

A CONTABILIZAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS SETORIAIS: EVOLUÇÃO REGULATÓRIA E ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

*Mary Elbe Queiroz*¹

*Antonio Carlos de Souza Júnior*²

INTRODUÇÃO

Neste estudo abordaremos os aspectos regulatórios que envolvem a contabilização de incentivos fiscais setoriais,

1. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa e Doutora em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito Público (UFPE). Especialização em Direito Tributário: Universidade de Salamanca – Espanha e Universidade Austral – Argentina. Pós-graduação em Neurociência (PUC/RS). Pós-graduanda em Psicologia Positiva. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Presidente do Conselho de Notáveis do Instituto das Juristas Brasileiras – IJB. Membro Imortal da Academia Nacional de Ciências Econômicas e Políticas Sociais – ANE. Membro do Comitê Superior de Assuntos Jurídicos e Legislativos da FIESP (CONJUR). Consultora da Confederação Nacional do Comércio e Serviços – CNC. Líder do Comitê Vozes do Grupo Mulheres do Brasil – Recife-PE. Coordenadora do curso de pós-graduação do IBET em Pernambuco. Professora. Livros e artigos publicados e palestras no Brasil e exterior. Advogada sócia de Queiroz Advogados Associados.

2. Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro Fundador da Associação Brasileira de Direito Processual – ABDPro. Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo – ANNEP. Presidente da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/PE. Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados.

notadamente aqueles menos discutidos, por exemplo, isenções fiscais e reduções de ISSQN promovida pelos municípios, e os potenciais impactos na apuração dos tributos federais.

Para tanto, iremos tratar, ainda que sem pretensão de esgotamento da matéria, do conjunto de normas que orientam os procedimentos contábeis aplicáveis para identificação dos incentivos setoriais nas demonstrações elaboradas e divulgadas pelas pessoas jurídicas. Na oportunidade, daremos ênfase às modificações dos procedimentos e às práticas atualmente adotadas pelos órgãos reguladores.

Em seguida, iremos adentrar nos aspectos tributários que emergem da adoção dos procedimentos contábeis vigentes, especialmente os impactos na apuração dos tributos federais.

1. A CONTABILIZAÇÃO DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES DE TRIBUTOS

A análise da contabilização das isenções e redução de tributos setoriais deve ser iniciada com o estudo da NBC T 10.16, que regulou a questão por um considerável espaço de tempo. A norma contábil determinava que a subvenção recebida de forma a auxiliar o custeio da entidade deveria ser contabilizada como receita, isto é, compor o resultado. De modo diverso, a subvenção recebida como mecanismo para viabilizar empreendimento ou investimento deveria ser contabilizada no patrimônio líquido. A norma foi revogada pela Resolução CFC nº 1.026/2005, que instituiu um novo regramento técnico.

O novo regramento (NBC T 19.4 – Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais) definia o incentivo fiscal como: “*renúncia total ou parcial de receita fiscal do governo em favor de entidades públicas ou privadas com objetivo de geração de benefícios sociais e econômicos, sendo: I - Isenção tributária - desobrigação legal de pagamento de tributo; II - Redução tributária - desobrigação legal de pagamento parcial de tributo*”. Segundo a norma técnica, os

incentivos são reconhecidos e registrados em contas específicas de receita e devem constar nos resultados das empresas incentivadas. A norma acabou sendo revogada pela Resolução CFC nº 1.143/2008.

A revogação teve como motivação a adoção, pela contabilidade brasileira dos padrões internacionais do IFRS (Lei nº 11.638/2007), e ingresso do Conselho Federal de Contabilidade no Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Com isso, a norma técnica aplicável passou a ser o padrão detalhado na IAS 20 do IASB, integrada no ordenamento brasileiro pela Pronunciamento CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais. O pronunciamento também tratou expressamente da isenção como modalidade de assistência governamental que deve ser registrada contabilmente pela entidade.

Da mesma forma, a NBC TG – Subvenção e Assistências Governamentais, atualmente em vigor, já foi revisada em duas oportunidades e conta com a sigla adicional (R2). O primeiro aspecto que deve ser retratado na norma técnica consiste no alcance da expressão assistência governamental. O próprio regramento excetua do conceito:

2. Esta Norma não trata: (...)

(b) da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício **quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental.** Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.;

3. Os seguintes termos são usados nesta Norma com as definições descritas a seguir:

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

que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

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.

