

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE DIREITO**

LORENZO MAROCCO DIEHL

**A TRIBUTAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS):
A Ilegalidade da incidência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e
da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

Porto Alegre, Rio Grande do Sul - Brasil

2021

LORENZO MAROCCO DIEHL

**A TRIBUTAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS):
A Ilegalidade da incidência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e
da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, pelo Curso de Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Orientador(a): Prof. Dr. Ederson Garin Porto

Porto Alegre, Rio Grande do Sul - Brasil

2021

Aos meus nobres familiares, amigos, colegas e professores que estiveram ao meu lado durante esta longa e incrível jornada acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, ao grande orientador, professor e amigo, Dr. Ederson Garin Porto, por todo apoio e orientação durante o desenvolvimento deste Trabalho de Conclusão de Curso, desde o momento do aceite ao meu pedido para que ele me orientasse nesta empreitada, até os ajustes finais do trabalho. Suas orientações foram essenciais para o desenvolvimento desta monografia.

Também agradeço a todos os professores desta nobre instituição de ensino, especialmente aos Profs. Wilson, Manoel Neubarth Trindade, e Guilherme Azevedo. Obrigado por todos os ensinamentos e direções acerca do desenvolvimento deste TCC.

Ainda em tempo, agradeço a todos os membros da minha família que estiveram presentes, não só durante minha trajetória acadêmica, mas também na elaboração e conclusão do presente Trabalho, que se demonstrou um grande e necessário desafio.

Por fim, agradeço aos meus maiores ídolos, Rafael e Christiane, por sempre fazerem de tudo para me oportunizar a chegada deste grande momento e nunca terem deixado de me apoiar em minhas decisões. Obrigado, pai e mãe.

O que dá verdadeiro sentido ao encontro é a busca, e é preciso andar muito para se alcançar o que está perto.

JOSÉ SARAMAGO

RESUMO

A (i)legalidade da tributação dos incentivos fiscais de ICMS pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – foco de estudo da presente monografia - é tema amplamente debatido nas esferas jurídicas nacionais. Para o legislador, essa tributação decorre de uma prévia definição acerca dos incentivos fiscais, isto é, caso os incentivos fiscais de ICMS cumpram os requisitos para serem classificados como subvenção de investimento, não serão sujeitos à tributação por meio do IRPJ e da CSLL. No entanto, tal previsão não explora diversos outros fatores que deveriam ser atentados pelo legislador para definir se tais incentivos poderiam compor as bases de cálculo dos tributos em questão, como por exemplo: o conceito de renda para o constituinte e a observância do pacto federativo. Diante disso, o presente trabalho de conclusão busca analisar e expor os motivos pelos quais os incentivos fiscais de ICMS não podem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo que, caso contrário, configurar-se-ia uma clara ilegalidade. Além disso, demonstraremos razões pela qual a Lei Complementar nº 160/17, que foi editada para pacificar os conflitos sobre os benefícios fiscais inválidos, não deve ser aplicada nos julgamentos sobre o tema em tela. Logo, para realizar o estudo mencionado, será feita uma análise da legislação brasileira, jurisprudencial e, por óbvio, delinearemos acerca do que a mais recente doutrina entende sobre o tema trazido à baila. A partir do supra referido, constatou-se a clara afronta que a tributação dos incentivos fiscais de ICMS, mediante IRPJ e CSLL, ocasiona ao conceito constitucional de renda e ao pacto federativo estabelecido entre União e Estados, no entanto, também entendemos que a matéria abordada aqui está longe de ser esgotada nas vias judiciais e administrativas, por se tratar de tema atual e de bases sólidas de argumentação tanto para o lado do contribuinte (defendido nesse trabalho de conclusão), quanto para o lado da Fazenda Nacional.

Palavras-chave: CSLL; ICMS; incentivos fiscais; IRPJ; Lei Complementar nº 160/17; pacto federativo; renda; subvenções de investimento;

ABSTRACT

The (i)legality of the taxation of ICMS tax incentives by the IRPJ and the CSLL - the focus of study of this monograph - is a widely debated topic in the national legal spheres. For the legislator, this taxation results from a previous definition of tax incentives, that is, if the ICMS tax incentives meet the requirements to be classified as an investment subsidy, they will not be subject to taxation by the IRPJ and CSLL. However, this provision does not explore several other factors that should be considered by the legislator in order to define whether such incentives could compose the tax bases of the taxes in question, such as: the concept of income for the constituent and the observance of the federative pact. Therefore, this conclusion paper seeks to analyze and explain the reasons why the ICMS tax incentives cannot be included in the calculation basis of the IRPJ and CSLL. Furthermore, we will demonstrate reasons why Complementary Law No. 160/17, which has been edited to pacify the conflicts over invalid tax benefits, should not be applied in judgments on the subject at hand. Therefore, in order to carry out the mentioned study, an analysis of the Brazilian legislation, case law and, of course, outline about what the most recent doctrine understands about the subject brought up will be made. From the aforementioned, the clear affront that the taxation of ICMS tax incentives, through IRPJ and CSLL, causes to the constitutional concept of income and to the federative pact established between the Union and the States was verified. However, we also understand that the matter debated here is far from being exhausted in judicial and administrative proceedings, as it is a current issue with solid argumentation bases both for the taxpayer (defended in this conclusion work) and for the National Treasury.

Key-words: CSLL; ICMS; incentivos fiscais; IRPJ; Lei Complementar n° 160/17; pacto federativo; renda; subvenções de investimento;

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre a Comercialização de Mercadorias e Serviços
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
NBR	Normas Brasileiras de Regulação
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 ABORDAGEM PRELIMINAR DOS TRIBUTOS EM DISCUSSÃO	12
2.1 Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	12
2.1.1 O Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica na legislação brasileira.....	13
2.1.1.1 A base de cálculo	15
2.1.2 A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na legislação brasileira	17
2.1.2.1 A base de cálculo	18
2.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	18
3 OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS	20
3.1 Extrafiscalidade	20
3.2 A definição do que são os incentivos fiscais	21
3.3 Isenções	23
3.4 Crédito Presumido	25
3.5 Diferimento	27
3.6 Redução de base de cálculo	28
4 SUBVENÇÕES	29
4.1 Subvenções de custeio	31
4.2 Subvenções para investimento	32
4.2.1 As subvenções de investimento e os incentivos fiscais de ICMS.....	34
4.3 O advento da Lei Complementar nº 160/2017	35
4.4 A problemática da Lei Complementar nº 160/2017 e os novos desdobramentos para discussão	37
5 A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS	39
5.1 Pacto Federativo	39
5.2 A definição da base de cálculo tributável pelo IRPJ e pela CSLL	41
5.2.1 O conceito de renda para o constituinte	42
5.3 A não aplicação da Lei Complementar nº 160/17	45
5.3.1 O posicionamento da Receita Federal através de Soluções de Consulta	48
5.4 Posicionamento dos Tribunais Federais e Superiores	50
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59

REFERÊNCIAS.....61

1 INTRODUÇÃO

A discussão acerca da base de cálculo dos tributos instituídos na legislação brasileira é tema recorrente de debate no Direito Tributário, rendendo diversos embates entre contribuinte x ente federativo, tanto nos tribunais administrativos quanto nos jurídicos.

Uma das razões de haver tantas discussões tributárias em nosso país se dá pelo fato de que, como demonstra o recente estudo realizado pelo IBPT¹ (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), nós brasileiros temos que trabalhar, em média, 151 dias para pagar os impostos devidos aos entes federativos e outros. Ou seja, há uma significativa oneração ao contribuinte na legislação brasileira, que dispõe de diversas lacunas que ensejam interessantes linhas de argumentação nessas discussões, tanto a favor do contribuinte, quanto a favor dos entes federativos.

Diante disso, um dos temas polêmicos em voga no Direito Tributário é o que diz respeito à inclusão dos incentivos fiscais de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços) na base de cálculo do IRPJ (Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

As legislações que abarcam os tributos mencionados são de complexo entendimento e, muitas vezes, carecem de clareza acerca das corretas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, possibilitando assim, interpretações divergentes dos contribuintes e do Fisco sobre o efetivo teor dos dispositivos legais.

Aliás, essa é uma discussão travada nos diversos tribunais brasileiros e, principalmente no Superior Tribunal de Justiça – que, em 10 de maio de 2019, teve o trânsito em julgado do REsp 1.517.492/PR, julgando como ilegal a incidência dos tributos mencionados sobre os créditos presumidos de ICMS, em sede de recurso repetitivo, isto é, apenas este incentivo fiscal em si foi julgado no caso em apreço, mas e os demais? Devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL?

Diante disso, o objetivo do presente estudo é trazer à tona os motivos pelos quais entendo ser ilegal a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS, posto que esta incidência é recorrente nas empresas que optam por

¹ BRASILEIRO trabalha 150 dias só para pagar tributos em 2020. In: ISTOÉ DINHEIRO. São Paulo, 13 outubro de 2020. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/brasileiro-trabalha-150-dias-so-para-pagar-tributos-em-2020/>. Acesso em: 20 out. 2021.

estabelecerem matrizes/filiais no Brasil, o que julgo ser um viés negativo para o empreendedorismo em território nacional, já que o que era para ser um incentivo para as empresas, acaba sendo algo oneroso.

Ressaltada a importância do tema para o presente e futuro fiscal do país, será destacado aqui quais são os principais incentivos fiscais que os Estados concedem às empresas, bem como a razão pela qual esses benefícios são dispostos. Mas, para que haja esse entendimento, imperioso é iniciar com uma breve conceitualização dos principais aspectos tributos abordados no presente trabalho.

Ao final, após compreendidos os conceitos necessários e termos colacionado as legislações que abordam o tema, passaremos a assentar os principais aspectos que justificam a ilegalidade aqui alegada, como a não observância do conceito constitucional de renda, quebra do pacto federativo e as razões para a não aplicação da recente Lei Complementar nº 160/17. Após isso, teceremos uma análise jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores.

