

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Fritz Fleiner esclarece que *a jurisdição administrativa significa jurisdição sobre a administração, sendo que a principal missão dos tribunais contencioso – administrativos consiste em examinar a legalidade dos atos administrativos integralmente*⁵³.

Essa delimitação é externada em contornos nítidos na própria legislação do processo administrativo tributário dos órgãos de julgamento a título exemplificativo, demonstramos dispositivos normativos de três maiores tribunais administrativos em suas respectivas competências.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais	Tribunal Administrativo de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo	Conselho Municipal de Tributos de São Paulo
PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015 - Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências.	LEI Nº 13.457, DE 18 DE MARÇO DE 2009 - Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências	LEI Nº 14.107, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2005 - Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e cria o Conselho Municipal de Tributos.
Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. SÚMULA CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.	Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I - em ação direta de inconstitucionalidade; II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo. III - em enunciado de Súmula Vinculante; (Inciso acrescentado pela Lei 16.498, de 18-07-2017; DOE 19-07-2017)	Art. 53. Compete ao Conselho Municipal de Tributos: Parágrafo único. Não compete ao Conselho Municipal de Tributos afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Dos enunciados supracitados evidencia-se a incompetência dos Tribunais Administrativos referenciados para

53. FLEINER, Fritz. *Instituciones de derecho administrativo*. Trad. Da 8ª ed. Sabin A. Gendin. Barcelona. Madrid e Buenos Aires. Labor. 1993. Pág. 199 – 203.

tratativas de questões relacionadas a afastamento da aplicação legislativa por inconstitucionalidade.

Poder-se-ia inclusive questionar a função jurisdicional desses órgãos ou ainda o seu alcance. Em nosso sentir, compreendemos ser nítido que o âmbito do julgamento administrativo tributário atua como elemento garantidor do devido processo legal, sendo assegurado por força de norma constitucional, possuindo dessa forma, natureza de processo conforme previsto no artigo 5^o⁵⁴ texto constitucional e 15^o⁵⁵ do código de processo civil.

Com razão, onde se verificar a existência de lides, resolvidas mediante o estabelecimento de uma linguagem competente e devido processo legal teremos a noção de função jurisdicional⁵⁶.

Essa nos parece ser também a posição de Francisco Campos ao pontuar ser *inquestionável que a Administração quando aplica a Lei, ou estabelece que se verificaram as condições de fato para sua aplicação, exerce uma função jurisdicional ou em todos os pontos análoga ou idêntica à função judicial. A identidade será completa na hipótese em que a Lei prescreve à*

54. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LV - aos litigantes, em **processo** judicial ou **administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;(grifo nosso).

55. Art. 15. Na ausência de normas que regulem **processos** eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

56. Em relação a jurisdição Castro Nunes ensinava: *o conceito de jurisdição é de direito público, mas não se confina nas estreitezas do direito judiciário, vez que as vias judiciais não esgotam a função jurisdicional, porquanto do ponto de vista material, o ato jurisdicional pode ser praticado por um funcionário ou agente do poder público, como por um magistrado, donde decorre que o contencioso administrativo ou, mais corretamente, matéria contenciosa administrativa, existe mesmo nos Estados onde não haja jurisdição administrativa organizada como via paralela às vias judiciais, sendo certo que a autoridade que decide por aplicação da norma legal invocada como fundamento do direito reclamado, pratica necessariamente um ato de jurisdição, na acepção material da palavra..* Nunes. Castro. Op., Pág. 3-4, 16-17; cf. tb. MEIRELES. Hely Lopes. O processo administrativo e em especial o tributário. São Paulo: IBDF. Resenha Tributária. 1975. Pág. 10. Nota 1. Franco Sobrinho, Manoel de Oliveira. Op. Cit. Pág. 163. Vilar e Romero. Jose Maria. Derecho procesal administrativo. Madrid. 1948. Pág. 5 e ss.

*Administração um processo contraditório, ou do qual participem os interessados, isto , um processo de natureza judicial*⁵⁷.

Nesse sentido, identificamos na atividade do contencioso administrativo as seguintes características: a) existência de um conflito de interesse; b) regramento específico do procedimento a ser adotado; c) autoridade competente; d) imparcialidade.

Portanto, considerada a existência de função jurisdicional, ponto que se coloca é saber se a aplicação da consunção configuraria infringência aos dispositivos inseridos em regramentos específicos dos órgãos de julgamento administrativo, como os utilizados acima como exemplos, por implicar em afastamento de norma válida e vigente.

Sobre o assunto, acreditamos ser relevante considerar que os referidos enunciados para adequada aplicação atuam em conjunto com outros elementos normativos direcionados ao processo administrativo tributário.

Nesse sentido, faremos menção a algumas bases enunciativas de ordem cogente para os julgadores administrativos aqui considerando o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo como exemplo.

Iniciamos pela Constituição do Estado de São Paulo que em seu artigo 111 traz a seguinte enunciação:

Artigo 111 – A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado, obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência.

O Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo discorre em seu artigo 8º:

Artigo 8º - A Administração Tributária atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade,

57. CAMPOS. Francisco. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. Livraria Freitas Bastos. 1958. Vol 2. Pág. 23.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público, eficiência e motivação dos atos administrativos.

A Lei ordinária estadual nº 10.177, de 30/12/1998 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual traz em seu artigo 4º o rol dos princípios aplicados.

Artigo 4.º - A Administração Pública atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público e motivação dos atos administrativos.

Por fim, a legislação do processo administrativo do Estado de São Paulo, prescreve:

Artigo 2º - O processo administrativo tributário obedecerá, entre outros requisitos de validade, os princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Conforme pode ser verificado o próprio regramento específico do contencioso administrativo estadual discorre acerca da obediência a princípios como eficiência, razoabilidade, interesse público, economia, entre outros.

Nos parece que nesse ponto reside a maior base de fundamentação para aplicação da consunção no contencioso administrativo. Afinal o processo administrativo tributário atua como filtro qualitativo das demandas a serem submetidas à esfera judicial, conferindo o caráter de certeza e liquidez ao crédito tributário.

Com razão, lançamento fiscal eivado de múltipla penalidade intranormativa decorrente de mesmo fato jurídico contraria a razoabilidade, eficiência, interesse público e economia processual. Portanto, padece de certeza e liquidez, estando fadado pela firme orientação jurisprudencial a compor o “pseudo” ‘quadro de dívida ativa rechaçada pelo judiciário e apta a implicar ônus público com a condenação de sucumbência.

Por essas razões acreditamos não se tratar, *portanto, de declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de determinada*

*sanção, senão que de integrar a legislação de forma racional, de modo a suprir eventuais colisões que coloquem em risco a harmonia do sistema pelo conflito entre dispositivos que, aparentemente, sobrepe-se*⁵⁸. Esse nos parece ser inclusive o entendimento dos Tribunais Administrativos que, conforme veremos tem realizado a aplicação da consunção em seus julgamentos⁵⁹.