A norma técnica é clara no sentido de que a isenção tributária pode e deve ser caracterizada como uma forma de assistência governamental. Contudo, ao excetuar o espectro de aplicabilidade isenções temporárias (item 2.b), a norma deixou uma lacuna sobre o critério para classificar uma isenção tributária como subvenção governamental e, consequentemente, à submissão aos padrões contábeis definidos no A NBC TG – Subvenção e Assistências Governamentais (R2).

A questão foi tratada na Interpretação Técnica – Assistência Governamental sem relação específica com as atividades operacionais, parte integrante da própria norma técnica:

Questão 1. Em alguns países, a assistência governamental a entidades pode estar concentrada no estímulo ou no apoio de longo prazo a entidades de negócio em determinadas regiões ou setores industriais. As condições para receber essa assistência podem não estar especificamente relacionadas às atividades operacionais da entidade. Exemplos dessa assistência são transferências de recursos pelos governos a entidades que:

- (a) operam em um setor específico;
- (b) continuam operando em setores recentemente privatizados; ou
- (c) começam ou continuam a conduzir seus negócios em áreas subdesenvolvidas.

2. A questão é sobre se essa assistência governamental é uma subvenção governamental dentro do alcance desta Norma e, portanto, se deve ser contabilizada de acordo com ele.

Consenso

3. A assistência governamental a entidades atende à definição de subvenções governamentais desta Norma, mesmo se não

houver condições relacionadas especificamente às atividades operacionais da entidade além do requisito para operar em determinadas regiões ou determinados setores industriais. Essas subvenções não devem, portanto, ser creditadas diretamente no patrimônio líquido.

Bases para conclusões 4. O item 3 da NBC TG 07 define subvenção governamental como assistência pelo governo na forma de transferência de recursos a uma entidade em troca do cumprimento, passado ou futuro, de determinadas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. O requisito geral de operar em determinadas regiões ou setores industriais para ter direito à assistência governamental constitui essa condição, de acordo com o citado item 3. Portanto, essa assistência se enquadra na definição de subvenções governamentais e os requisitos da Norma se aplicam, especialmente os itens 12 e 20 que tratam da época de reconhecimento como receita.

No Brasil, as isenções fiscais, especialmente aquelas direcionadas aos tributos incidentes na cadeia de consumo (ICMS, ISS, entre outros), podem ser condicionais e por prazo certo, como nos casos em que o benefício é destinado a um investimento específico, ou poderão ser gerais e sem prazo certo, mas destinadas a determinado setor ou incentivo para atração de empresas para determinada região (Estados, Municípios ou até mesmo setores específicos do próprio município). Igualmente, podemos vislumbrar o mesmo tipo de incentivo em situações em que o contribuinte é beneficiado por uma redução de alíquota.

Daí a relevância em se estabelecer qual o incentivo que deve ser contabilmente qualificado como uma assistência governamental. Inclusive, para os usuários da contabilidade a explicitação de um benefício fiscal setorial pode ser uma vital informação sobre o resultado da entidade, podendo, caso não seja contabilizada nos moldes da norma técnica em debate, mascarar o resultado operacional de determinada companhia.

No aspecto contábil e societário, a identificação de uma subvenção governamental pode ensejar a constituição de uma reserva de incentivo fiscal, definida pela assembleia

de acionista, conforme previsão do art. 195-A da Lei nº 6.404/1976³. A aludida reserva impactará diretamente a distribuição dos dividendos.

Tomando alguns critérios oferecidos pela Interpretação Técnica – Assistência Governamental, podemos elencar alguns incentivos que estão no raio de alcance da norma contábil: (i) isenção ou redução de alíquota do ICMS a determinado setor da atividade econômica (exemplo: ICMS sobre transporte) quando outro Estado da Federação promover a tributação; (ii) Isenção ou redução de alíquota de ISS quando outro Município promover a tributação.

Saliente-se que a legislação tributária, em diversas oportunidades, oferece elementos para a configuração de uma isenção ou redução como subvenção governamental. Exemplificativamente, selecionamos duas recentes leis:

Lei Complementar nº 160/2017

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:

§ 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.

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.

