritas no Parecer Normativo CST nº 112/78 bem como na Lei nº 4.320/64, vedando-se a exigência de outros requisitos ou condições não previstas no próprio artigo 30, supramencionado.

Em complemento à LC 160/17, o Confaz publicou o Convênio ICMS nº 190/17, abordando e disciplinando quais eram os procedimentos que os entes federativos deveriam observar. À época da aprovação do Convênio, houve ampla discussão sobre sua legalidade, mas o mesmo foi aprovado por maioria – havia discordância dos estados do Amazonas, São Paulo e Paraná.

Respectivo convênio trouxe uma série de esclarecimentos. Entre eles, estabeleceu que os estados deveriam se regularizar em um prazo de 180 dias contados da publicação dos atos concessivos³⁴ ou normativos³⁵. Com seu advento, restou devidamente consolidado o procedimento de que aqueles incentivos indevidamente dados às empresas, deveriam ser recepcionados em nosso ordenamento jurídico, produzindo seus efeitos.

³⁴ Lei, decreto, portaria, resolução, termo de acordo, protocolo de intenção, regime especial, despacho, autorização específica;

³⁵ Lei, decreto, portaria, resolução.

Outro importante marco na definição da atual situação do crédito presumido de ICMS, diz respeito à recente julgamento realizado no âmbito do STJ. Trata-se do REsp 1.605.245, de relatoria do MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES³⁶.

Nesse caso, restou acordado que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo irrelevante a classificação do crédito como subvenção para custeio ou para investimento.

O que se tentava discutir no presente caso era se, os artigos 9º e 10º da Lei Complementar nº 160/17, que uniformizavam a classificação de crédito presumido de ICMS como sendo “subvenção para investimento”, poderiam produzir os seus efeitos dessa forma.

O MINISTRO RELATOR lembrou à época importante definição que demonstraria a divergência entre os dois institutos que já era amplamente utilizada pelo STJ. Vale dizer, para o MINISTRO, quando a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, estamos diante de subvenção para custeio.

A mesma afirmação não seria possível, entretanto, quando a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos. Neste caso, estaríamos diante de subvenção para investimento.

O que se pretendia com essa segregação e devida caracterização era demonstrar que a classificação de determinado benefício como sendo um dos tipos de subvenção não estaria a cargo do contribuinte, mas sim da análise das condicionantes existentes na legislação ora vigente.

³⁶ REsp 1605245/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2019, DJe 28/06/2019.

Relembrou-se que para as subvenções para investimento serem consideradas como dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, essas deveriam preencher os requisitos estabelecidos nas legislações já mencionadas anteriormente.

Os requisitos seriam, portanto, que esses valores fossem utilizados para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal; ou aumento do capital social.

O Ministro Relator, não se apegou à tais distinções. Ele entendeu que por causa do precedente firmado no EResp 1.517.492 – já mencionado previamente – o referido benefício já havia sido excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional, previsto no artigo 44 da Lei nº 4.506/64. E, haveria a possibilidade de deduzir das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas as determinações na legislação.

E, uma vez que tais créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico de determinado ente federativo, deve sobre tais valores ser reconhecida a imunidade constitucional recíproca do artigo 150, VI, "a" da Constituição Federal.

Restou acordado, portanto, que o crédito presumido de ICMS dado pelos Estados-Membros como forma de subvenção não deveria ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de sua definição como subvenção para investimento ou custeio.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base em todo o exposto, coadunamos com o entendimento de que tais valores não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E,

entendemos que isso não deve ocorrer, por causa de dois motivos fundamentais, vale dizer, um de natureza constitucional e outro de natureza tributária/fiscal.

Tratando dos aspectos constitucionais, entendemos que não é possível versar sobre o presente tema, sem adentrar na ideia de federalismo e autonomia dos Estados-Membros.

Cabe lembrarmos as importantes lições de ATALIBA³⁷, no sentido de que os Estados Federados quando se organizam por suas constituições, emanada de Poder Constituinte próprio, e se regem pelas suas próprias leis, realizam em plenitude o regime republicano e nele devem ter todos os encargos não nacionais e não locais.

É de conhecimento de todos que os Estados-Membros não gozam de soberania, atributo exclusivo que se manifesta, no plano internacional, pela unidade personativa e pelos princípios da independência nacional e da autodeterminação dos povos³⁸. Mas há autonomia. Autonomia essa que também tem aspectos de autonomia financeira.