Portanto, a presente pesquisa será feita de maneira qualitativa, buscando clarificar o entendimento adotado pelas empresas contribuintes (ilegalidade da incidência) sobre o tema em tela, que segue distante de ter uma pacificação nos tribunais brasileiros. Para alcançarmos os resultados pretendidos, será realizada pesquisa doutrinária, além de análise legal e jurisprudencial acerca da ilegalidade da incidência dos incentivos fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2 ABORDAGEM PRELIMINAR DOS TRIBUTOS EM DISCUSSÃO

2.1 Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Para tratarmos da ilegalidade da incidência de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, faz-se necessário realizar uma sucinta, porém imprescindível caracterização dos tributos que estão sendo abordados na tese em questão, quais sejam: o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Ademais, vale destacar que existem três diferentes formas de apuração do IRPJ e CSLL pelas pessoas jurídicas, são elas: Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado (este último não será abordado). É claro que ambas as formas citadas apresentam seus prós e contras, um exemplo disso é que, quando uma empresa está em prejuízo e opta pela apuração via Lucro Real, a mesma fica dispensada do recolhimento de IRPJ e CSLL, visto que não há lucro para ser tributado, sendo assim nota-se uma certa vantagem nessa maneira de apuração.

Aliás, sobre o Lucro Real, podemos destacar que, como bem demonstra o nome, se trata do único regime que de fato demonstra o real acréscimo patrimonial que a pessoa jurídica teve², razão pela qual será o regime em que focaremos no presente trabalho.

Ainda, podemos citar uma desvantagem da apuração via Lucro Presumido, por exemplo: imagina-se que a empresa X opta pelo Lucro Presumido, ficando definida uma margem pré-fixada, no entanto essa empresa, no momento da apuração, conclui que obteve um lucro menor do que o pré-fixado, ou seja, terá que pagar tributos a mais do que pagaria caso optasse pelo Lucro Real.

Contudo, o mesmo vale se pensarmos no caminho inverso, isto é, a empresa X, optante pelo Lucro Presumido, registra um lucro maior do que a margem pré-fixada, acarretando assim em um pagamento de tributos menor do que seria caso tivesse optado pelo Lucro Real.

² WIERZCHOWSKI, Mozart Bielecki. **O conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2018. p. 171.

Portanto, entendo que os dois regimes de apuração salientados apresentam suas vantagens e desvantagens, cabendo aos responsáveis pela empresa, pensar no caminho mais correto a se tomar no momento de escolher qual o regime de apuração mais vantajoso para a real situação da pessoa jurídica.

Nesta senda, iniciaremos o presente trabalho tratando do IRPJ, que foi instituído no Brasil pela primeira vez em 1922, com a publicação da Lei nº 4.625/22³.

2.1.1 O Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica na legislação brasileira

O Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é conceituado como um tributo que incide sobre o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos tributáveis das pessoas jurídicas⁴ – que, como percebe-se pelo título deste trabalho, entendo não ser possível enquadrar os incentivos fiscais de ICMS dentro dessa base de cálculo. Ademais, conforme será mais detalhadamente abordado, não são todos e quaisquer acréscimos patrimoniais que devem ser abrangidos como fato gerador do IRPJ.

Diante disso, importante aprofundar o conceito constitucional de renda, que tem sido traduzido pela jurisprudência como acréscimo patrimonial. A propósito, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de fazê-lo no RE n. 188.684-6/SP, de Relatoria do Min. Moreira Alves, conforme transcrição de excerto da sua respectiva ementa:

IMPOSTO DE RENDA [...] Saber se indenização é, ou não, renda, para o efeito do artigo 153, III, da Constituição, é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitamente não o seja.” (STF, 1ª T., RE 188.684-6/SP, Min. Moreira Alves, abril/02).

Aliás, recentemente o Supremo Tribunal Federal abordou, no julgamento dos

³ PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas no Brasil: Origens, Justificativas e Métodos de Integração. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 283-307. 2º semestre de 2020.

⁴ COSTA, Celso. COLUCCI, Fernando. IRPJ: Entenda o que é, como funciona e como é calculado. In: JOTA. Porto Alegre, 13 mai. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/irpj-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-e-calculado-13052021>. Acesso em: 20 out. 2021.

Temas 808⁵ e 962⁶, a temática do conceito constitucional de renda, trazendo novamente a argumentação favorável ao contribuinte, isto é, definindo que a renda deve necessariamente representar um acréscimo patrimonial.

No caso do Tema 808, embora tenha sido discutida a incidência ou não do Imposto de Renda sobre a parcela de juros moratórios decorrentes de atraso no pagamento das remunerações advindas do exercício de emprego, cargos e funções⁷, o Ministro Dias Toffoli, relator do julgamento em questão, definiu que o imposto de renda não poderá incidir sobre verbas que não representem acréscimo patrimonial, utilizando a mesma argumentação trazida no presente trabalho.

Ainda, no julgamento do Tema 962, o Ministro Dias Toffoli, relator do caso, manteve seu entendimento e destacou:

Nos termos do art. 153, III, da Constituição, compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR). A doutrina especializada e a jurisprudência da Corte, no que tange à interpretação do dispositivo, têm firme orientação de que a materialidade do tributo está relacionada à existência de acréscimo patrimonial, aspecto ligado às ideias de renda e de proventos de qualquer natureza, bem como ao princípio da capacidade contributiva. Por exemplo, Andrei Pitten Velloso leciona que “tanto a renda quanto os proventos pressupõem, necessariamente, a existência de acréscimo patrimonial”. Para Roque Antonio Carrazza, “de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva”. Por sua vez, Leandro Paulsen ensina, à luz do texto constitucional, que “a renda é acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou”.

Portanto, a análise que deve ser feita para prosseguir no debate se os incentivos fiscais de ICMS devem compor a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é no sentido de identificar a natureza jurídica dos referidos benefícios.

⁵ O objeto do tema 808 do STF foi a inconstitucionalidade da incidência de imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função.

⁶ O objeto do tema 962 do STF foi a inconstitucionalidade da incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito.

⁷ CORREIA DE MELO, Pedro Becker Calheiros. DIDONÉ, Everton Leite. Não incidência de IR sobre juros de mora; Vitória dos contribuintes. In: MIGALHAS. 09 jun. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/346796/nao-incidencia-de-ir-sobre-juros-de-mora-vitoria-dos-contribuintes>. 20 out. 2021.

No mais, observa-se que, apesar de o texto constitucional não propor uma conceitualização expressa do que é a renda e, além disso, apresentar diversas vezes o vocábulo renda⁸, pela via oblíqua, delimita-o, permitindo que se defina que renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas de forma a atender o princípio da capacidade contributiva, conforme exposto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal:

Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A competência para a instituição deste imposto está expressa no artigo 153, III, da Constituição Federal⁹, entretanto a sua definição de fato gerador está prevista nos artigos 43, I e II e 44 do nosso Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - De renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - De proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) [...]

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Logo, a conclusão que se tira da leitura destes dispositivos é a de que o IRPJ poderá ter em sua base de cálculo apenas os efetivos acréscimos patrimoniais produzidos pela pessoa jurídica – definição essa que nos importa para o desenvolvimento da tese proposta neste trabalho.

2.1.1.1 A base de cálculo

Como já mencionado anteriormente, o art. 44 do CTN dispõe, de forma expressa, a base de cálculo do IRPJ como sendo ela “o montante, real, arbitrado ou

⁸ WIERZCHOWSKI, Mozart Bielecki. **O conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2018. p. 162

⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza;

presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Neste caso, como se trata de pessoas jurídicas, podemos destacar que esta disposição do artigo se aplica às pessoas jurídicas brasileiras ou a ela equiparadas¹⁰.

Ademais, conforme expõe o § 1º, do art. 210 do Decreto nº 9.580/2018, também compõem a base de cálculo “todos os ganhos e os rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada [...]”.

No entanto, imprescindível é realizar a leitura de tais dispositivos em conjunto com o que dispõe a nossa Constituição Federal, o CTN e a jurisprudência das Cortes Superiores. Isto porque, em muitas ocasiões, o Fisco Federal procura enquadrar uma série de ingressos financeiros da pessoa jurídica como base de cálculo do IRPJ que, todavia, não se enquadram no conceito constitucional de renda.

Além disso, fundamental é abordar as alíquotas aplicadas ao IRPJ, pois quando postas em prática, nota-se o impacto financeiro que esta tributação indevida causa às pessoas jurídicas beneficiadas com os incentivos fiscais de ICMS. A Lei nº 9.430/96, no § 1º, art. 2º¹¹, dispôs a alíquota de 15% para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do Lucro Real, que ainda pode sofrer o acréscimo de mais 10%, nos termos do §2º¹². Logo, nota-se aqui a implicação que a tributação indevida dos incentivos fiscais de ICMS pode gerar, posto que poderá a pessoa jurídica ficar obrigada a pagar 25% de IRPJ sobre incentivos estaduais, ou seja, sobre uma receita que o estado está renunciando.

Ademais, devemos considerar que esta porcentagem fica ainda maior por conta da alíquota prevista para a CSLL, que é de 9% para as pessoas jurídicas em geral, segundo a Lei nº 7.689/88¹³. Portanto, os tributos devidos pela pessoa jurídica

¹⁰ COSTA, Celso. COLUCCI, Fernando. IRPJ: Entenda o que é, como funciona e como é calculado. In: JOTA. Porto Alegre, 13 mai. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/irpj-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-e-calculado-13052021>. Acesso em: 20 out. 2021.

¹¹ Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

¹² § 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

¹³ Art. 3º A alíquota da contribuição é de:

detentora de incentivo fiscal de ICMS concedido pelo estado poderá chegar à alíquota relevantemente alta, onerando o contribuinte em uma situação em que ele deveria estar sendo beneficiado pela concessão de incentivos fiscais.