4. EXEMPLIFICAÇÃO DE CASOS

Ultrapassadas as questões: i) da relação do ilícito fiscal e penal; ii) da figura do *bis in idem* e o direito sancionador e iii) da consunção e dos limites da jurisdição do contencioso administrativo tributário, é momento de analisarmos algumas exemplificações da aplicação da consunção no julgamento dos Tribunais Administrativos Tributários.

Com efeito, ao observamos a jurisprudência administrativa identificamos que o instituto em análise vem sendo foco de maior atenção dos contribuintes e julgadores, possuindo uma gradativa adesão pela aplicação e reconhecimento do instituto no âmbito do contencioso administrativo.

Nesse contexto, é primordial a compreensão do que caracteriza uma relação consuntiva, conforme já exposto anteriormente temos como ponto nuclear a identificação de

58. GOLDSCHMIDT. Fabio Brun. *Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário*. Ed. Noeses. São Paulo 2014. Pág. 368 – 369.

59. Nesse sentido em julgamento da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, ao analisar a aplicação da consunção no caso do AIIM nº 4005189 o voto de Relatoria de Argos Campos de Ribeiro Simões Pontua: *Entendo que o rol das situações de cumulatividade elencadas no §3º do artigo 85 da Lei 6374/89 não é exaustivo, interpretando diversamente do acórdão ora recorrido sua aplicação em conjunto a seu §5º. As infrações aqui tratadas não estão nas arroladas no §3º acima e por sua vez, o §5º torna exaustivas as possibilidades de não cumulação de penalidades, mas não de absorção. . Sabendo que o levantamento fiscal apura também valores registrados na entrada em determinado período (item 1), temos que a falta de tais registros (itens 7 e 8) ocasionam também as diferenças ali apuradas; portanto, o não registro de entradas já estaria sendo penalizado em face da falta de pagamento pela diferença em levantamento, o que fundamenta a absorção reconhecida nos anteriores julgamentos em 1ª e 2ª instâncias.*

relação de meio e fim, de parte a todo, ou nos casos de antefato ou pós-fato impuníveis, em outras palavras verificamos como cerne o meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente.

Trazendo a análise para situações de lançamento fiscal é possível identificarmos alguns casos de relações consuntivas, vejamos:

4.1 Falta de pagamento de tributo por descumprimento de dever instrumental

Certamente temos na presente situação a exemplificação de mais hialina verificação de uma relação consuntiva no âmbito do direito tributário. Abordando a questão Fabio Brun Goldschmidt elucida:

Frequentemente, a violação de regras atinentes ao preenchimento de livros, guias e documentos fiscais em geral é utilizado como meio para lograr-se um fim (maior), qual seja, a redução dos tributos a pagar. A observância desse postulado exegético, contudo, assegura que a relação de *meio-fim* **ai existente não possa dar margem à cumulação sancionadora, já que a segunda infração absorve a primeira (em coerência com a súmula n.17 do STJ)**⁶⁰

A falta de pagamento de tributo ocasionada pelo descumprimento de algum dever instrumental é a típica caracterização de uma relação consuntiva, onde se evidencia com clareza *relação de meio e fim, de parte a todo*. Com razão, em casos dessa natureza o não pagamento do tributo – ato fim (ilícito de maior gravidade) ocorre devido ao descumprimento de dever instrumento – ato meio (ilícito de menor gravidade).

A título exemplificativo inserimos alguns casos com esse reconhecimento no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

60. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário*. Ed. Noeses. São Paulo 2014. Pág. 378.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	NATUREZA INFRACIONAL	ENTENDIMENTO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS
3.027.767	<p>Auto de infração lavrado em face das seguintes acusações: (i) infrações relativas ao pagamento do imposto (art. 527, I, do RICMS/00): deixar de pagar o ICMS decorrente de operações de saída de mercadorias tributadas omitidas ao fisco (“CAIXA 2”), apurado por meio de levantamento fiscal, e (ii) infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais (art. 527, III, do RICMS/00): deixar de escriturar as notas fiscais de entrada, quando já se encontravam escrituradas em operações do período.</p>	<p>O entendimento proferido pela 16ª Câmara Julgadora foi pela não aplicação do princípio da consunção, sob a alegação de que as condutas e infrações imputadas seriam distintas e autônomas.</p> <p>Tal entendimento foi afastado pela Câmara Superior, por maioria de votos, consignando haver ocorrência de bis in idem na hipótese, dado que a acusação do item (ii) teria dado origem à diferença apontada pela autoridade fiscal no item (i), de modo que o contribuinte estaria sendo penalizado duplamente pelo mesmo fato. Ou seja, a infração de falta de escrituração de notas fiscais de entrada revestir-se-ia da característica de ilícito preparatório para a prática do ilícito mais gravoso, qual seja, a de falta de pagamento do imposto, de modo que caberia a aplicação da teoria da consunção ao caso.</p>
4.120.059-7	<p>Item III.4: Deixar de escriturar, nos períodos relacionados no Demonstrativo Anexo IV, documentos relativos às entradas de mercadorias isentas do ICMS no estabelecimento, sendo que já se encontram escrituradas as operações do período. O contribuinte foi notificado em 07/11/2018 a confirmar o lançamento dos documentos fiscais e com relação a esses relacionados ficou-se inerte. Valor das operações: R\$ 476.025,60 (quatrocentos e setenta e seis mil, vinte e cinco reais e sessenta centavos). Item III.5: Deixar de escriturar, nos períodos relacionados no Demonstrativo Anexo V, documentos relativos às entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento, sendo que já se encontram escrituradas as operações do período. O contribuinte foi notificado em 07/11/2018 a confirmar o lançamento dos documentos fiscais e com relação a esses relacionados ficou-se inerte. Valor das operações: R\$ 48.625,00 (quarenta e oito mil, seiscentos e vinte e cinco reais)</p> <p>Item IV.6: Deixar de pagar o ICMS no montante de R\$ 85.684,61 (oitenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e sessenta e um centavos), nos meses janeiro a maio de 2015 e de janeiro, abril, maio, julho, agosto, novembro e dezembro de 2016, conforme Demonstrativo Anexo VI, apurado por meio de levantamento realizado com fundamento no artigo 509 do RICMS/2000 (Decr.45.490/2000), em decorrência da constatação da hipótese prevista no inciso V do artigo 509-A do citado Diploma Regulamentar (existência de entradas de mercadorias isentas não registradas), conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados. Item IV.7: Deixar de pagar o ICMS no montante de R\$ 8.752,50 (oito mil, setecentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos), nos meses fevereiro de 2015 e de novembro de 2016, conforme Demonstrativo Anexo VII, apurado por meio de levantamento realizado com fundamento no artigo 509 do RICMS/2000 (Decr.45.490/2000), em decorrência da constatação da hipótese prevista no inciso V do artigo 509-A do citado Diploma Regulamentar (existência de entradas de mercadorias tributadas não registradas), conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntados.</p>	<p>Em que pese uma infração seja relativa ao descumprimento de obrigação acessória e outra pela falta de pagamento do imposto, ambas partem do mesmo fato, qual seja, a omissão nas escriturações fiscais dos documentos de entrada. O mesmo fato acarreta duas punições, uma diretamente e outra por meio de presunção legal. Ademais, diante da possibilidade ou não da aplicação de consunção, nos termos decidido pela Câmara Superior, aplicável ainda, a nosso ver, o artigo 112 do CTN. (...) Nas demais situações, em que a presunção é aplicada, tendo em vista que o mesmo fato/omissão (falta de escrituração) enseja tanto a punição na forma do artigo 85, inciso V, alínea “a”, quanto a punição na forma do artigo 85, inciso I, alínea “a” (esta última por presunção constante no artigo 74-A, inciso V da Lei 6.374/89), deve prevalecer apenas a última que absorve a primeira, a nosso ver.</p>