Embora seja essa mesma autonomia financeira que tenha fomentado a denominada Guerra Fiscal – por excesso dos Estados, não há como negar a importância de sua existência, decorrente do próprio texto constitucional. Não se deve combater algo útil, pelos excessos que foram praticados. Deve-se, contudo, punir os excessos.

³⁷ Cf. item 1

³⁸ RAMOS, Elival da Silva. Estados-membros. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/72/edicao-1/estados-membros>

Deveras, a Constituição Federal, visando a necessidade de assegurar aos Estados-Membros recursos financeiros suficientes para o suporte de suas múltiplas atividades, notadamente no plano administrativo, cuidou de lhes deferir, privativamente, a instituição de certos impostos, entre eles o ICMS.

Nesse sentido, concordamos com as lições de COSTA³⁹ no sentido de que o modelo federativo fiscal, adotado por nós, abraça a concepção segundo a qual a distribuição de competências decorre da organização do Estado no modelo republicano.

O princípio republicano, assim como o princípio da legalidade, constitui decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apoia nas ideias de certeza e igualdade, princípios basilares de nosso Estado.

Uma vez que a própria Constituição Federal dita o que cada pessoa política pode realizar em matéria tributária, quando tratamos de tributação por tributos federais, em face de renúncia fiscal de tributo estadual, quer nos parecer que estaríamos em face de nítido confronto dos objetivos da federação. A tributação pela União de valores correspondentes a incentivos fiscais estimula clara competição indireta com os Estados-Membros e afronte ao Princípio da Competência.

Há ainda, claro esvaziamento e redução do incentivo fiscal que o Estado-Membro outorgou; o que resulta sim, no abalo na credibilidade e na descrença no programa estatal que visa incentivar determinadas áreas e grupos econômicos.

Não há, portanto, como defender a manutenção da tributação de tais valores, no âmbito federal, com base exclusivamente em nosso texto constitucional.

³⁹ EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018

Embora os argumentos constitucionais sejam suficientes para encerrar a presente discussão, é importante tecer os motivos tributários/fiscais que também nos levam ao mesmo entendimento. Vale dizer, como se apenas o nítido afronte aos princípios constitucionais não fosse suficiente, entendemos que existem argumentos de ordem tributário/fiscal que também afastam a tributação desses montantes. E, levantamos tal hipótese considerando o critério material dos referidos tributos – auferir renda.

Conforme já amplamente discutido, uma vez que não há consonância constitucional do que seria renda, buscou o legislador infraconstitucional a determinação de que, deveriam ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL o acréscimo patrimonial.

Embora referido benefício seja lançado em conta de resultado com natureza credora, quer nos parecer que isso não significa dizer que o mesmo tem natureza de acréscimo patrimonial. O lançamento realizado seria apenas para dar o devido efeito contábil do crédito presumido. Sejam eles de investimento ou de custeio, os valores estariam ali para recompor um custo já financiado pela entidade.

Podemos perceber tal afirmação de forma mais clara, quando voltamos à análise do artigo 12 da Lei nº 4.320/64. No próprio *caput* vemos a legislação definindo subvenções como sendo *“as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas”*. Não é difícil perceber que, se respectiva subvenção existe para “cobrir despesas de custeio”, seu ingresso não representará acréscimo patrimonial, o que ensejaria a tributação de IRPJ e CSLL sobre tais montantes.

O mesmo podemos afirmar quando estamos tratando de subvenção para investimento. O Parecer Normativo amplamente estudado no presente artigo já definiu que as *“subvenções para investimento deveriam ser aquelas*

que há transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na aplicação específica em bens e direitos para implantar ou expandir empreendimento econômico”.

A leitura menos atenta de tal enxerto poderia nos levar a conclusão de que quando falamos em implantar ou expandir empreendimento econômico, isso obrigatoriamente nos passa a mensagem de acréscimo patrimonial. E, de fato, isso pode ocorrer.

Entretanto, o que devemos considerar juntamente com respectivo acréscimo patrimonial é que, para que isso ocorra, o Estado-Membro solicita que haja uma contrapartida. Vale dizer, no caso do crédito presumido, o benefício é dado para que a entidade deixe de utilizar tais valores com o recolhimento de ICMS e passe a investir diretamente em sua empresa e na região que está instalada.

Nota-se, portanto, que não há acréscimo patrimonial, mas mera renúncia de valores pelo ente federativo. A entidade deixa, portanto, de despender tais montantes com o Estados-Membros, mas ao mesmo tempo, não detém livre arbítrio para utilizá-lo como bem entender.