2.1.2 A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na legislação brasileira

A natureza jurídica deste tributo, por óbvio, difere da do IRPJ, visto que a CSLL se trata de uma Contribuição Social, ou seja, tem uma finalidade específica e por conta disso o Governo Federal não pode destinar livremente a sua arrecadação, ao contrário dos impostos. No entanto, conforme o artigo 57, da Lei nº 8.981/95¹⁴, a CSLL atende às mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ, ou seja, mesmo sendo estes diferentes tributos, são de certa forma semelhantes perante a legislação vigente.

Inicialmente, as contribuições sociais estão previstas em nossa Carta Magna, no artigo 149¹⁵, no entanto foi a Lei nº 7.689/88 que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que nada mais é do que uma contribuição destinada à seguridade social que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, isto é, todas as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil têm de pagar essa contribuição, que será destinada exclusivamente à seguridade social.

Aliás, quanto à sua constitucionalidade, em 1992 o STF julgou como constitucional a instituição da CSLL no ordenamento jurídico brasileiro, decidindo apenas ser inconstitucional o disposto no art. 8º da Lei nº 7.689/88¹⁶. Tal posicionamento ainda foi referendado pelo STF em posterior julgamento da ADI nº 15/DF¹⁷.

Outrossim, o artigo 195 da Constituição Federal traz de maneira expressa que o lucro será tributado em forma de contribuição social destinada especificamente para o financiamento da seguridade social, vide:

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

¹⁴ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei

¹⁵ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹⁶ RE 138.284/CE. Supremo Tribunal Federal.

¹⁷ ADI nº 15/DF. Supremo Tribunal Federal.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...] c) o lucro.

Portanto, claro é o conceito da CSLL na legislação brasileira, que, ainda, definiu a sua base de cálculo.

2.1.2.1 A base de cálculo

Como dito anteriormente, a CSLL incidirá sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, isto é, como expõe o artigo 2º, da Lei nº 7.689/88, “sobre o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”.

Percebe-se a semelhança entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ, posto que ambos os tributos têm como base de cálculo o lucro líquido do exercício. Apesar disso, temos diferenças significativas acerca dos dois tributos, por exemplo: no julgamento do acórdão nº 1301-002.221, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu que o art. 47, da Lei nº 4.506/64, não deverá ser aplicado à CSLL, definindo assim que as disposições que tratam da limitação de deduções do IRPJ não são aplicáveis ao regime da CSLL.

Portanto, tem-se aqui um exemplo de que, mesmo que os dois tributos em tela sejam semelhantes em alguns aspectos, devemos atentar para as diferenças presentes entre eles, pois apesar do que dispõe o art. 57, da Lei nº 8.981/95, o IRPJ e a CSLL continuam sendo tributos distintos e por isso o legislador preocupou-se em manter normas diferentes para o tratamento de suas bases de cálculo e alíquotas.

Além disso, como já ressaltado no tópico 2.1.1.1, a alíquota aplicada à CSLL é de 9% e, somada à alíquota do IRPJ, torna-se uma porcentagem relevante a ser tributada, impactando negativamente as pessoas jurídicas contribuintes.

2.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pode ser considerado um dos principais tributos do ordenamento jurídico atual. Prova disso

são os recentes dados que podemos obter através do Impostômetro¹⁸, que, de forma precisa, demonstra que no ano de 2020 o estado de São Paulo arrecadou, em ICMS, mais de R\$ 394 bilhões, sendo assim, fica clara a relevância arrecadatória que este imposto tem para o país.

Além disso, o ICMS encontra-se no âmago de diversas discussões tributárias jurídicas e administrativas. Um exemplo disso é o recente julgamento do Tema 69 do STF, que, por mais que se trate de uma tese que centre sua discussão na base de cálculo do PIS e da COFINS, nota-se que também há o envolvimento do ICMS, haja vista que a tese trata sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Tamanha é a importância desse julgamento que ele foi carinhosamente denominado como “A Tese do Século”, muito disso por conta do impacto arrecadatário que a exclusão do ICMS da base de cálculo dos tributos citados enseja.

O ICMS é um imposto não-cumulativo e está expressamente previsto na Constituição Federal que, em seu art. 155, II¹⁹, determina a competência dos Estados e do Distrito Federal para a sua arrecadação, sendo, portanto, um imposto estadual.

Além disso, o ICMS tem suas disposições gerais previstas na Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir)²⁰, além dos diversos Regulamentos do ICMS (RICMS) que cada estado elabora e, justamente por essa diversidade de regulamentos sobre este imposto, ele é tratado como um dos mais complexos do ordenamento jurídico brasileiro.

A incidência do imposto está prevista no art. 2º da Lei Kandir e em suma podemos compreender que, como bem tece Roque Antonio Carrazza, *“a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte transmunicipal, ou, ainda, da prestação do serviço de comunicação”*²¹.

¹⁸ <https://impostometro.com.br/>

¹⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

²⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 01 set. 2021.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 370.

Ainda, uma das razões pela qual podemos definir que o ICMS se encontra no cerne das maiores discussões tributárias do judiciário brasileiro é o fato de que, na sua sigla (ICMS), temos pelo menos cinco impostos diferentes, conforme o art. 2º da Lei Kandir.

Dito isso, passaremos a aprofundar o estudo acerca dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, explorando, primeiramente, a sua função extrafiscal na ordem tributária brasileira.

3 OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

3.1 Extrafiscalidade

Para entender o mecanismo dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS no Brasil, afigura-se válido e necessário abordar a questão da extrafiscalidade, que pode ser entendida como um meio de realizar uma intervenção estatal na ordem socioeconômica, visando alcançar propósitos constitucionais²².

A extrafiscalidade consiste no uso do tributo com intuito não arrecadatório, e sim para atingir objetivos que possam ser mais importantes para a manutenção de uma ordem socioeconômica. Neste sentido, leciona Roque Antônio Carrazza, *“da concepção de tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a ideia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos”*²³.

Portanto, pode-se compreender que uma das funções desempenhadas pelos incentivos fiscais de ICMS é a de assegurar esse cenário de extrafiscalidade, posto que, com a utilização desses incentivos, o ente tributante consegue “atrair” as empresas para seu território e, com isso, contribuir, por exemplo, com geração empregos, fomentando assim a manutenção da ordem socioeconômica que trata a extrafiscalidade.

²² OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 57.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo; Malheiros, 2006. p. 678.

3.2 A definição do que são os incentivos fiscais

Cristalino que os incentivos fiscais contribuem para essa extrafiscalidade, importa aqui definir o que na verdade são esses incentivos fiscais, porém, adianto, trata-se de uma tarefa complexa, posto que não há uma uniformização conceitual doutrinária acerca do seu conceito.

Porém, antes de adentrarmos na definição dos incentivos fiscais, necessário é destacar o papel regulamentador que a CF tem em relação aos incentivos fiscais, pois o faz em alguns de seus dispositivos, como:

Art. 150. [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Além disso, o artigo 155 dispõe o seguinte:

Art. 155. [...]

§ 2º [...]

XII - cabe à lei complementar:

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

Outrossim, vale destacar que, para fins de compreensão histórica, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 43, §2º, III, salientou que os incentivos fiscais são utilizados como forma de “*desenvolvimento e redução das desigualdades regionais*”²⁴. No entanto, por conta da omissão do Governo Federal em promover esse desenvolvimento das questões regionais, os Estados começaram a buscar investimentos do setor privado, como a instalação de grandes empresas em seus territórios, para promover esse desenvolvimento assegurado na Constituição. E qual foi o mecanismo utilizado pelos Estados para atrair o setor privado? Os incentivos fiscais de ICMS. Com isso, iniciou-se a chamada “Guerra Fiscal”²⁵, isto é, os Estados brasileiros começaram a disputar entre si quem oferecia os melhores incentivos

²⁴ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

²⁵ BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da lei complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, ano 37, n. 41, p. 252 – 275. 1º semestre de 2019.

fiscais de ICMS para as empresas, ocasionando nessa guerra fiscal para definir qual região iria abrigar determinada empresa ou indústria.

Isso posto, passamos para a conceitualização do que são esses incentivos fiscais abordados no presente trabalho. De início, saliento que não irei distinguir a nomenclatura de benefícios fiscais da de incentivos fiscais, como se dá no Direito Português, portanto irei tratá-las como equivalentes. Isso porque no ordenamento jurídico e na doutrina brasileira não há o costume de tratar essas duas expressões de maneira diferente. Nessa mesma linha, Celso de Barros Correia Neto expõe que tanto nas legislações infraconstitucionais, quanto na nossa Carta Magna, essas duas expressões são tratadas como sinônimos²⁶.

Dito isso, interessante é analisar a definição de Marcos André Vinhais Catão sobre o que são os incentivos fiscais:

[...] são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa ²⁷.

Percebe-se que, embora o autor tenha apresentado uma excelente definição sobre o que são os incentivos fiscais, entendo que esta não foge de alguns equívocos. Como bem observa Afrânio Menezes de Oliveira Júnior, em sua obra sobre o tema, a passagem apresentada acima delimita os incentivos fiscais como uma desoneração tributária, entretanto também deve ser levado em consideração que os incentivos fiscais de natureza tributária também podem ser aqueles que não só servem como uma desoneração da carga tributária, mas também que autorizam sistemáticas diferenciadas de recolhimento dos tributos²⁸.

Outra observação importante para se fazer a respeito da definição apresentada é o fato de que o autor destaca que se trata de uma suspensão provisória do poder de tributar. Pois bem, como dito anteriormente, os incentivos

²⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014. p. 36.

²⁷ CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 13.

²⁸ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 60.

fiscais podem ser considerados como pertencentes ao “rol das extrafisicalidades”, portanto, não há como se falar aqui de uma suspensão do poder de tributar, muito pelo contrário, entendo que há uma tributação do ente responsável, seja este a União, os Estados (como no caso do ICMS), os Municípios ou o Distrito Federal, no entanto esta tributação é feita para atingir outros objetivos constitucionais diferentes do arrecadatório.