Ainda versando de exemplificação da mesma natureza podemos citar os casos que envolvem conflitos de competência. Nesse contexto podemos nos defrontar com situação em que determinado contribuinte compreende, por exemplo, está desenvolvendo atividade sujeito a incidência de ISS e recebe auto de infração estadual por entendimento do fisco que a atividade desenvolvida se insere em abrangência do ICMS.

Lançamentos fiscais dessa natureza podem trazer cumulativamente: i) multa por falta de inscrição estadual; ii) multa por falta de emissão de nota fiscal referente a uma das materialidades do ICMS e iii) falta de pagamento do imposto, tendo em vista que o contribuinte nessa situação só ter realizado recolhimento para municipalidade.

Ter-se-á a caracterização de uma relação consuntiva com a identificação de *relação de meio e fim, de parte a todo, ou casos de antefato ou pós-fato impuníveis*, haja vista, a falta de pagamento do tributo ser resultante da inexistência da inscrição estadual e conseqüente emissão de nota fiscal eletrônica, atos meios para conduta fim – não pagamento do tributo.

4.2 Creditamento indevido e descumprimento de dever instrumental

Racional similar pode ser aplicado para os casos de creditamento indevido e descumprimento de dever instrumental. Com efeito, o creditamento indevido - *ato fim* - foi alcançado por - *ato meio* – descumprimento de dever instrumental, caracterizando, portanto, uma relação consuntiva.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Vejamos exemplificação de casos no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo:

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	NATUREZA INFRACIONAL	ENTENDIMENTO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS
4.063.722	Trata-se de auto de infração lavrado em face das seguintes acusações: (i) infrações relativas ao crédito do imposto (art. 527, II, do RICMS/00); creditou-se indevidamente do ICMS relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento, por não atenderem as condições previstas no item 3, do §1º do artigo 59 do RICMS/00, e (ii) infrações relativas à documentos fiscais e impressos fiscais (art. 527, III, do RICMS/00); recebeu mercadorias desacompanhadas de notas fiscais hábeis para as operações, dado que a inscrição estadual do emitente foi considerada nula pela Secretaria da Fazenda.	A 5ª Câmara Julgadora exarou entendimento no sentido de que a questão versada nos autos importava na ocorrência de bis in idem, reconhecendo, de ofício, a aplicação do princípio da consunção, com base em diversos precedentes do Tribunal, determinando o cancelamento da segunda infração. No entendimento da C. Câmara Julgadora, o recebimento de mercadoria desacompanhada de nota fiscal idônea (descumprimento de obrigação acessória) configuraria conduta meio para a consecução da conduta em (apropriação de crédito indevido lastreado em tais documentos fiscais), devendo ser absorvida pela conduta mais gravosa, a fim de evitar duplicidade da responsabilização do sujeito passivo pelo mesmo fato.
4.063.606	O contribuinte foi autuado em virtude de (item I) ter se creditado indevidamente em razão de lançamento de valor no campo 57 da GIA e no campo Valor Total do Saldo Credor do Período Anterior do Livro RAICM; (item II) ter se creditado indevidamente em razão de lançamento de valor no campo 61 da GIA e no campo Valor Total do Saldo Credor do Período Anterior do livro RAICM; (item III) por elaborar e entregar Guias de Informações e Apuração do ICMS com indicação incorreta das informações referentes a créditos nos campos 57 e 61.	A 9ª Câmara Julgadora entendeu que, não obstante os argumentos apresentados pela D. Representação Fiscal, afirmando serem infrações distintas e, como tais, devam ser punidas de forma distinta, não se pode negar que um fato é meramente preparatório para o outro, haja vista que, ao elaborar e entregar as guias com informações incorretas, o contribuinte tem como finalidade se creditar indevidamente, sendo esta infração muito mais gravosa que aquela.

Com razão nos referidos casos prevaleceu o entendimento de que o recebimento de mercadoria desacompanhada de nota fiscal idônea (descumprimento de obrigação acessória) configuraria conduta meio para a consecução da conduta em (apropriação de crédito indevido lastreado em tais documentos fiscais), devendo ser absorvida pela conduta mais gravosa, a fim de evitar duplicidade da responsabilização do sujeito passivo pelo mesmo fato.

4.3 Cumulação de sanção por falta de cumprimento de dever instrumental

Normalmente se atrela a relação consuntiva a existência no campo tributário a ocorrência de ato final de não pagamento de tributo ou ainda creditamento indevido. Ocorre que é possível a verificação de referida relação ainda que não se tenha diretamente no lançamento fiscal apontamento de falta de pagamento de tributo ou realização de creditamento indevido.

Tratando de situação dessa natureza há interessante caso do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo em que a análise de mérito esteve circunscrita apenas a descumprimento de deveres instrumentais, vejamos:

AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA	NATUREZA INFRAACIONAL	ENTENDIMENTO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS
3.160.424	Trata-se de auto de infração lavrado em face das seguintes acusações (i) emissão de nota fiscal de saída consignando informação falsa a respeito do destinatário, (ii) escrituração de documento fiscal com irregularidades no Livro de Registro de Entrada, (iii) escrituração de documento fiscal com irregularidades no Livro de Registro de Saída, (iv) entrega de arquivo com dados incompletos de suas operações (exercício 2008), (v) entrega de arquivo com dados incompletos de suas operações (exercício 2009), e (vi) deixar de fornecer arquivo magnético contendo o controle de estoques das operações efetuadas no exercício de 2008.	A 15ª Câmara Julgadora entendeu pela absorção da infração tipificada no item (vi) pela conduta descrita no item (iv), determinando o cancelamento da autuação. Segundo o voto Relatora, a falta de fornecimento de arquivos magnéticos contendo o controle de estoque é infração que está relacionada à sua entrega com dados incompletos, tendo em vista que relacionadas ao mesmo período e as mesmas operações. Houve entendimento divergente na turma julgadora no sentido de não aplicação do princípio da consunção por entender tratar-se de condutas distintas e autônomas praticadas pelo contribuinte.

No presente caso considerou-se que o item 6 trata da falta de fornecimento de arquivo magnético, contendo o controle de estoques, registro de inventário e registros tipo 54, 74 e 75 do período de 2008, tendo sido aplicada a penalidade prevista no artigo 527, inc. VIII, alínea “z” do RICMS/00.