Os valores serão, como a própria legislação regulamenta, devidamente registrados em conta específica – Reservas para Incentivos Fiscais – que somente poderão ser utilizados para aumento de capital social ou absorção do prejuízo.

Nota-se que, embora seja possível afirmar que contabilmente há espécie de acréscimo patrimonial – quando há seu devido registro em conta do patrimônio líquido – o mesmo não poderá ser usufruído de forma livre. Ainda não há, portanto, a disponibilidade sobre tais valores.

Nesse sentido, cabe lembrarmos as lições de CARRAZZA⁴⁰ – já apontadas outrora. Ao tratarmos do acréscimo patrimonial o mesmo, há de ser realizado. Posto que em relação ao fato imponible do IRPJ e, adicionalmente, da CSLL, não pode o legislador federal mandar tributar a renda potencial, isto é, aquela que ainda não foi concretizada.

E até mesmo o acréscimo patrimonial contábil nem sempre pode ser visto. Para melhor compreender a presente afirmação, é importante considerar que para o pagamento de ICMS devido, a entidade iria realizar dispêndio de seu caixa, após considerar os créditos das operações anteriores.

Quando surge a figura do crédito presumido, ele “substitui” o valor dos créditos das operações anteriores e parte ou a totalidade do dispêndio de caixa que seria realizado. Tanto os valores contabilizados como “ICMS a Recuperar” como os valores monetários contabilizados como “Caixa” são registrados em conta do Ativo.

E, eventual contrapartida para o recebimento dos créditos presumidos, como, por exemplo, expansão da planta fabril, também seriam registrados em conta contábil do Ativo, como “Imobilizado”. Nota-se que, nesses casos, há mera transferência de saldos de conta contábeis que possuem a mesma natureza. O acréscimo patrimonial, portanto, não se verificaria.

Nos parece claro, portanto, que muito embora os motivos constitucionais já seriam suficientes para por fim a presente discussão, os mesmos não estão isolados. A própria regra matriz do IRPJ e da CSLL não comporta a tributação de tais valores, por estarmos tratando de situação que não se compactua com o critério material ora estudado.

⁴⁰ Cf. item 11.

5. REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das empresas**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3º Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BENÍCIO, Sérgio Gonini. **ICMS e Guerra Fiscal: Aspectos controvertidos a respeito das glosas de crédito realizadas pelo Estado de São Paulo**, in *O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo* / Adolpho Bergamini [et al] (org.) São Paulo: MP Editora, 2011.

BRASIL, Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL, Convênio ICMS nº 190 de 15 de dezembro de 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17

BRASIL, Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm

BRASIL, Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm

BRASIL, Decreto-Lei nº 1.730 de 17 de dezembro de 1979. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1730.htm

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

BRASIL, Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm

BRASIL, Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm

BRASIL, Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm

BRASIL, Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm

BRASIL, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

BRASIL, Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm

BRASIL, Parecer Normativo nº 112 de 29 de dezembro de 1978. Disponível em: https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html

BRASIL, Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 144, Chefe DISIT Sandro Luiz de Aguiar, 11/09/ 2008. Publicada em 24/09/2008.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.517.492, Ministro Relator Og Fernandes, Relatora para Acórdão Ministra Regina Helena Costa, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.605.245, Relator Ministro Mauro Campbell, Segunda Turma, julgado em 25/06/2019, DJe 28/06/2019

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Recurso Especial 1.768.620, Ministro Relator Mauro Campbell Marques, julgado em 25/06/2019, DJe 22/10/2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário 117.887, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 11/02/1993, DJe 23/04/1993.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade** – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, NBC TG 07 (R1) de 20 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>

HIROMI, Higuchi. **Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016** – 41º Ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

RAMOS, Elival da Silva. **Estados-membros**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/72/edicao-1/estados-membros>

RIOS, Ricardo Pereira; MARION, José Carlos. **Contabilidade Avançada: De Acordo Com As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e normas internacionais de contabilidade (IFRS)**. e-book Kindle, - 1. Ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

ROSTAGNO, Alessandro. **Guerra Fiscal e os benefícios unilaterais concedidos por outros estados**, in O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo / Adolpho Bergamini [et al] (org.) São Paulo: MP Editora, 2011.

SÃO PAULO, Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>

VIDECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silverio. **Contabilidade Básica**. 17. Ed. Rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.