Por fim, outro ajuste a se fazer na definição apresentada é no ponto em que o autor destaca que os incentivos fiscais têm a característica do diferimento da tributação para situação futura. Entretanto, como bem analisa o professor Afrânio Menezes de Oliveira Júnior, existem incentivos que não tem esse diferimento para o futuro como característica, posto que alguns incentivos são concedidos justamente pela incapacidade econômica do contribuinte, acarretando não em um diferimento para o futuro, mas sim em uma redução de base de cálculo ou uma isenção. Sendo assim, o tributo *‘não é pago nem no presente nem no futuro’*²⁹.

Percebe-se a dificuldade em definir um conceito de incentivos fiscais, contudo, entendo que a definição apontada por Marcos André Vinhais Catão, com os devidos ajustes expostos anteriormente, me parece interessante de se utilizar, isto é, os incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária e que também autorizam sistemáticas diferenciadas de recolhimentos de tributos. Além disso, eles têm o propósito de estimular as extrafisicalidades, ou seja, atingir objetivos constitucionais que diferem do arrecadatório.

Compreendida essa definição, passamos para a análise das principais espécies de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, mais precisamente a isenção, a redução de base de cálculo, diferimento e o crédito presumido.

3.3 Isenções

O primeiro incentivo que será abordado aqui é o da isenção. Este benefício fiscal é caracterizado por ser um instrumento mediante o qual o legislador ordinário isenta o contribuinte, as atividades ou até mesmo coisas de tributação³⁰.

²⁹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 60.

³⁰ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 67

Por exemplo, tratando deste incentivo no âmbito do ICMS, podemos pensar na seguinte situação: O governo do Estado de Minas Gerais, visando fomentar a distribuição de energia elétrica em suas cidades, passa a ser signatário do Convênio ICMS nº 16/2015, que autoriza os Estados signatários a isentarem o ICMS incidente nas “operações internas relativas à circulação de energia elétrica”³¹. Com isso, o Estado de Minas Gerais publica a Lei nº 22.549/17, confirmando assim a isenção de ICMS sobre tal atividade. Nota-se que se trata de um incentivo com alto valor extrafiscal, pois como demonstrado no exemplo, o Estado está abdicando de obter uma receita importante para que seja fomentada a distribuição de energia elétrica em seu território.

Como assevera Paulo de Barros Carvalho, em sua obra sobre linguagem e método do Direito Tributário:

O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade [...] A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções³².

Aliás, conforme expõe o nosso Código Tributário Nacional, no art. 175, a isenção é um mecanismo de exclusão do crédito tributário³³, portanto o sujeito ativo da obrigação – neste caso os Estados, pois estamos tratando dos incentivos no âmbito do ICMS – não tem o dever de exigir a prestação por parte do contribuinte, posto que o crédito tributário foi excluído por meio da isenção. No entanto, importante atentar para o fato de que, mesmo sendo excluído o crédito tributário, o contribuinte segue com o dever de cumprir com as obrigações acessórias, conforme também disposto no art. 175 do CTN, em seu parágrafo único.

Ademais, além do já exposto, podemos concluir, através de leitura analítica do art. 14, § 1º da Lei Complementar nº 101/00³⁴, que o incentivo fiscal da isenção

³¹ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS nº 16**, de 22 de abril de 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV016_15. Acesso em: 21 ago. 2021.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. Ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 604.

³³ Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I – a isenção.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

³⁴ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro

consiste em renúncia de receita por parte do sujeito ativo, que, no caso trabalhado, se trata dos Estados, posto que são os entes federativos responsáveis pela arrecadação do ICMS.

Dito isso, fica o questionamento, é correto a Receita Federal tributar uma renúncia de receita dos Estados, com tributos federais (IRPJ e CSLL) e, sendo assim, utilizar essa renúncia dos Estados para abastecer os cofres da União? Entendo que, por óbvio a resposta (que será mais detalhada ao final do trabalho) para o questionamento sugerido seja não, visto que, caso contrário, a União arrecadará em cima de valores que não representam renda ou lucro da pessoa jurídica.

3.4 Crédito Presumido

O crédito presumido é mais um incentivo fiscal muito utilizado pelos Estados para fomentar o desenvolvimento da região. Ele parte da premissa – quando tratamos de ICMS – que o ICMS pode ser pago também por meio de créditos oriundos de operações anteriores e, diante disso, o contribuinte pode se valer destes créditos para adimplir com suas obrigações tributárias.

Pois bem, considerando os tributos sujeitos a não cumulatividade, como o ICMS, IPI, PIS e COFINS³⁵, surge este incentivo fiscal denominado como crédito presumido, que é, na verdade, um crédito fictício³⁶ concedido pelo ente tributante que implicará na redução do tributo a ser pago, no caso do ICMS, para o Estado, pois ele gera um aumento nos créditos escriturais do ICMS. Sendo assim, o saldo devedor ficará menor do que o saldo credor, ocasionando nessa redução do ICMS.

Sobre o referido benefício, Roque Antônio Carrazza ensina:

no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

[...] § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

³⁵ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 76.

³⁶ DE CARVALHO MANGIA, Lucas. A Incidência de IRPJ e CSLL sobre Créditos Presumidos de ICMS: entre a natureza da subvenção estatal e a preservação do pacto federativo. **Revista Caderno Virtual**, Brasília, v. 1, n. 46, p, 310 – 336. Jan/abr de 2020.

[...]Este sistema consiste em outorgar ao contribuinte um crédito fiscal que não corresponde ao resultante das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Tal crédito fiscal, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS³⁷.

Portanto, entendo que o crédito presumido é mais um incentivo fiscal que não deve compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto que não representa um acréscimo patrimonial e sim apenas uma renúncia de receita do Estado.

Nesse sentido, o STJ já assentou entendimento de que os incentivos fiscais de ICMS na modalidade de crédito presumido não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio de voto-vista da Ministra Regina Helena Costa³⁸, que em um pequeno trecho dispôs:

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.

Além disso, conforme será tratado detalhadamente na sequência deste trabalho, importante identificar se o incentivo se trata de uma subvenção para investimento ou uma subvenção de custeio, pois sendo subvenção para investimento, o art. 30³⁹, da Lei nº 12.973/14 expõe que estas não estarão computadas na determinação do lucro real, ou seja, não incidirão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no entanto existem mais especificações sobre o tema que, conforme já dito, ainda serão abordadas devidamente.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 459.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em REsp nº 1.517.492/PR**. 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 social sobre o lucro líquido - CSLL. Inviabilidade. Pretensão fundada em atos infralegais. Interferência da união na política fiscal adotada por estado-membro. Ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica. [...] XVI – Embargos de Divergência desprovidos. S1 – Primeira Seção. Embargante: União – Fazenda Nacional. Embargado: Cotriguaçu Cooperativa Central. Relator: Min. Og Fernandes. Relator p/ acórdão: Min. Regina Helena Costa. 08 de novembro de 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201500416737 . Acesso em: 22 jun. 2021.

³⁹ 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.

3.5 Diferimento

Outro incentivo fiscal que podemos observar no âmbito do ICMS é o diferimento, que, via de regra, é aplicado a tributos não-cumulativos, como no caso do ICMS⁴⁰.

Para defini-lo, interessante é analisar a abordagem do professor Hugo de Brito Machado, que expõe:

Não se trata de isenção nem não-incidência, mas sim de simples adiamento. O efeito da norma tributária que incidiu é adiado para uma ocasião futura, que em regra deve ocorrer normalmente quando se trata de imposto plurifásico, ensejando a incidência do imposto⁴¹.

Portanto, justamente por essa definição trazida por Hugo de Brito Machado, algumas doutrinas entendem que o diferimento não pode ser incluso no rol dos incentivos fiscais, visto que apenas estaria adiando uma receita do Estado, e não excluindo-a⁴².

No entanto, o §4º, da cláusula 1ª do Convênio ICMS 190/17, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), expôs de maneira clara que os benefícios fiscais de redução e isenção possuem a mesma natureza jurídica do de diferimento. Ademais, por meio deste parágrafo o CONFAZ arrolou taxativamente os benefícios fiscais de ICMS que são abrangidos pelo Convênio, dispondo sobre o diferimento nos seguintes termos:

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:
VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;

⁴⁰ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 78.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 236.

⁴² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger *et al.* **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Lisboa: Almedina, 2012. p. 36

Diante disso, resta claro que sim, o diferimento de ICMS enquadra-se no rol dos incentivos fiscais e, além disso, não representa receita tributável, conforme julgado recente do TRF4:

“TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS. DIFERIMENTO DO ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO. 1. Os benefícios ou incentivos fiscais de ICMS não geram aumento de patrimônio, nem produzem receita ou lucro, na medida em que operam, por via transversa, a redução da carga tributária. Logo, por não representar acréscimo de nenhuma espécie, não se constituem como receita tributável. 2. As receitas decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, independentemente de sua natureza (crédito presumido, redução de alíquota ou redução da base de cálculo, por exemplo), devem ser afastadas da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pouco importando sua destinação. (TRF4, AC 5006408-22.2019.4.04.7108, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, juntado aos autos em 15/10/2020)”

Percebe-se que o Relator do presente julgado foi preciso ao definir que a concessão de incentivos fiscais não gera, efetivamente, qualquer aumento de patrimônio ao contribuinte, sendo assim, não podem ser caracterizados como componentes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3.6 Redução de base de cálculo

A redução de base de cálculo é mais um incentivo fiscal aplicado ao ICMS, sendo este um dos mais comuns na legislação do imposto em tela⁴³. Importante destacar que, além da base de cálculo, também devemos atentar para a alíquota incidente, posto que estes elementos se complementam na incidência do tributo. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho destaca que para a base de cálculo medir a intensidade do núcleo factual, recebe o complemento da alíquota, assim é possível haver a definição do “*debitum* tributário”⁴⁴.