Nesse sentido, trata-se de infração que está contida no item 4, pois esta se refere aos dados faltantes nos arquivos, relativos aos estoques; no valor total das operações, tomado como base de cálculo da acusação do item 4, onde também

estão incluídos os valores de estoque. Portanto a punição ao contribuinte deve ser por uma das condutas apenas, nunca pelas duas concomitantemente

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A conjugação de institutos diversos para adequada construção normativa não é atribuição simples, especialmente quando lidamos com a permeabilidade e comunicabilidade de âmbitos normativos poucos explorados como é o caso da consunção (instituto relacionado ao direito penal) e o processo administrativo tributário.

As reflexões e exemplificações trazidas no presente trabalho buscam demonstrar a riqueza e necessidade de avanço frente à temática. Conceitos como: i) conduta autônoma; ii) relação de meio e fim, de parte a todo, ou iii) casos de antefato ou pós-fato, demandam melhor compreensão do contencioso administrativo tributário para correta importação do instituto da consunção.

Respeitando os contornos da jurisdição delimitada dos Tribunais Administrativos, acreditamos que há base enunciativa necessária para permitir a aplicação da consunção nesse âmbito de julgamento seja por: i) se tratar de Princípio Geral do Direito que veda a múltipla penalidade do mesmo fato; ii) por falta de existência normativa que permita o *bis in idem* no âmbito sancionador; iii) pelas disposições dos artigos 108 e 112 do CTN; iv) pelos princípios que regem o processo administrativo tributário, como a razoabilidade, interesse público e economia – eficiência; e por fim v) pelo próprio caráter do processo administrativo tributário que atua como passagem qualitativa para filtragem dos casos que devem ser submetidos à esfera judicial.

As formas de aplicação do instituto da consunção estão firmadas na identificação de uma relação consuntiva que no âmbito do direito tributário está em regra associada ao

descumprimento do dever instrumental e a conseqüente falta de pagamento de tributo ou creditamento indevido.

Por fim, admitindo-se a aplicação da consunção no processo administrativo tributário, seja como princípio ou técnica de interpretação que visa evitar o *bis in idem*, nos parece adequado, por uma questão de ordem lógica – jurídica e observância as premissas aqui tratadas, a utilização de outra técnicas – institutos que visam o mesmo fim, como é o caso da especialidade que afasta a múltipla penalização por meio da incidência de única norma sancionadora – a que for mais específica para o ilícito praticado.

REFERÊNCIAS

AYALA, José Luis Perez de. Poder, potestade e função tributária. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *VI Curso de especialização em direito tributário* (aulas e debates). São Paulo: Resenha Tributária 1978. V. I.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CAMPOS, Francisco. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. Livraria Freitas Bastos. 1958. Vol. 2.

CAPEZ, Fernando. *Curso de processo penal*. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CRETELLA JUNIOR, José. *Controle jurisdicional do ato administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

CINTRA, Carlos César Sousa. *Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2004.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

DALLA PRIA, Rodrigo. *O novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. Coordenadores Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo. 1º Ed. Fiscosoft. 2015.

DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. 1ª Ed. São Paulo. Noeses. 2020.

FLEINER, Fritz. *Instituciones de derecho administrativo*. Trad. Da 8ª ed. Sabin A. Gendin. Barcelona. Madrid e Buenos Aires. Labor. 1993.

GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições especiais – Natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário sancionador*. São Paulo: Noeses, 2014.

HUNGRIA, Nélon. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, 1945-1995.

JESUS, Damasio de. *Direito Penal*. Ed. Saraiva. São Paulo. Ed 19ª. 1995.

LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções tributárias. In: _____ (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São

Paulo/Fortaleza: Dialética e Instituto cearense de estudos tributários, 2004.

MOREANO, Rodrigo Garcés. Las infracciones tributarias y sus sanciones. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 15/16, 1981.

NUNES. Castro. Op., Pág. 3-4, 16-17; cf. tb. MEIRELES. Hely Lopes. O processo administrativo e em especial o tributário. São Paulo: IBDF. *Resenha Tributária*. 1975. Pág. 10. Nota 1. Franco Sobrinho, Manoel de Oliveira. Op. Cit. Pág. 163. Vilar e Romero. Jose Maria. Derecho procesal administrativo. Madrid. 1948.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 6. ed. São Paulo: RT, 2019.

PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

SABOYA, Keity. Ne bis in idem: história, teoria e perspectivas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014 TORNAGHI, Hélio Bastos. *Comentários ao Código de Processo Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1956. v. I, t. II.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

A (NÃO) TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES: DESDOBRAMENTOS DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ

*Gustavo Froner Minatel*¹

*Guilherme Froner*²

Sumário: 1. Introdução – 2. Subvenção: 2.1 Espécies de Subvenção; 2.2 Requisitos Gerais das Subvenções para Investimento – 3. A Lei Complementar nº 160/2017: 3.1 Requisitos Específicos das Subvenções de Investimento por Equiparação – 4. Evolução da jurisprudência do STJ sobre o tema – 5. Desdobramentos: 5.1 Solução de Consulta COSIT n.º 11/2020 – Vedação à Exigência de Outros Requisitos; 5.2 Solução de Consulta COSIT n.º 15/2020 – Mensuração do Benefício Fiscal e Estorno do Crédito; 5.3 Lei Estadual n.º 17.293/2020 – 6. Conclusões – Referências.

1. INTRODUÇÃO

A discussão acerca da não tributação das subvenções pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e pela

1. Mestre em Direito do Tributário pela PUC-SP, professor Direito Tributário da PUC-Campinas e da FACAMP, ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo - TIT; Advogado, sócio da Minatel Advogados.

2. Especialista em Direito Tributário pela COGEAE-PUC-SP, Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e Especialista em Contabilidade, Controladoria e Finanças pela FIPECAFI, Advogado.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”)³ ganhou novos contornos após (i) o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (“EREsp”) n.º 1.517.492/PR, no qual restou definido que os créditos presumidos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) não podem ser alvo da tributação pelo IRPJ e pela CSLL, por força do princípio federativo; e (ii) a edição da Lei Complementar n.º 160, de 7 de agosto de 2017, que atribuiu tratamento de “subvenção para investimento” para todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS, inclusive para aqueles instituídos unilateralmente e sem respaldo do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”)⁴.

Ainda, especificamente no Estado de São Paulo, o tema dos incentivos fiscais de ICMS é objeto de novas polêmicas em função da edição da Lei n.º 17.293, de 15 de outubro de 2020, que estabeleceu medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas estaduais.

Neste contexto, o presente artigo examinará os desenvolvimentos e desdobramentos da (não) tributação incidente sobre as subvenções, levando em consideração, inclusive, as recentes manifestações da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (“RFB”) acerca do tema, em sede de Soluções de Consulta.

Para tanto, cabe, inicialmente, rememorar as principais questões acerca do objeto deste artigo, com o intuito de contextualizar o assunto em pauta.