3. Art. 195-A. A assembléa 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).

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Lei Complementar nº 157/2016

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

Com isso, a qualificação do incentivo (isenção ou redução de alíquota) como uma subvenção governamental exigirá a adoção dos procedimentos contábeis exigidos na NBC TG – Subvenção e Assistências Governamentais (R2), especialmente o item 12 (*Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido*).

Para ilustrar, iremos utilizar como exemplo dois incentivos fiscais distintos. O primeiro consiste na isenção do ICMS no transporte de mercadorias, concedido pelo Estado de Pernambuco por meio do Decreto nº 44.650/2017 (art. 59, inciso III, alínea a)⁴. A isenção assume a qualificação setorial. Sendo

4. ESTADO DE PERNAMBUCO. Decreto nº 44.650/2017 (Regulamento do ICMS). Art. 59. Relativamente à prestação de serviço de transporte, são isentas do imposto: (...) III - até 31 de março de 2021, a prestação interna de serviço de transporte, nas modalidades a seguir especificadas (Convênios ICMS 4/2004 e 35/2006): a) transporte rodoviário de carga, cujo tomador do serviço seja contribuinte do ICMS;

assim, por expressa disposição da norma contábil, a subvenção governamental deveria ser contabilizada nos termos da NBC TG – Subvenção e Assistências Governamentais (R2).

O segundo exemplo consiste na redução do ISS (alíquota de 5% para 2%) para empresas de tecnologia situadas no denominado Porto Digital, concedida pelo Município do Recife por meio da Lei nº 17.244/2006⁵. Trata-se de nítido incentivo setorial concedido mediante condições estabelecidas na legislação e aferidas por ato de autoridade administrativa. Igualmente, por expressa disposição da norma contábil, a subvenção governamental deveria ser contabilizada da seguinte forma: *reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática*.

2. REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DAS ISENÇÕES E REDUÇÕES SETORIAIS

A concessão de uma isenção ou redução setorial como, por exemplo, uma redução da alíquota de ISS para determinados setores, introduz no ordenamento um elemento redutor do *quantum* a ser recolhido pelo contribuinte subsidiado ou subvencionado.

5. MUNICÍPIO DO RECIFE. Lei nº 17.244/2006. Art. 1º Fica instituído o programa de incentivo ao Porto Digital mediante a concessão de benefícios fiscais aos estabelecimentos, contribuintes do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, situados no âmbito de Revitalização da Zona Especial do Patrimônio Histórico Cultural 09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife (Zona Primária); no quadrilátero do Bairro de Santo Amaro (Zona Secundária 1); e na Avenida Guararapes e adjacências (Zona Secundária 2), que exerçam as seguintes atividades: (...) Art. 2º Fica constituído o Comitê Municipal de Apoio ao Porto Digital, ao qual caberá, juntamente com a Secretaria de Finanças, a implementação e acompanhamento do programa instituído nesta Lei, conforme disposto em Regulamento. (...) Art. 5º-B O ato de concessão será cancelado, sem prejuízo das penalidades legais e da cobrança da diferença entre o valor devido e o pago a menor em face da aplicação indevida da alíquota reduzida, nas seguintes hipóteses (...) Art. 8º A alíquota incidente nas atividades previstas no art. 1º desta Lei, incidente na prestação de serviços dos contribuintes participantes do programa de incentivo ao Porto Digital, será de 2% (dois por cento).

Como visto, o benefício fiscal, quando enquadrado como uma subvenção governamental, representa uma diminuição do “custo ou despesa”, impactando no resultado da atividade e, conseqüentemente, na apuração do resultado fiscal ou pode ser reconhecida como uma receita, a qual será confrontada com o valor do tributo que seria devido se não existisse o benefício fiscal.

Juridicamente o reconhecimento deve seguir o disposto no pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 07 (R1), aprovado pela Resolução CVM nº 646/2010 e introduzida na legislação societária por força do art. 177, §§3º e 5º, da Lei nº 6.404/1976, com redação dada pela Lei nº 11.638/2007⁶, dispõe sobre a forma de reconhecimento da subvenção e/ou assistência governamental na escrituração contábil, inclusive reduções tributárias como é o caso dos incentivos setoriais tratados no item anterior.

Neste contexto, a concessão do incentivo fiscal acaba afetando, direta ou indiretamente, o resultado contábil, o qual é elemento ou base para a quantificação do lucro (fiscal) passível de tributação pela União (IRPJ e CSLL). Igualmente, o reconhecimento do incentivo como receita para confronto com a despesa (tributo) também tem possibilitado a discussão sobre a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS, especialmente considerando o entendimento da Receita Federal do Brasil, divulgado em diversas soluções de consulta com análise sobre a tributação do crédito presumido de ICMS⁷.