Essa redução da base de cálculo se dá mediante um comando normativo expresso e caracteriza-se por representar um incentivo fiscal quando a base de

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 225-226.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 317.

cálculo de um determinado fato gerador for inferior (por conta da norma incentivadora) ao realmente devido nos termos da norma tributária padrão⁴⁵.

Ademais, em relação à redução de alíquotas, entendo que apenas esta redução não caracterizaria um incentivo fiscal, pois como bem elucida Elcio Fiori Henriques, essa medida se trata de uma forma tradicional de administração da arrecadação tributária⁴⁶.

Portanto, conclui-se que são considerados incentivos fiscais apenas aquelas reduções de base de cálculo e de alíquota que caracterizam uma exceção ao texto normativo padrão.

4 SUBVENÇÕES

Esclarecidos os principais pontos acerca dos incentivos fiscais-tributários utilizados no âmbito do ICMS, passamos agora para outro tópico fundamental para determinar se a incidência de IRPJ e CSLL sobre esses incentivos fiscais de ICMS é legal ou não. Tratam-se das subvenções, que, diferentemente dos incentivos fiscais-tributários mencionados anteriormente, são caracterizadas por entrarem no rol dos incentivos fiscais-financeiros, isto é, são aqueles incentivos concedidos pelo ente tributante em que este emprega despesas para impulsionar atividades exercidas por particulares⁴⁷.

Elas são, de certa forma, um auxílio que o ente tributante concede para as empresas em forma de, na maioria dos casos, pecúnia. Assim como os incentivos fiscais trabalhados anteriormente, as subvenções têm o intuito de fomentar o desenvolvimento econômico de determinadas regiões e, com isso, assegurar um dos objetivos fundamentais dispostos na nossa Constituição Federal, que é o desenvolvimento nacional⁴⁸.

⁴⁵ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 74.

⁴⁶ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 243.

⁴⁷ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016. p. 87.

⁴⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II - garantir o desenvolvimento nacional;

Além disso, esse tema está previsto na Lei nº 4.320/64, no §3º do art. 12⁴⁹:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

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

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

Nota-se que o legislador se preocupou em dividir as subvenções em duas modalidades: as sociais e as econômicas.

Outro ponto a se destacar em relação ao tema das subvenções é o fato de que, historicamente, há um conflito entre as normas tributárias e as normas contábeis que as regulamentam, no entanto foi pacificado que quando houver esse choque de normas, prevalecer-se-á a norma específica, ou seja, a tributária⁵⁰.

Diante disso, importa aqui esclarecer que a subvenção implicará despesa ao ente tributante, sendo ela de custeio ou de investimento⁵¹ e, para avançarmos no estudo da tributação dos incentivos fiscais de ICMS, relevante é compreender a diferença entre esses dois tipos de subvenção (custeio e investimento).

Entretanto, antes desse aprofundamento, destaco aqui que a discussão que será posteriormente abordada envolve o questionamento sobre a natureza jurídica das subvenções, colocando em embate se elas têm natureza jurídica de acréscimo patrimonial (visão da Fazenda Nacional) ou se tem natureza de mera transferência de patrimônio⁵².

Aliás, sobre o tema indagou o Prof. Ricardo Mariz de Oliveira:

“(...) Enfim, as transferências patrimoniais distinguem-se tanto das receitas quanto das rendas que estão incluídas nas receitas. Coerentemente com o que já foi exposto, mas para melhor elucidação, podemos acrescentar que as transferências patrimoniais distinguem-se das receitas porque, ao contrário destas que são produtos do esforço do próprio patrimônio ou do

⁴⁹ BRASIL. Lei 4.320, de 17.03.1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm . Acesso em 04 set. 2021.

⁵⁰ MOREIRA, Luan. **Tributação de Subvenções por IRPJ e CSLL: Benefícios Fiscais de Crédito Presumido e Análise Jurisprudencial**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) – INSPER, São Paulo, p. 22. 2019

⁵¹ MOREIRA, Luan. **Tributação de Subvenções por IRPJ e CSLL: Benefícios Fiscais de Crédito Presumido e Análise Jurisprudencial**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) – INSPER, São Paulo, 2019. p 20.

⁵² MOREIRA, Luan. **Tributação de Subvenções por IRPJ e CSLL: Benefícios Fiscais de Crédito Presumido e Análise Jurisprudencial**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) – INSPER, São Paulo, 2019. p 31.

seu titular, aquelas são injetadas de fora para dentro do patrimônio, para que este passe a contar com novos recursos necessários à produção de suas receitas e, por conseguinte, para frutificar. (...)

Realmente, nenhuma das subvenções pode ser enquadrada nesta definição genérica: receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpora positivamente ao patrimônio e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados.

Também não há correspondência das duas subespécies de subvenções econômicas com a seguinte assertiva, feita logo após esta definição: a receita ainda traz consigo essa característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio, mas que é derivado de dentro, por derivar de atos, operações ou atividades da pessoa titular do patrimônio, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e que de resulte algum benefício direto para outra pessoa à qual, em contrapartida, o remunera por isso⁵³

Logo, podemos notar que, segundo o excerto acima, existem posicionamentos que separam as subvenções da ideia de constituição de receita. Dito isso, resta claro que, para essa linha de pensamento, não há como se falar na legalidade da incidência de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS, mesmo que estes sejam considerados subvenções de custeio, conforme será detalhado a seguir.

4.1 Subvenções de custeio

Inicialmente, em 1964, as subvenções foram instituídas apenas na forma de custeio, ou seja, ainda não havia previsão para as subvenções na modalidade de investimento – que ganhou espaço a partir do advento da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

Essa modalidade consta no art. 44, da Lei nº 4.506/64, sendo expresso que as subvenções para custeio integram a receita bruta operacional.

Além do dispositivo supracitado, também há de se destacar que o Decreto nº 9.580/18, no inciso I, do art. 441, dispõe que as subvenções de custeio serão computadas no lucro operacional⁵⁴

⁵³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.150-151 e 158.

⁵⁴ FRANCO, Brunno. **A subvenção de ICMS após o advento da Lei Complementar Nº 160, de 7 de agosto de 2017, e suas implicações no âmbito dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS**. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) – INSPER, São Paulo, p. 32. 2019.

Sobre as subvenções de custeio, podemos definir que se tratam de subvenções destinadas às despesas correntes da pessoa jurídica beneficiada, logo entende-se que não possuem uma destinação determinada⁵⁵. Aliás, interessante é observar a doutrina de Kyoshi Harada sobre o tema:

“As despesas correntes abrangem as de custeio, que correspondem às dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis (§1º), e, as transferências correntes, que correspondem às dotações para despesas sem contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado (§2º).⁵⁶”

Essa modalidade se encontra prevista no Decreto nº 9.580/18, que é o atual Regulamento do Imposto de Renda. No art. 441, I⁵⁷, está previsto que as subvenções para custeio compõem o lucro operacional da pessoa jurídica, ou seja, incidem na base de cálculo do IRPJ e da CSLL⁵⁸

Portanto, compreendidos os conceitos base das subvenções de custeio, passamos ao estudo das subvenções para investimento, que atualmente são o centro das mais recentes discussões acerca da Lei Complementar nº 160, de 2017, que também será detalhadamente trabalhada a seguir.

4.2 Subvenções para investimento

As subvenções para investimento, segundo o item 2.11 do PN CST 112/1978, são transferências que o ente tributante concede para as pessoas jurídicas com o fim de amparar o desenvolvimento do empreendimento econômico, ou seja, a

⁵⁵ FREDDO, Julio Cezar Giongo. As subvenções governamentais e o fato gerador do imposto de renda. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, ano 37, n. 42, p. 291. 2019

⁵⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 36

⁵⁷ Art. 441. Serão computadas para fins de 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;

⁵⁸ FRANCO, Brunno. **A subvenção de ICMS após o advento da Lei Complementar Nº 160, de 7 de agosto de 2017, e suas implicações no âmbito dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS**. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) – INSPER, São Paulo, p. 30. 2019.

pessoa jurídica recebe a subvenção para aplicá-la em bens ou direitos que contribuam para esse crescimento⁵⁹.

Ademais, elas são uma espécie de subvenções governamentais, que tiveram sua definição expressa no Pronunciamento Técnico CPC 07 (IAS 20) na seguinte passagem: “*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 [...]*”⁶⁰.

Porém, mais especificamente, as subvenções para investimento foram introduzidas no § 2º, do art. 38, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. O dispositivo deixou claramente expresso que tais subvenções não são computadas na determinação do Lucro Real, desde que sejam registradas como reserva de capital.

Após, com o advento da Lei nº 12.973/14, e sua posterior alteração mediante a Lei Complementar nº 160/2017 (será abordada na sequência), o art. 30 dispôs alguns requisitos para que essas subvenções sejam excluídas do Lucro Real, ou seja, trazendo para o que nos importa no presente trabalho, para que os incentivos de ICMS não sejam computados na base de incidência do IRPJ e da CSLL:

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 subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

[...]

Preenchidos então os requisitos citados, a subvenção concedida para investimento poderá ser afastada da determinação do Lucro Real, não sendo assim passível de tributação por IRPJ e CSLL.

⁵⁹ NAVES, Amanda Isaias. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da lei 12.973/2014. **Revista Direito Tributário Atual ISSN**, São Paulo, n. 36, p. 14. 2016

⁶⁰ CPC 02 - MINUTA M1 (aatb.com.br)

Aliás, para fins de compreensão integral do que dispõe o artigo mencionado, mister é ter em mente o que é a reserva de lucros. Termo advindo da área contábil, a reserva de lucros caracteriza-se por ser uma retenção dos lucros líquidos obtidos durante o exercício contábil, ou seja, esse lucro líquido que, normalmente, seria distribuído entre os sócios, ficará retido na sociedade, mediante a chamada reserva de lucros⁶¹.

Portanto, a reserva de lucros representa uma forma de dar estabilidade para o lucro líquido, fortalecendo assim as atividades empresariais.