3. Não será objeto do presente trabalho a incidência da contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) sobre os valores subvencionados, mediante a concessão de incentivos fiscais de ICMS.

4. Conforme Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975 (“Lei Complementar n.º 24/1975”).

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Pois bem. O ICMS é um imposto que, em regra, deveria ser cobrado de modo uniforme em todo o território nacional, a fim de que o tributo não interfira na alocação eficiente dos fatores produtivos. Por tal motivo, a concessão de incentivos fiscais de ICMS só é admitida em caráter excepcional, sendo que notadamente o texto constitucional condiciona a validade de tais incentivos à deliberação dos Estados e do Distrito Federal (artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal), no âmbito do CONFAZ.

Entretanto, os Estados e o Distrito Federal, visando atrair investimentos e promover o desenvolvimento econômico e social nos seus territórios, passaram a conceder no âmbito da denominada “guerra fiscal”⁵, unilateralmente e sem prévia deliberação, benefícios e incentivos fiscais no campo do ICMS, sob as mais variadas formas: diferimento, crédito presumido, isenção, redução de base de cálculo, crédito outorgado, dentre outras.

Tal fenômeno deflagrou inúmeras discussões sobre a incidência e exigência do imposto para os contribuintes beneficiários dos incentivos e sobre as glosas de créditos dos adquirentes de mercadorias beneficiadas⁶, valendo destacar o embate entre os contribuintes e a União no que diz respeito à tributação pelo IRPJ e pela CSLL sobre o valor dos benefícios conferidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

5. Assim definida por Paulo de Barros Carvalho: “Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair para seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos desenvolvidos contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a ele possam ser dirigidas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 680).

6. Objeto de Repercussão Geral nos autos de Recurso Extraordinário (“RE”) n.º 628.075, Tema n.º 490, perante o Supremo Tribunal Federal – “STF”.

De um lado, de acordo estritamente com as normas contábeis, os valores subvencionados configuram *receitas* e, portanto, compõem o resultado da entidade, independentemente da classificação ou da destinação da subvenção; por outro lado, segundo as normas tributárias, as subvenções “*concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público*” não serão computadas na determinação do lucro real⁷, desde que atendidos os respectivos requisitos legais. Noutras palavras, diversamente das normas contábeis, a legislação tributária distingue e classifica as subvenções conforme a sua destinação, (i) custeio/operação ou (ii) investimento, atribuindo-lhe regimes jurídicos próprios.

No entanto, a despeito da classificação entre subvenções para investimento ou para custeio/operação, ambas as Turmas do STJ, ao julgar o EREsp n.º 1.517.492/PR, se manifestaram no sentido de que os créditos presumidos de ICMS não podem ser alvo da tributação pelo IRPJ e pela CSLL, em atenção ao *princípio federativo*.

Ato contínuo, o Congresso Nacional, em 22 de novembro de 2017, rejeitou os vetos presidenciais aos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160/2017, resultando na: (i) atribuição de tratamento de “subvenção para investimento” para todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS, inclusive para aqueles instituídos unilateralmente e sem respaldo do CONFAZ; (ii) vedação à exigência de outros requisitos para esse enquadramento, adicionalmente aqueles estabelecidos no artigo 30 da Lei n.º 12.973, de 13 de maio 2014; e (iii) aplicação do novo regime jurídico, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Neste trabalho, adotaremos a expressão “subvenção para investimento por equiparação” para tratar especificamente das subvenções de que trata a Lei Complementar n.º 160/2017, diferenciando-se

7. De acordo com a Solução de Consulta da Coordenadoria-Geral de Tributação (“COSIT”) n.º 438, de 18 de setembro de 2017, não existe previsão legal para excluir qualquer espécie de subvenção do lucro presumido.

das subvenções para investimento em “sentido estrito”, de que trata o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014.

É neste contexto que o presente estudo tem por objetivo analisar os efeitos jurídicos oriundos do advento dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160/2017 e da jurisprudência, vigente, no âmbito do STJ, levando em consideração as manifestações mais recentes da RFB.

2. SUBVENÇÃO

Antes de adentrarmos no exame dos desdobramentos recentes da (não) tributação das subvenções, cabe definir o que é “subvenção” e se os incentivos estaduais de ICMS se enquadram nessa categoria.

Na linguagem comum, o vocábulo “subvenção” é relacionado com o ato de prestar auxílio, ajuda financeira, normalmente partindo da iniciativa de entidade governamental, razão para figurar nos léxicos como sinônimo de “*subsídio ou auxílio pecuniário, em geral conferido pelos poderes públicos; incentivo*”⁸.

Nessa linha, as sempre atuais lições de Bulhões Pedreira sobre “subvenções” destacam a transferência de renda ou capital proveniente de uma entidade pública:

A legislação tributária denomina de **subvenção** as **transferências** de renda e capital recebidas pela pessoa jurídica porque (a) em regra elas têm **origem no setor público** (e assim são designadas na orçamentação e contabilidades públicas) e (b) a expressão é usada, com o sentido de transferência de renda, no direito privado (Cód. Civil, art. 1.172).⁹

8. HOUAISS Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa – Editora Objetiva, versão 2000.

9. PEDREIRA, Bulhões. Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, v. II. Rio de Janeiro: Justec-Editora, 1979, p. 685.

Por sua vez, Modesto Carvalhosa complementa que as subvenções são auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, nos termos da lei e em prol do interesse público:

Considerada como instituto de direito financeiro, as *subvenções* são ajudas ou *auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado*, nos termos da legislação específica, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.¹⁰

Na seara do Direito Financeiro, a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que institui normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federativos, emprega o vocábulo “subvenção” como sendo “*as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas*” (artigo 12, § 3º)¹¹. Para fins do presente artigo, a alusão ao Direito Financeira busca demonstrar que a “subvenção” decorre de um *auxílio* dos entes federativos para uma entidade beneficiada, sem adentrar na diferenciação entre transferência de recursos como despesa pública ou renúncia de receita.

Ou seja, não se desconhece a diferenciação adotada na linguagem orçamentária entre subvenções “em sentido estrito” e a renúncia de receita decorrente de incentivos fiscais, conforme bem apontado pela declaração de voto da Conselheira Livia de Carli Germano, integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), nos autos do Acórdão n.º 9101-004.336¹²:

No caso, compreendo que os créditos presumidos de ICMS não são, a rigor, subvenções, daí porque sequer cabe a discussão

10. CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações das Leis n.º 9.457, de 5 de maio de 1997, e n.º 10.303, de 31 de outubro de 2001, São Paulo, Saraiva, 2003, vol. 3. p. 677.

11. Referida lei, ainda, distingue as subvenções em (i) sociais e (ii) econômicas, sendo as sociais “*as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa*”; enquanto que as econômicas “*as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril*”.

12. Processo n.º 11516.720207/2011-71, sessão de 07.09.2019, CSRF, 1ª Turma, Intelbras S.A. Indústria de Telecomunicação Eletrônica Brasileira.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

sobre classificar o benefício fiscal como subvenção para investimento ou para custeio, para efeito de definir a tributação. (...)