6. Lei nº 6.404/1976. Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.(...) § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (...) § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

7. SOLUÇÃO DE CONSULTA 4ª REGIÃO FISCAL Nº 8 DE 16/02/2012: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL EMENTA: SUBVENÇÃO PARA

Adicionalmente, a legislação do imposto sobre a renda confere um tratamento diferenciado para cada modalidade de incentivo fiscal. Quando o incentivo é caracterizado como uma subvenção para investimento, o tratamento fiscal é conferido pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014⁸. Por outro lado,

INVESTIMENTO. REDUÇÃO DE ICMS. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO E SINCROIA. DESCARACTERIZAÇÃO. O incentivo fiscal consistente em crédito presumido do ICMS previsto na Lei (Estadual - PE) nº 13.179, de 2006, a qual instituiu o Programa de Desenvolvimento da Indústria de Calçados, Bolsas, Cintos e Bolsas Esportivas do Estado de Pernambuco, não constitui subvenção para investimento, devendo, portanto, ser computado na determinação do lucro tributável, visto que não possui vinculação com a aplicação efetiva e específica dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, não sendo suficiente, para tanto, a geração de empregos diretos, exigida pela lei concessiva, como contrapartida da empresa incentivada para a obtenção do citado benefício fiscal. SOLUÇÃO DE CONSULTA 10ª REGIÃO FISCAL Nº 137 DE 22/08/2012. EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. RECEITA TRIBUTÁVEL. A receita correspondente ao crédito presumido do ICMS previsto no art. 631 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 1.980, de 2007, posteriormente alterado pelo Decreto nº 2.078, de 2011, tem a natureza de subvenção para custeio ou operação devendo, portanto, integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

8. 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: 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 subseqüentes. § 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

quando a subvenção governamental é tratada como custeio, a legislação tributária federal exige que o valor subvencionado seja integralmente tributado⁹.

A polêmica, todavia, reside na identificação dos critérios legais para a subvenção governamental ser enquadrada como para investimento. No caso do ICMS, a Lei Complementar nº 160/2017 alterou o citado art. 30 para estabelecer, peremptoriamente, que os incentivos são subvenções para investimento. Porém, o entendimento das autoridades fiscais continua sendo restritivo, conforme pode ser observado em solução de consulta recentemente editada¹⁰.

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. § 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.

9. Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018). Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei nº 8.036, de 1990, art. 29) : I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais; II - as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis; e III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do FGTS.

10. **Solução de Consulta COSIT nº 145/2020.** Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020. No mesmo sentido: **Solução de Consulta COSIT nº 99018/2020.** Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº

Ademais, para subvenção para investimento, a legislação impõe uma série de requisitos como: (i) constituição da reserva de incentivos fiscais; (ii) utilização restrita para absorção de prejuízos; (iii) proibição de distribuição como lucros em determinado período, entre outros.

O debate destacado acima também afeta diretamente os incentivos fiscais setoriais do próprio ICMS ou do ISS. Aliás, no caso do ISS, não existe qualquer distinção relevante capaz de afastar a aplicação do mesmo regime tributário ao já conferido aos créditos presumidos ou outros incentivos de ICMS.

A configuração restritiva e fiscalista da União em tributar os incentivos fiscais Estaduais e Municipais despertou um debate sobre possibilidade de limitação do exercício da competência tributária dos Estados e Municípios pela União, na hipótese em que a tributação do contribuinte (particular) pode potencial ou efetivamente mitigar o exercício da competência de outro ente político.

O caso paradigma foi a tributação do crédito presumido de ICMS, concedidos pelos Estados e Distrito Federal. A questão foi levada à Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492¹¹, em virtude da existência de divergência

12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. **Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4001/2021.** Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

11. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp 1.517.492**, Rel. para acórdão Ministra Regina Helena Costa. Primeira Seção. DJe 01/02/2018.

interpretativa entre a 1ª e a 2ª Turma sobre a possibilidade de tributação (IRPJ e CSLL) dos créditos fiscais (presumidos) concedidos a título de incentivo fiscal.