Importante também destacar que o CARF, no acórdão 1302-001.683⁶², já assentou entendimento no sentido de que a caracterização da subvenção de investimento está limitada ao valor que for efetivamente aplicado para investimentos, ou seja, a quantia que será excluída do lucro real não pode ser maior do que a quantia destinada para a aquisição dos bens ou direitos que visam a expansão e implementação do empreendimento econômico.

4.2.1 As subvenções de investimento e os incentivos fiscais de ICMS

No entanto, como esse cenário dos incentivos fiscais acende muitas incertezas e conflitos (como a guerra fiscal entre os entes federativos), em 7 de agosto de 2017 foi promulgada a Lei Complementar nº 160, que busca em seu teor trazer dispositivos que visem pacificar os conflitos sobre os benefícios fiscais inválidos. Com esse intuito, o legislador alterou, por meio dessa Lei Complementar, artigo relevante da Lei nº 12.973/14.

O §4º, do art. 30, da Lei nº 12.973/14⁶³, que foi um destes dispositivos alterados por conta da Lei Complementar nº 160, dispõe que os incentivos fiscais no âmbito do ICMS caracterizam-se por serem subvenções para investimento. Diante disso, foi realizada, pelo legislador, uma equiparação das subvenções de custeio com as subvenções de investimento, ou seja, de acordo com este novo dispositivo inserido pela LC 160, todas as subvenções serão de investimentos e terão que, por

⁶¹ VERTES, Alexandre. **Iniciação à dupla contabilidade geral**. Porto Alegre: Sulina, 1980. p. 141.

⁶² Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Sessão de 5 de março de 2015. Relator: Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

⁶³ § 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

consequência, cumprir os requisitos mencionados anteriormente para que esses benefícios fiscais não sejam computados na determinação do Lucro Real.

De acordo com esse dispositivo, interpreta-se que, como os incentivos fiscais de ICMS são considerados como subvenções para investimento, eles precisam ser mantidos em conta de reserva de lucros e, caso isso não ocorra, os valores desses benefícios serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL.

Entretanto, de acordo com esse entendimento acerca do texto normativo, o art. 30 da Lei nº 12.973/14 importa em mera postergação da tributação, posto que os valores que são registrados como reserva de lucros apenas são utilizados para: a) absorver prejuízos contábeis ou; b) aumentar o capital social da empresa.

Ademais, importa aqui salientar que, como bem expressa o §5º, o dispositivo do §4º também será aplicado aos processos judiciais e administrativos que ainda não tenham transitado em julgado. Ou seja, nota-se aqui um efeito retroativo⁶⁴ equivocado deste novo tratamento proposto pela LC nº160.

Para compreensão mais ampla da relevância do advento da Lei Complementar nº 160/2017 para o tema da tributação dos incentivos fiscais de ICMS, passaremos a, de forma breve, elencar o que precedeu a entrada em vigor da referida Lei, assim como a intenção do legislador.

4.3 O advento da Lei Complementar nº 160/2017

A Constituição Federal prevê que a concessão dos incentivos fiscais de ICMS deve observar a deliberação dos Estados e Distrito Federal, mediante Lei Complementar⁶⁵. Dito isso, a LC nº 24/75 definiu que essa concessão deverá ser aprovada de maneira unânime entre os Estados e Distrito Federal, portanto, entende-se que aqueles benefícios fiscais que forem concedidos sem que haja essa unanimidade prevista na Lei, serão inconstitucionais⁶⁶.

⁶⁴ BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da lei complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, ano 37, n. 41, p. 258. 2019

⁶⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

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

⁶⁶ MARINS, Daniel Vieira; DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. Competição tributária ou guerra fiscal? do plano internacional à lei complementar n 160/2017. **REI-REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS**, v. 4, n. 1, p. 172, 2018.

Entretanto, na prática torna-se muito difícil de visualizar uma aplicação eficiente dessa norma, posto que bastaria apenas o Estado X divergir para que o incentivo fiscal não possa ser concedido pelo Estado Y.

A referida Lei, na teoria, funcionaria como uma forma de evitar a Guerra Fiscal existente entre os estados brasileiros, no entanto, mesmo com expressa previsão acerca dessa unanimidade necessária entre os estados, na prática o que ocorre são diversos atos normativos estaduais que concedem incentivos fiscais sem a observância do disposto na LC 24/75⁶⁷.

Logo, a consequência óbvia disso é a declaração de inconstitucionalidade dessas legislações estaduais e, ainda, a continuidade da Guerra Fiscal no território brasileiro.

Diante disso, para pacificar os conflitos sobre os benefícios fiscais inválidos concedidos pelos estados e reduzir o passivo da Guerra Fiscal⁶⁸, foi editada a Lei Complementar nº 160, em 7 de agosto de 2017. Com o seu advento, é possível que os Estados tornem válidos os seus atos normativos que estavam em desconformidade com os requisitos da LC 24/75, desde que cumpram as formalidades previstas nos seus dispositivos.

Aliás, como já referido, a praticidade da exigência de unanimidade entre os Estados para a concessão de incentivos fiscais de ICMS é muito distante da pensada pelo legislador quando redigiu a LC 24/75. Logo, por conta disso, o art. 2º da LC 160 instituiu a possibilidade de que apenas os convênios destinados a tornar válidos os atos normativos estaduais inconstitucionais⁶⁹ poderão ser retificados e aprovados conforme o dispositivo:

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

⁶⁷ Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

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

⁶⁸ MARINS, Daniel Vieira; DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. Competição tributária ou guerra fiscal? do plano internacional à lei complementar n 160/2017. **REI-REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS**, v. 4, n. 1, p. 175, 2018.

⁶⁹ MARINS, Daniel Vieira; DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. Competição tributária ou guerra fiscal? do plano internacional à lei complementar n 160/2017. **REI-REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS**, v. 4, n. 1, p. 176, 2018.

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Importante destacar, no entanto, que tal previsão não se aplica aos convênios que não tenham sido concedidos até a data de vigência da LC 160/2017.

Dito isso, uma análise interessante a ser feita a respeito da manutenção da unanimidade para os convênios futuros é a óptica de que a partir do momento em que há uma insistência na metodologia que vê como necessária a unanimidade entre os Estados para a concessão de novos benefícios fiscais de ICMS, tem-se a derrocada do pacto federativo⁷⁰, posto que essa exigência de unanimidade faz jus a um modelo menos democrático⁷¹ – contrário à Constituição Federal.

Contudo, penso que não há de se falar em tal ferimento ao pacto federativo simplesmente pelo fato de que o legislador manteve um método menos autônomo de concessão de incentivos fiscais de ICMS, visto que, apesar de ter uma praticidade questionável, é mecanismo interessante na busca de evitar a ocorrência da Guerra Fiscal entre os estados brasileiros.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 160/2017, percebe-se a significativa importância no combate à Guerra Fiscal trabalhada, entretanto, como trabalharemos a seguir, o legislador trouxe consigo, algumas problemáticas em relação ao tema da incidência de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados.

4.4 A problemática da Lei Complementar nº 160/2017 e os novos desdobramentos para discussão

Como já anteriormente citado, a LC 160 trouxe para o ordenamento jurídico brasileiro, claro e manifesto respaldo em relação a não incidência dos incentivos fiscais de ICMS, quando caracterizados como subvenções de investimento, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

⁷⁰ TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. As proporções do individualismo fiscal dos indivíduos nas guerras fiscais entre os entes da federação: o afastamento da solidariedade social e da justiça distributiva. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. Estudos de federalismo e guerra fiscal, v. 1, Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 217-251.

⁷¹ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Guerra Fiscal: glosas de créditos nas operações incentivadas pelo ICMS e a possibilidade de alteração da LC 24/1975, revogando a previsão de decisão unânime para conceder incentivos fiscais. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, Vol. 5, 2017, p. 211-230.

Entretanto, no teor da Lei constam alguns requisitos para que os incentivos sejam considerados subvenções de investimentos. A Lei instituiu o chamado CONFAZ, que se trata de Convênio necessário para que os benefícios fiscais de ICMS sejam concedidos para as empresas, ou seja, é por meio dele que os Estados e o Distrito Federal podem conceder a remissão dos créditos tributários, conforme expresso no texto normativo da LC 160:

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

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

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

Além disso, também há a já mencionada questão de os incentivos fiscais deverem ser mantidos em reserva de lucros para que não incida IRPJ e CSLL sobre eles.

Diante disso, a Fazenda Nacional vem buscando perante a justiça uma forma de, apesar da decisão favorável aos contribuintes no julgamento do EREsp 1517492/PR, tributar os incentivos fiscais de ICMS pelo fato de os contribuintes não estarem observando os requisitos dispostos na LC 160.

A decisão do STJ, que terá ementa colacionada em tópico posterior, julgou como ilegal a incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, atendo-se à argumentação de que, independentemente do incentivo ser considerado uma subvenção para custeio ou para investimento, o que importa para decidir sobre o tema é a clara afronta ao pacto federativo existente entre os entes federativos.

Ademais, o entendimento de que os benefícios fiscais de ICMS não representam acréscimo patrimonial também faz com que a diferenciação entre subvenção de custeio e de investimento seja irrelevante para o caso concreto, pois a partir do momento que se compreende essa questão do acréscimo patrimonial, cai por terra a necessidade de enquadrar os incentivos fiscais nos requisitos da LC 160, posto que em sua natureza já não seria possível tributá-los com IRPJ e CSLL.

Portanto, conforme o julgamento do STJ, entendeu-se que, mesmo aqueles incentivos fiscais de ICMS que eram concedidos pelo ente tributante em forma de

subvenção de custeio não poderiam compor a base de cálculo dos tributos federais trabalhados neste estudo, posto que este ponto não foi tocado nos votos proferidos pelos Ministros.