Dito de outra forma, o benefício é tratado, pela legislação acima citada, como subvenção, mas isso não significa dizer que ele é subvenção, no sentido estrito do termo. Por analogia, é o mesmo que dizer que, para determinados fins, o morango será tratado como -- e fato costuma ser tratado como -- uma fruta, mas tal tratamento não muda a sua natureza (que é de flor). (...)

É que para que algo possa ser considerado subvenção, é necessário que haja uma efetiva **transferência** de recursos, o que em regra não ocorre com incentivos fiscais tais como o crédito presumido de ICMS. É neste sentido que Bulhões Pedreira conceitua as subvenções para custeio como “**transferências de renda**” e as subvenções para investimento como “**transferências de capital**”². Ambas pressupondo a necessária “transferência”, portanto.

A distinção é importante sobretudo em termos orçamentários porque, nos termos da Lei 4.320/1964, a transferência de recursos está na esfera da **despesa pública**, de forma que depende de dotação orçamentária. O crédito presumido de ICMS, por outro lado, não importa transferência de recursos, tratando-se de benefício fiscal que não exige dotação orçamentária e que é caracterizado como **renúncia de receita** por parte do governo, nos exatos termos do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/2000: (negritos acrescidos ao original)

Em suma, interessa para o presente trabalho o sentido amplo e não o técnico do termo “subvenção”, sem explorar as minúcias do Direito Financeiro referente as diferenças entre transferências de renda e de capital, bem como entre despesa pública e renúncia de receita, posto que o Direito Tributário atribuí o mesmo tratamento jurídico para as subvenções em sentido estrito e para os incentivos fiscais (caracterizados como renúncia de receita).

Aliás, sob a perspectiva das normas contábeis, especificamente no Pronunciamento Técnico, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“**CPC**”), n.º 07 (R1), que trata de Subvenção e Assistências Governamentais, subvenção é definido como um benefício econômico específico, geralmente na forma de contribuição pecuniária, outorgado por uma ação de

governo normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade:

Subvenção governamental é uma assistência governamental¹³ geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Assim, nos termos das normas contábeis, “subvenção” não resulta, unicamente, de contribuições pecuniárias diretas (transferências de renda ou de capital) para a entidade subvencionada, contemplando, também, isenções e reduções de tributos, conforme consta do já mencionado Pronunciamento Técnico CPC n.º 07 (R1):

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

Diferentemente da simples “doação”, que tem a **liberdade** como nota determinante, a “subvenção”, via de regra, insere-se num programa de governo para aplicação vinculada de receita orçamentária (previsto, portanto, em lei), tendo em conta investimentos em áreas de interesse público, razão pela qual muitas vezes é tratada como sinônimo de “subsídio”,

13. Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

acepção em que também é encontrada como “*quantia que o governo arbitra para obras de interesse público*”¹⁴.

Para os fins do Direito Tributário, desde a edição do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 até a redação vigente da Lei n.º 12.973/2014, atribui-se os mesmos efeitos jurídicos para as subvenções em sentido estrito e as isenções ou reduções tributárias, como se depreende do *caput* do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014:

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

Com efeito, há muito tempo se reconhece a existência de subvenções via redução de ICMS, como comprova o Parecer Normativo COSIT n.º 112, de 29 de dezembro de 1978, ao registrar em seu item 3.6.:

3.6 - Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Em suma, as subvenções (em sentido amplo) correspondem a benefícios concedidos, gratuitamente¹⁵, pelo Poder Público, ainda que por intermédio de incentivos ou benefícios fiscais, como forma de promover determinada área, região ou atividade, e podem ser caracterizadas pela legislação tributária federal como “subvenções para custeio ou operação” ou “subvenções para investimentos”, conforme será abordado no tópico a seguir.

14. HOUAISS Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa – Editora Objetiva, versão 2000.

15. O que não se confunde com liberalidade.

2.1 Espécies de Subvenção

As subvenções podem ser classificadas em razão da determinação do destino ou da finalidade da ajuda governamental, entre¹⁶: subvenção para custeio ou operação e subvenção para investimento.

As “subvenções para custeio ou operação” são aquelas, como o próprio nome já diz, destinadas ao custeio de encargos e despesas de manutenção da própria entidade subvencionada, vale dizer, é a ajuda financeira destinada a custear as despesas da entidade necessárias à consecução de seus objetivos sociais.

Sobre a origem da expressão “subvenções para custeio ou operação”, cumpre destacar novamente o mencionado Parecer COSIT n.º 112/1978 que, ao definir o tratamento fiscal das subvenções, deixou registrado em seu item 2.5., abaixo reproduzido:

2.5 – (...) 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.

(negritos acrescentados).

16. MINATEL, Gustavo Froner. Subvenção para Investimento, Lei Complementar n.º 160/2017 e Convênio ICMS n.º 190/2017. In: Priscila de Souza. (Org.). XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. 1ed.São Paulo: Noeses, 2018, v. 1, p. 507-521.

Trata-se efetivamente de ajuda financeira destinada ao custeio de encargos e despesas de manutenção da própria entidade subvencionada “*que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora*”. As subvenções para custeio ou operação sempre foram alvo de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, por integrar a receita bruta operacional, nos termos do artigo 44, inciso IV, da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, que é a matriz legal do artigo 441¹⁷ do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018). Justifica-se a integração das subvenções para custeio à receita bruta operacional (e, portanto, a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL) como método alternativo ao estorno ou não apropriação/dedução dos custos e despesas atrelados aos valores subvencionados.

Em contrapartida, as “subvenções para investimento” são aquelas destinadas não ao custeio das despesas da entidade subvencionada, mas sim vinculadas à aplicação específica em bens e direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, como forma de incentivar o crescimento econômico de determinada região ou atividade. Por definir de forma clara e precisa as “subvenções para investimentos”, transcreve-se, mais uma vez, o trecho do Parecer COSIT n.º 112/1978, que assim dispõe:

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

17. Subseção V

Subvenções e Recuperações de Custo

Art.441. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei no 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

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 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. (negritos acrescentados)

É nota determinante a vinculação do benefício a uma finalidade que tipifica o negócio jurídico qualificado como “subvenção para investimentos”, pela evidente subordinação dos recursos financeiros ou benefícios fiscais a específico encargo (modal) ou condição. E o instrumento que formaliza esse pacto deve retratar essa obrigação¹⁸. A transferência de recursos financeiros, ajustada para realização de investimento público certo e determinado, obriga a destinatária a aplicar a totalidade dos recursos recebidos na realização de investimento em bens e direitos para concreção de específica obra priorizada em diferentes programas orçamentários, seja de âmbito nacional, estadual ou municipal.

Em síntese, a natureza jurídica de “subvenção para investimentos” é reconhecida pela administração tributária nos auxílios públicos em que há *“transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas*

18. MINATEL, José Antônio. Subvenções Públicas: Registros Contábeis e Reflexos Tributários a partir da Lei n.º 11.638/07 in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 159, p. 41/61.

*despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos*¹⁹.