O entendimento firmado pela 1ª Turma era pela impossibilidade de inclusão de tais créditos na base de cálculo desses tributos, pois foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela unidade da federação, elemento que atrairia a limitação ao poder de tributar prevista do art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Já para a 2ª Turma, a concessão do crédito presumido possui o condão de diminuir custos e despesas, fato contábil aumentativo do lucro, tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

O relator do EResp nº 1.517.492 (Ministro Og Fernandes) proferiu voto no sentido de acompanhar o posicionamento da 2ª Turma, determinando a inclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em seguida, após pedido de vista, a Ministra Regina Helena Costa apresentou voto-vista, o qual foi acompanhado pela maioria da Seção e passou a ser o voto condutor do julgado.

Pois bem, um primeiro aspecto destacado no brilhante voto condutor do julgado é que o exercício de uma competência tributária, no caso analisado, a da União para a instituição e delimitação da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pode, em certas ocasiões, afetar ou mitigar o exercício da competência tributária dos Estados e Distrito Federal:

Tem-se, portanto, que a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante.

É esse crédito, em torno do qual gravitam tais aspectos, que se pretende ver incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com a devida vênia, ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

Com efeito, tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo (...)

Outrossim, remarque-se que a competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, é a Constituição da República. Tal sistemática torna-se especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal.

O aspecto é pertinente, pois, com a outorga de crédito presumido do ICMS, o ente (Estado) renuncia parte do seu poder de tributar ou, ao menos, o exerce delimitando base de tributação inferior com escopo de promover o desenvolvimento econômico, atraindo investimentos que não seriam viáveis sem o deslocamento da base tributária. Neste contexto, o exercício da competência pela União por meio da incidência do IRPJ e da CSLL, implica na transferência de aproximadamente 34% do benefício fiscal dado pelo Estado para os cofres de outro ente federativo, a União, elemento que pode até mesmo inviabilizar a política tributária desenvolvida pelo estado e, assim, interferir na sua política de desenvolvimento.

Um segundo aspecto atinente ao tema consiste na necessidade de se estabelecer um equilíbrio entre o exercício das competências tributárias de cada ente político. A medida, de fato, atende ao modelo federativo tratado na nossa Constituição Federal como cláusula pétreia, conforme, também, o citado voto:

No modelo federativo fiscal, a Constituição dita o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

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

A rigor, em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de

competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

De tal necessidade, segundo o precedente ora estudado, aflora uma limitação constitucional ao poder de tributar, ou seja, limitação ao exercício da competência tributária quando a instituição ou demarcação da base de cálculo de determinado tributo ocasionar, ainda que de modo indireto, um abalo no exercício pleno da competência de outro ente político. Destacamos mais um importante trecho do voto condutor nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492:

A concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia à 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.

No caso concreto, verifica-se, de fato, interferência na política fiscal adotada pelo Estado-membro mediante o exercício de competência federal.

Examinada a questão sob valores ético-constitucionais da Federação, limitadores do próprio exercício dessa competência, como também pelo princípio da subsidiariedade, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal, constata-se que a concorrência desses elementos, adiante sopesados, é capaz de inibir a pretensão de incidência tributária defendida pela União.

Com efeito, o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

Desse modo, 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.

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade (...)

Assim, o Superior Tribunal de Justiça, de modo acertado, entendeu que o exercício da competência federal para a inclusão (ainda que indireta) dos efeitos da concessão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, criou uma “competição indireta” com o estado, afetando a sua política de atração de investimentos por meio do exercício da sua competência (negativa), o que leva a invalidade da tributação do crédito instituída pela União.

O debate em questão foi levado ao Supremo Tribunal Federal. Contudo, ao analisar a repercussão geral da matéria, a Corte Suprema entendeu que a questão é eminentemente infraconstitucional e, por conseguinte, não será analisada sob a ótica constitucional: “*Recurso extraordinário. Tributário. Créditos presumidos de ICMS. Inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Natureza infraconstitucional da controvérsia. Ausência de repercussão geral*”.¹²

12. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 1.052.277 RG/SC (tema 957)**. Relator: Min Dias Tofoli. Dj: 19/08/2017. A questão também restou reconhecida pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça: AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS PRESUMIDO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DO CSLL. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. RE-RG 1.052.277/SC. TEMA 957/STF 1. o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.052.277 RG/SC, decidiu que não há repercussão geral na controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL tendo em vista sua natureza infraconstitucional (Tema 957).