Com isso, a Fazenda Nacional passou a, com o advento da LC 160 – que foi posterior ao julgamento do EREsp 1517492/PR – divergir dos contribuintes e da própria decisão proferida pelo STJ, no sentido de que a LC 160 não está sendo aplicada.

Entretanto, devemos destacar aqui que, ao ocorrer a equiparação das subvenções de custeio com as de investimento (art. 9º da LC 160) o legislador demonstra nítido descuido e um certo equívoco técnico na abordagem do tema, pois como será possível exigir das empresas que já tenham seus incentivos fiscais concedidos como forma de custeio e, além disso, obtém o respaldo do STJ no sentido de que estes não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, demonstrem que seus incentivos fiscais de ICMS estão na forma de subvenções para investimento, para que apenas assim possam ser excluídos do lucro real?

5 A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

5.1 Pacto Federativo

Ponto relevante para o desenvolvimento da tese trabalhada, o Pacto Federativo pode ser compreendido como, segundo a Confederação Nacional de Municípios, “*o acordo constitucional, administrativo e político firmado entre os Entes da Federação que determina o respeito à autonomia dos mesmos e delimita os campos de atuação, estabelecendo: prerrogativas, recursos e responsabilidades para o cumprimento das funções de Estado*”.

A tributação dos incentivos fiscais de ICMS acaba, de certa forma, banalizando esse acordo entre os entes federados, ferindo também alguns dispositivos do CTN.

Os arts. 8º e 9º, IV, “a”, do CTN, vedam, no plano infraconstitucional, que os entes federativos cobrem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, além de prever que o não-exercício da competência tributária outorgada para

um ente da federação não implica no direito de outro ente tributar a mesma realidade econômica.

Além do mais, é importante destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), em seu art. 14, § 1º, dispõe que a concessão de benefícios que correspondam a tratamento diferenciado de ICMS configura renúncia de receita. Assim, é evidente que um benefício fiscal concedido por um ente da Federação corresponde à renúncia de parte de sua receita, não podendo essa ser tributada por outros entes federados, importando a exação ora combatida, portanto, em violação do pacto federativo.

Ainda, para respaldar a violação ao pacto federativo que a tributação dos incentivos fiscais de ICMS, pelo IRPJ e pela CSLL implicam, o STJ já decidiu expressamente que a superveniência do artigo 9º da LC 160/2017, não tem a possibilidade de modificar a conclusão de que a tributação federal de benefícios fiscais de ICMS enseja em violação do pacto federativo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. ILEGITIMIDADE DA INCLUSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. LC 160/2017. PEDIDO DE APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. CAUSA DE PEDIR VINCULADA AO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. OUTROSSIM, A NOVA LEGISLAÇÃO NÃO TEM O CONDÃO DE ALTERAR A CONCLUSÃO LEVADA A EFEITO POR ESTA CORTE. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

[...] 2. E mesmo que assim não fosse, a aplicação da referida norma (LC 160/2017) não ensejaria o acolhimento da tese fazendária, pois a superveniência de lei que determina a qualificação do incentivo fiscal estadual como subvenção de investimentos não tem o condão de alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo. [...] (AgInt nos EDcl no REsp 1759472/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/09/2019, DJe 06/09/2019).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ENTENDIMENTO FIRMADO NOS ERESP 1.517.492/PR. FATO SUPERVENIENTE. CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS COMO SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017. MANUTENÇÃO DO ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.

[...] 4. Em relação ao alegado fato superveniente, a Primeira Seção já se manifestou no sentido de que "a classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento, promovida pela Lei Complementar n. 160/2017, não tem o condão de interferir - menos ainda de elidir - a fundamentação calcada na ofensa ao princípio federativo" (AgInt nos ERESP 1.607.005/PR, Rel. Min. Regina Helena Costa, DJe 8.5.2019). Precedentes: AgInt nos EAREsp 623.967/PR, Rel. Min. Assusete

Magalhães, Primeira Seção, data de julgamento 12.6.2019, acórdão pendente de publicação; AgInt nos EREsp 1.462.237/SC, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 21.3.2019 (AgInt no REsp 1788393/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2019, DJe 12/09/2019)

Nota-se, portanto, a clara afronta ao pacto federativo que a tributação dos incentivos fiscais de ICMS mediante IRPJ e CSLL ocasiona, afinal, como supracitado, tal tributação estaria incidindo meramente sobre receita renunciada dos Estados-membros.

No tocante a este ponto, interessante observar trecho do voto-vista proferido pela eminente Ministra Regina Helena Costa, em julgamento do Embargos de divergência em Recurso Especial 1517492/PR:

Desse modo, a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, "um princípio de bom senso", no dizer do professor André Franco Montoro (Federalismo e o fortalecimento do Poder Local no Brasil e na Alemanha. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros.

Portanto, observa-se que a argumentação trazida pelo STJ acerca das questões relativas à afronta ao pacto federativo vai na mesma direção do objetivo do presente trabalho, buscando dar razão ao contribuinte quando se trata da incidência de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS.

5.2 A definição da base de cálculo tributável pelo IRPJ e pela CSLL

Outro ponto relevante, sendo talvez o principal para defender a tese trabalhada até aqui, a definição do que será a base de cálculo passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL ainda encontra ampla discussão nos tribunais, razão pela qual o tema torna-se atual e com margem para argumentação.

Conforme já trabalhado até aqui, entendo que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos estados brasileiros não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo ilegal a sua tributação.

Uma das razões que justificam o supracitado é o fato de que a definição do conceito constitucional de renda não abarca a pretensão fazendária, isto é, a partir dessa conceitualização, observa-se de forma clara a impossibilidade de haver a tributação mencionada de tais incentivos fiscais.

5.2.1 O conceito de renda para o constituinte

Por óbvio, para que haja a tributação mediante IRPJ e CSLL, o legislador deve seguir diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal. Uma delas é o conceito constitucional de renda, que serve como um balizador para as legislações infraconstitucionais que dispõem sobre a os tributos trabalhad⁷².

Como bem mencionado na parte inicial do presente trabalho, a nossa Carta Magna não traz uma conceitualização direta do que é renda, no entanto, o faz de forma indireta, visto que no decorrer de seu texto dá indícios do trajeto que deve ser adotado para essa compreensão conceitual.

Aliás, levando em consideração o que fora mencionado no parágrafo anterior, importa salientar que uma das vertentes adotadas para definição constitucional de renda é a Teoria do Acréscimo Patrimonial, que além de ser um dos caminhos para estabelecer o que é a renda para o constituinte, tem respaldo em recentes decisões do STF e do STJ – conforme já exposto.

Ademais, acerca dessa teoria, Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁷³ definiram:

Já a teoria do acréscimo patrimonial remonta ao conceito de lucro comercial [...]. [...] renda é o acréscimo de patrimônio em uma economia durante um dado período ou valor monetário de um acréscimo líquido do poder da economia de alguém entre dois pontos no tempo.

Nesse sentido, como já mencionado anteriormente, o STF reiterou o entendimento de que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” devem ser traduzidas como acréscimo patrimonial. Exemplo disso são as palavras do Ex-Ministro Carlos Velloso, em voto proferido no julgamento do RE n.º 117.887-6/SP: “não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial”.

⁷² WIERZCHOWSKI, Mozart Bielecki. **O conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2018. p. 192.

⁷³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 79-80.

Entretanto, para entendermos a óptica do constituinte acerca da definição de renda, deve-se levar como embasamento os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, pois é a partir deles que o legislador constitucional delimita o que é considerado como renda para fins tributários⁷⁴.

A partir do momento em que não se demonstra a existência da capacidade contributiva, a tributação sobre grandeza econômica que não é considerada ganho ou riqueza importará na utilização de tributo com efeito de confisco, sendo assim, nota-se manifesta ofensa ao art. 150, IV, da CF⁷⁵.

Dito isso, Mozart Wierzchowski nos traz interessante definição do que é renda, a caracterizando como um conjunto de rendimentos com a “*dedução dos valores necessários para sua obtenção*”. Trata-se de realidade econômica nova que, por óbvio, deve respeitar o lapso temporal em que incide o tributo, ou seja, no caso do IRPJ, essa nova riqueza que foi tributada dentro de um ano-fiscal não poderá ser tributada novamente em ano posterior⁷⁶.

Além do mais, importa destacar que, no caso das pessoas jurídicas, a renda que será tributada pelo imposto de renda é o lucro, ou seja, é o valor apurado após a já mencionada dedução dos valores utilizados para o ganho dessas novas riquezas⁷⁷.

Outrossim, o Ministro Celso de Mello, em julgamento pelo STF do RE nº 574.706, assentou entendimento⁷⁸ de que apenas devem ser considerados como receita os valores que efetivamente acrescentam o patrimônio do contribuinte. Ou seja, fazendo um paralelo com o presente trabalho, não há como se pensar que os incentivos fiscais de ICMS constituam este acréscimo sugerido pelo eminente Ministro, posto que tratam-se apenas de valores que o incentivado deixará de pagar ao Estado concedente, não sendo um valor novo que ingressa na empresa.

⁷⁴ WIERZCHOWSKI, Mozart Bielecki. **O conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2018. p. 197.

⁷⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - Utilizar tributo com efeito de confisco;

⁷⁶ WIERZCHOWSKI, Mozart Bielecki. **O conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2018. p. 199.

⁷⁷ WIERZCHOWSKI, Mozart Bielecki. **O conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2018. p. 200.

⁷⁸ “*Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:
a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial*”

Ainda sobre o ingresso de valores no caixa da pessoa jurídica, Leandro Paulsen nos traz em sua doutrina⁷⁹ o entendimento de que não é todo e qualquer ingresso que pode ser considerado como renda:

“Sendo ao acréscimo patrimonial o fato gerador do Imposto de Renda, certo é que nem todo o ingresso financeiro implicará a sua incidência. Tem-se que analisar a natureza de cada ingresso para verificar se realmente se trata de renda ou proventos novos, que configurem efetivamente acréscimo patrimonial. As indenizações, em geral, como se verá adiante, não configuram o fato gerador do Imposto de Renda.”