Por opção do legislador ordinário²⁰⁻²¹, as subvenções para investimento não integram, expressamente, a base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL, conforme se infere da previsão do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014. Logo, para não compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a subvenção, ainda que afete o resultado da pessoa jurídica (como regrada no mencionado Pronunciamento Técnico CPC n.º 07 (R1), deverá ser registrada em conta de reserva de lucros e tendo como único destino (i) a absorção de prejuízos (desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal), ou (ii) o aumento de capital.

Portanto, os incentivos fiscais podem ser qualificados tanto como subvenção para custeio ou operação como subvenção para investimento, a depender da natureza do contrato ou da lei, os quais podem estabelecer a concessão do benefício para sustento das atividades operacionais da pessoa jurídica ou como instrumento de auxílio público destinado a formação de um ativo, com a exigência de contrapartidas específicas do beneficiário.

2.2 Requisitos Gerais das Subvenções para Investimento

De acordo com o referido artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, os requisitos para a caracterização de subvenção de investimento são (“Requisitos Gerais”):

19. Parecer COSIT n.º 112/1978, item 2.11.

20. Não é objeto do presente artigo examinar a natureza jurídica da desoneração das subvenções para investimento como sendo hipóteses de isenção ou de não incidência (no sentido de que as transferências de capital ou patrimoniais não integram o campo de incidência do IRPJ e da CSLL), conforme a amplitude da teoria da renda-acrécimo porventura adotada.

21. FREDDO, Julio Cezar Giongo. As Subvenções Governamentais e o Fato Gerador do Imposto de Renda. Revista Direito Tributário Atual n.º 42. <https://ibdt.org.br/RDTA/42-2019/as-subvencoes-governamentais-e-o-fato-gerador-do-imposto-de-renda/> Acesso em 27.04.2020.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

- (i) a intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos²²;
- (ii) a constituição de reserva de incentivos fiscais, de que trata o artigo 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (“Lei das Sociedades por Ações”)²³; e
- (iii) a utilização da referida reserva unicamente para aumento de capital ou para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros (com exceção da reserva legal).

Assim, ademais da intenção do Estado ou do Distrito Federal em fomentar a instalação ou expansão de empreendimentos, a legislação autoriza a exclusão dos valores subventionados do lucro real e do resultado ajustado desde que não seja dada destinação diversa às “receitas” de subvenção reconhecidas no resultado da entidade, isto é, desde que não integrem a base de cálculo de dividendos obrigatórios nem sejam restituídos aos sócios mediante redução de capital²⁴.

22. Nos autos do Acórdão n.º 9101-003.841, Processo n.º 10675.000665/200719, sessão de 03.10.2018, CSRF, 1ª Turma, Real Moto Peças Ltda., bem como do Acórdão n.º 9101-004.336, Processo n.º 11516.720207/2011-71, sessão de 07.09.2019, CSRF, 1ª Turma, Intelbras S.A. Indústria de Telecomunicação Eletrônica Brasileira consta, dentre os requisitos do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, a “*intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos*”.

23. Art. 195-A. A assembléia 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).

24. De acordo com a Solução de Consulta COSIT n.º 497, de 17 de setembro de 2017, as subvenções para custeio não se sujeitam ao requisito de constituição de reservas:

“18. Face à legislação tributária federal, no entanto, à vista dos fundamentos apresentados, o tratamento dos valores auferidos a título de subvenção não enquadrada como subvenção para investimento é aquele que incide sobre os rendimentos em geral auferidos pela pessoa jurídica, devendo, portanto, tais rendimentos, integrar o resultado e não podendo sofrer exclusão para fins de apuração do lucro real. Essa impossibilidade de exclusão *também libera a sociedade da necessidade de constituição de qualquer reserva de lucro que limite a plena disposição societária do correspondente lucro apurado.*”

3. A LEI COMPLEMENTAR N.º 160/2017

Conforme exposto na introdução deste artigo, a Lei Complementar n.º 160/2017 atribuiu a natureza de subvenção para investimento para todo e qualquer incentivo fiscal de ICMS, produzindo efeitos sobre os processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados e vedando a exigência de outros requisitos ou exigências para a sua configuração – ademais dos requisitos estabelecidos no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014. Eis o texto que foi resgatado pelo Congresso Nacional, mediante a rejeição dos vetos presidenciais:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

“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.*”

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em *desacordo* com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, *desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.* (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

3.1 Requisitos Específicos das Subvenções de Investimento por Equiparação

Especificamente no caso das subvenções de investimento por equiparação (subvenções, originalmente, de custeio que

foram equiparadas as subvenções para investimento), oriundas de benefícios fiscais *não aprovados pelo CONFAZ*, a Lei Complementar n.º 160/2017 determinou que fossem cumpridos requisitos adicionais aqueles estipulados no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014. Assim, ademais dos Requisitos Gerais, o artigo 3º da Lei Complementar estipulou os seguintes requisitos específicos para incentivos fiscais de ICMS não aprovados pelo CONFAZ (“Requisitos Específicos”):

- (i) a publicação, em seus respectivos diários oficiais, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos incentivos fiscais não aprovados no âmbito do CONFAZ; e
- (ii) o efetivo registro e depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos fiscais, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio do CONFAZ.

A fim de regulamentar a Lei Complementar n.º 160/2017, o Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017, estabeleceu procedimentos e prazos²⁵ para a *convalidação* dos benefícios pelos Estados e pelo Distrito Federal, mediante a entrega em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais²⁶.

Vale ressaltar que o CARF já se posicionou²⁷ pela aplicação da Lei Complementar n.º 160/2017 aos incentivos fiscais outorgados pelo Estado do Amazonas, a despeito do fato de que os incentivos fiscais para *empresas industriais* instaladas na Zona Franca de Manaus prescindem de convênio

25. Após prorrogação do prazo inicial, os prazos para publicação, registro e depósito encerraram-se em 31.03.2020 para os atos vigente e não vigentes em 08.08.2017 (no entanto, o referido convênio admite, em casos específicos, a possibilidade de prorrogação para os prazos de registro e depósito).

26. Apenas, como exemplo, o Estado de São Paulo convalidou os benefícios fiscais listados no Decreto n.º 63.320, de 28 de março de 2018.

27. Acórdão n.º 1302002.726, sessão de 11.04.2018, Primeira Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, White Martins Gases Industriais do Norte Ltda.

celebrado no âmbito do CONFAZ, em conformidade com o artigo 15 da Lei Complementar n.º 24/1975. No entanto, os incentivos fiscais para *empresas comerciais* situadas na Zona Franca de Manaus não se encontram sob a tutela do artigo 15 da Lei Complementar n.º 24/1975²⁸, fazendo-se necessário, portanto, a convalidação de que trata o artigo 3º da Lei Complementar n.º 160/2017²⁹.

Portanto, observados os requisitos legais acima, os incentivos de ICMS aprovados ou não aprovados (mas convalidados) no âmbito do CONFAZ serão considerados, para fins da legislação do IRPJ e da CSLL, como subvenções para investimento, sendo que no caso de incentivos de ICMS não aprovados pelo CONFAZ faz-se necessário o cumprimento, cumulativo, dos Requisitos Gerais e dos Requisitos Específicos.

4. EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O TEMA

Como já visto acima, antes do restabelecimento dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160/2017, em 08 de novembro de 2017, a Primeira Sessão de Julgamento do STJ já havia se manifestado, por ocasião do julgamento do EREsp n.º 1.517.492, no sentido de que os créditos presumidos outorgados pelos Estados não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme ementa abaixo reproduzida:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO

28. Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

29. Vide Lei Estadual n.º 5.170, de 14 de abril de 2020.

SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOPTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. (...)

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

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

(Relator Og Fernandes, destaques acrescentados ao original)

Embora haja a ressalva na decisão de que o incentivo tenha que ser concedido “respeitados os requisitos legais”, não há qualquer referência no acórdão a quais sejam tais requisitos. Ainda, a Corte Especial não fez qualquer menção sobre a natureza da subvenção concedida (custeio ou investimento), considerando inválida a tributação sob fundamento de mitigação do *Princípio Federativo*. No voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, vislumbra-se que o fundamento jurídico de sua decisão reside, basicamente, no referido princípio, eis que admitir a tributação das subvenções acarretaria a retirada, pela União, “*por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou*”.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ato contínuo, por ocasião de julgamento do STJ já sob a vigência dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar n.º 160/2017, o Ministro Mauro Campbell Marques, relator no Recurso Especial (“REsp”) n.º 1.605.245/RS, exerceu o juízo de retratação para reconhecer o direito de o contribuinte excluir os créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, corroborando com o decidido no EREsp 1.517.492/PR.

Contudo, condicionou a não tributação à estreita observância dos critérios previstos no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, como se pode ver do seguinte trecho:

(...), em juízo de retratação, e em razão de legislação superveniente que influencia no mérito da lide, reconsiderar em parte a decisão agravada para consignar que a aplicação do entendimento fixado no EREsp n.º 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 n.º 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.*

A decisão proferida em juízo de retratação, já com observância da Lei Complementar n.º 160/2017, é mais *restritiva* do que a anteriormente proferida no EREsp n.º 1.517.492, ao considerar como condição necessária a não tributação a qualificação do benefício como subvenção para investimento, nos termos exigidos pela legislação tributária. Esse parecia ser o desfecho dos litígios envolvendo a classificação dos incentivos fiscais, ou seja, comprovado que o benefício outorgado pelo Estado não foi distribuído para os sócios da empresa (mediante o cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014).

Ocorre que essa questão de contabilização sequer havia sido ventilada nos autos, uma vez que para a União a acusação estava inteiramente baseada no formato legal do incentivo concedido, sendo irrelevante a forma como reconhecido

contabilmente pela pessoa jurídica. A continuidade desses embates³⁰ levou o STJ, no mesmo REsp n.º 1.605.245/RS, a proferir nova decisão, que merece destaque:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO “SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO” OU “SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO” FRENTE AOS ERESP N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA. (...)

6. Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, “a”, da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como “subvenção para custeio”, “subvenção para investimento” ou “recomposição de custos” para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU

30. Trecho do Relatório do REsp n.º 1.605.245/RS “Às e-STJ fls. 3739/3743 houve nova interposição de agravo interno, desta vez pela CONTRIBUINTE, a fim de afastar as condições previstas nos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017, argumentando que «ao receber uma subvenção governamental (ex.: um benefício fiscal de ICMS), o contribuinte tem a FACULDADE (não a obrigação) de tratá-lo como subvenção para investimento ou como subvenção para custeio» e que «o julgamento do EREsp n.º 1.517.492, mesmo após a publicação da LC 160/17, não condicionou aquele entendimento ao tratamento dos créditos presumidos como subvenções para investimento». Afirma que trata as subvenções objeto do presente processo como «subvenções para custeio» e, mesmo assim, pretende fazer uso do que decidido nos EREsp. n. 1.517.492/PR, já que não pretende tratar os incentivos que recebeu como «subvenções para investimento». Seu argumento é que tais subvenções não configuram receita tributável, indiferente o tipo (custeio ou investimento)”.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como “subvenção para investimento” com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.

(destaques acrescentados)

Com efeito, caso prevaleça o entendimento de que a não tributação das subvenções independe da qualificação da subvenção como “investimento” ou “custeio/operação”, torna-se despicie da observância dos Requisitos Gerais do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 e dos Requisitos Específicos da Lei Complementar n.º 160/2017 (no caso de incentivos fiscais não aprovados pelo CONFAZ).

Por consequência, será permitido aos contribuintes recuperar o indébito tributário sem promover a recomposição das reservas de lucros, de que trata o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014. Esse ponto é passível de discussão, já que a exigência de registro em reserva de lucros (e sob à égide do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 em reserva de capital) não seria mero requisito legal, eis que a distribuição dos valores subvencionados para os sócios implicaria na própria desnaturação do instituto “subvenção” (que, conforme acima apontado, não decorre de um ato de liberalidade do Poder Público, mas sim por força de lei e em prol de um interesse público).

Uma vez que os precedentes do STJ não se submeteram ao regime dos recursos repetitivos, bem como as autoridades fiscais não estão vinculadas aos precedentes do STJ³¹, a discussão judicial se mostra uma alternativa viável para a recuperação dos valores indevidamente recolhidos à título de IRPJ e de CSLL, ao menos, para aquelas pessoas jurídicas incapazes de reconstituir as suas reservas de lucros.

31. Embora os juízes e tribunais devam observar o EREsp n.º 1.517.492/PR, por força do disposto no artigo 927, inciso V, do Código de Processo Civil.

5. DESDOBRAMENTOS

Com base na contextualização acima, passamos a analisar os recentes desdobramentos do tema, sem que, contudo, se pretenda esgotar cada um dos assuntos.

5.1 Solução de Consulta COSIT n.º 11/2020 – Vedação à Exigência de Outros Requisitos

A RFB, ao interpretar a Lei Complementar n.º 160/2017, notadamente o artigo 9º que veda “*a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo*”, proibiu a União de exigir requisitos adicionais aqueles dispostos no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 para os incentivos de ICMS, como, por exemplo, o teste da proibição à livre movimentação dos recursos subvencionados, estabelecido³² no § 7º do artigo 198 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017 (“Instrução Normativa RFB n.º 1.700/2017”):

Art. 198 (...) § 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, *inexistindo sincronia e vinculação* entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

O comando da mencionada Instrução Normativa encontra respaldo em Soluções de Consulta vigentes à época³³, segundo as quais não bastava a realização dos propósitos almejados, sendo necessário, também, a perfeita sincronia entre a percepção do benefício e a aplicação da subvenção, como se infere, por exemplo, da ementa abaixo:

32. Referido requisito também encontra respaldo no Parecer COSIT n.º 112/1978.

33. Na mesma linha, a RFB editou a Solução de Consulta SRRF10/Disit n.º 135, de 16 de agosto de 2012.