2. Agravo interno não provido. (AgInt no RE nos EDcl no REsp 1605245/RS, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, CORTE ESPECIAL, julgado em 23/06/2020, DJe 26/06/2020)

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça se debruçou novamente sobre a questão. Dessa vez a provocação da Fazenda Nacional consistia em mitigar a aplicação do entendimento apenas para os casos de subvenção para investimento previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, com redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017. O resultado foi a ratificação do entendimento então formulado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, consoante julgado destacado a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSIBILIDADE. ERESP 1.517.492/PR. FATO SUPERVENIENTE. CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. IRRELEVÂNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

III. A Primeira Seção do STJ, no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe de 01/02/2018), firmou o entendimento no sentido de que não é possível a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, por representar interferência da União na política fiscal adotada por Estado-membro, configurando ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica.

IV. A superveniência da Lei Complementar 160/2017 - cujo art. 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014, qualificando o incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento - não tem o condão de alterar a conclusão, consagrada no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/02/2018), no sentido de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação ao princípio federativo. Nesse sentido: STJ, AgInt nos EREsp 1.462.237/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 21/03/2019; AgInt nos EREsp 1.607.005/PR, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 08/05/2019¹³.

13. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **AgInt no REsp 1813047/RS**, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA. DJe 17/03/2020.

Em síntese, o Superior Tribunal de Justiça, por meio de diversos julgamentos envolvendo incentivos fiscais de ICMS, definiu a seguinte *ratio decidendi*: (i) a competência tributária da União para dispor sobre a base de cálculo do imposto sobre a renda, conceito definido pelo Código Tributário Nacional, não pode albergar incentivos fiscais de outros entes políticos como, por exemplo, incentivos de ICMS mediante concessão de crédito presumido. (ii) A qualificação do benefício fiscal como custeio ou investimento não é determinante para a incidência do IRPJ e CSLL, motivo pelo qual a não incidência do IRPJ e da CSLL não é restrita aos casos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

As conclusões acima são automaticamente aplicáveis aos demais incentivos fiscais setoriais, os quais são qualificados como subvenções governamentais nos moldes da legislação contábil. Sendo assim, no aspecto fiscal, a receita de subvenção registrada em contrapartida da despesa com o tributo incentivado, apesar de constar no resultado contábil, não poderão compor o resultado fiscal, motivo pelo qual deve ser excluída da apuração do lucro real (e-LALUR).

E mais, é importante destacar que não há na legislação fiscal nenhuma disposição legal no sentido de determinar a adição da despesa com tributo escriturada em contrapartida à receita de subvenção. Até porque, qualquer disposição no mesmo sentido seria o equivalente a tributar o incentivo fiscal, situação que já foi devidamente afastada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

CONCLUSÃO

A questão posta no presente trabalho é relevante, pois os critérios definidos pelo regramento contábil para classificar o incentivo como uma subvenção governamental podem diferir dos critérios fiscais para qualificação do incentivo como uma subvenção para investimento. Havendo uma disparidade (contábil x fiscal) nos critérios de reconhecimento

dos incentivos, especialmente a classificação como subvenção para investimento, poderá ensejar em um conflito fiscal ou indevida tributação do incentivo setorial concedido pelo ente tributante municipal ou estadual.

No prisma contábil, a instalação em determinado espaço/região para desenvolvimento de uma atividade econômica é condição suficiente para o enquadramento de um incentivo como uma subvenção governamental, pois o funcionamento na região deve ser qualificado como a própria condição governamental para o gozo do incentivo.

Diversamente, sob o aspecto fiscal, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 restringe a qualificação “subvenção para investimentos” aos incentivos concedidos para implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, o que poderá retirar do alcance diversas situações abarcadas pelo regramento contábil.

A restrição fiscal, no entanto, criada para permitir a tributação dos incentivos concedidos por Estados, Municípios e Distrito Federal, não pode ser acolhida por ser equivocada e, por isto mesmo, vem sendo corretamente afastada pelo Superior Tribunal de Justiça em casos envolvendo crédito presumido de ICMS, sendo a fundamentação desenvolvida naqueles precedentes perfeitamente aplicável aos demais incentivos setoriais, inclusive aos incentivos fiscais do ISSQN concedidos pelos Municípios.