Logo, não há como assistir razão à pretensão fazendária em exigir IRPJ e CSLL sobre os efeitos decorrentes dos incentivos fiscais de ICMS, posto que os benefícios fiscais trabalhados não constituem receita nova, seja do tipo operacional ou de qualquer outro tipo. Portanto, não se tratando de uma receita auferida pela pessoa jurídica, não há incidência da CSLL e do IRPJ, pois a tributação não pode recair sobre base superior às reais manifestações de capacidade econômica dos contribuintes, devendo ser respeitado o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Outrossim, compreendidos os demais dispositivos mencionados no decorrer do trabalho, também podemos observar a definição da base de cálculo do IRPJ estabelecida pelo artigo 219 do Decreto nº 3.000/99:

Art. 210. A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

§ 1º Integram a base de cálculo todos os ganhos e os rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada, da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos daquele previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda.

§ 2º A incidência do imposto sobre a renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da sua origem e da sua forma de percepção.

Nota-se, portanto, que os incentivos fiscais concedidos a título de ICMS não devem compor as bases de cálculo dos tributos discutidos em tela, visto que, independentemente de sua classificação contábil, representam apenas uma forma

⁷⁹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2013, p. 749.

de o contribuinte obter uma desoneração da carga tributária referente os ICMS, sendo essa desoneração feita através de mera renúncia de receita do Estado concedente, ou seja, a tributação dessa renúncia ocasionaria em clara desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo por parte União Federal.

Aliás, acerca da caracterização do que é renúncia de receita, o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) de 2021 (versão mais atualizada), que tem como objetivo estabelecer uma certa harmonização a ser seguida pela Administração Pública⁸⁰ e que também é utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, trouxe em sua página 138, tópico 02.07.02.01 - Renúncia de receita, a conceitualização do que seria a renúncia de receita, como segue⁸¹:

A renúncia compreende incentivos fiscais, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A renúncia pode ser destinada ao setor comercial ou industrial, programa de governo ou, ainda, a um beneficiário individual (Pessoa Física ou Jurídica). Exemplos: Concessão de crédito presumido ao Setor Hoteleiro, Isenção de Imposto de Renda para pessoas com mais de 65 anos, etc.

Portanto, não restam dúvidas que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados representam mera renúncia de receita, o que ensejaria em uma quebra do pacto federativo por parte da União caso haja a incidência de IRPJ e CSLL (tributos federais) sobre uma renúncia de receita estadual, que, além disso, não representa acréscimo patrimonial ao incentivado, conforme razões expostas ao longo deste tópico.

5.3 A não aplicação da Lei Complementar nº 160/17

Após a exposição dos relevantes tópicos abordados que justificam e respaldam o objetivo do presente trabalho, que é demonstrar o motivo pelo qual deva ser considerada ilegal a incidência de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS, cabe aqui entrar mais afundo nas questões introduzidas nos itens 4.4 e 4.5

⁸⁰ AFONSO, José Roberto R. et al. A renúncia tributária do ICMS no Brasil. **Washington: BID**, p. 62. 2014.

⁸¹ Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) - 2021 Válido a partir do exercício financeiro de 2022 — Tesouro Transparente

do presente trabalho, ou seja, abordaremos agora mais uma linha de argumentação que sustenta a tese trabalhada, sendo essa linha as recentes alterações implementadas pela Lei Complementar nº 160/17.

Como já bem trabalhado, a LC em questão foi promulgada com o intuito principal de dar fim, ou ao menos amenizar, a Guerra Fiscal instaurada entre os estados brasileiros. Para isso, possibilitou a convalidação de numerosos benefícios fiscais estaduais de ICMS⁸², concedidos em desacordo com o estabelecido em prévia legislação e julgados inconstitucionais pelo STF, em discordância ao art. 155, § 2º inciso, XII, alínea “g”⁸³.

Além disso, como já mencionado do decorrer do trabalho, a LC 160/17 também alterou não só o tratamento contábil a ser aplicado a certos tipos de subvenções, conforme alteração realizada no art. 30 da Lei 12.973/14, mediante a adição do §4º⁸⁴, mas também, com a redação do § 5º, possibilitou que o § 4º pudesse ser aplicado inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Quanto a isso, vale recordar que, inicialmente, tal alteração promovida pela nova lei foi objeto de veto presidencial, já que, para o Governo Federal, não seria interessante que todas as subvenções de ICMS tivessem o tratamento contábil de subvenção para investimento, conforme exposto abaixo:

“(…) Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la”. (Mensagem de veto nº 267, de 07 de agosto de 2017, presente na LC 160/17)

⁸² MARINS, Daniel Vieira; DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. Competição tributária ou guerra fiscal? do plano internacional à lei complementar n 160/2017. **REI-Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 175. 2018.

⁸³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

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

⁸⁴ § 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.

Apesar disso, o Congresso Nacional derrubou o veto presidencial e prosseguiu com a adição dos dispositivos supracitados⁸⁵. No entanto, apenas para recordar, a diferenciação das subvenções⁸⁶ entre as de custeio ou de investimento, já fazia parte da legislação vigente no país, por meio do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Com isso, a alteração contábil promovida pela LC nº 160/17, com a adição de novos dispositivos na Lei 12.974/14, poderá implicar em uma indevida tributação dos incentivos fiscais de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL, mesmo que, conforme jurisprudência do STJ que será colacionada em tópico posterior (EREsp 1.517.492) essa tributação configure uma ilegalidade.

Quanto a isso, entendo que a referida Lei, ao adicionar os §4º e §5º na redação da Lei 12.974/14, demonstrou claro caráter modificativo de direito⁸⁷ por conta do efeito retroativo que sua edição proporcionou.

Logo, tal efeito retroativo na verdade não deveria ser passível de entrar em vigor com o advento da LC em questão, posto que o CTN veda expressamente, em observância aos princípios da irretroatividade das leis e da confiança legítima⁸⁸, a aplicação retroativa de caráter vil de lei tributária.

Portanto, entende-se que tal efeito modificativo de direito posto em pauta pela LC 160/17, apenas poderia ter efeitos prospectivos, mas nunca retroativos. Além disso, em respeito aos princípios da anterioridade geral, no caso do IRPJ, e nonagesimal, no caso da CSLL, não deveria ocorrer a tributação dos benefícios

⁸⁵ BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. A (in) segurança jurídica, incentivos fiscais de ICMS e a LC nº 160/2017. **FESDT-Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, n.11, p. 145, 2019.

⁸⁶ "A subvenção se pode definir como auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que realizem ou cumpram seus objetivos. Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto." (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 779)

⁸⁷ Nessa linha, aliás, o e. STJ possui posicionamento pacífico pela impossibilidade de as normas de caráter modificativo de direito possuírem efeitos retroativos, como se observa, por exemplo, nos leading cases correlatos aos Recursos Especiais números 742.743/SP e 327.043/DF.

⁸⁸ 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:

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

fiscais de ICMS anteriores a noventa dias contados a partir de 23/11/17 (data de produção de efeitos da lei).

Aliás, a alteração contábil travestida de algo benéfico aos contribuintes, na verdade se trata apenas de um diferimento da tributação sobre os incentivos fiscais de ICMS, isso porque, pela leitura do disposto no art. 30, da Lei nº 12.973/14, entende-se que as condições previstas pelo artigo, principalmente pelo exposto no §2º⁸⁹, representam mera postergação da tributação possibilita a tributação.

Portanto, resta claro que, caso os incentivos fiscais de ICMS não forem contabilizados em reserva de lucros, exclusivamente para absorver prejuízos contábeis ou aumentar o capital social da empresa, não se caracterizarão como subvenção de investimento. Sendo assim, segundo a legislação vigente, serão passíveis de tributação pelo IRPJ e CSLL, ou seja, evidente é o mero diferimento de que se trata a redação dada tanto pela LC nº 160/17, quanto pela Lei nº 12.973/14.

Além disso, conclui-se que, apesar da manifestação acima acerca da não incidência da LC nº 160/17, cabe a nós mantermos em mente que apesar da classificação contábil dada aos incentivos fiscais de ICMS, estes não devem representar receita tributável, posto que se tratam de receita renunciada pelos Estados e que não demonstram efetivo acréscimo patrimonial.

5.3.1 O posicionamento da Receita Federal através de Soluções de Consulta

Para melhor compreensão do que representa esse embate entre contribuinte e Fazenda Nacional, cabe expor aqui a posição adotada pela Receita Federal acerca do tema trabalhado ao longo desta monografia. Por óbvio, a Receita Federal

⁸⁹ § 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.

entende que deve haver a aplicação da LC 160/17 para a determinação de quais incentivos fiscais entrarão na base tributável de IRPJ e da CSLL.

Tal entendimento já foi reiterado diversas vezes pela Receita, mediante Soluções de Consulta. A mais recente delas se trata da Solução de Consulta nº 4.029 - DISIT/SRRF04, de 03 de novembro de 2021, Solução vinculada à Solução de Consulta COSIT nº 145, de 15 de dezembro de 2020. Por meio dela, a Receita Federal se posicionou no sentido de que, caso observados os requisitos para a caracterização do incentivo como subvenção de investimento, não deve haver a sua inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entanto, caso contrário, não há óbices para a tributação dos benefícios fiscais de ICMS, conforme segue ementa abaixo⁹⁰:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CONCESSÃO GRATUITA, INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. AUSÊNCIA. CONVÊNIO ICMS Nº 100, DE 1997.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos estados e pelo 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 estabelecidos 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.

De modo que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação ou expansão de empreendimento econômico, a exemplo dos previstos no Convênio ICMS nº 100, de 1997, não atendem aos requisitos e condições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de observância obrigatória, inclusive conforme parte final do § 4º do mesmo dispositivo.

O problema, no entanto, encontra-se justamente no fato de que a Receita Federal entende que basta o prévio cumprimento dos requisitos trazidos pela LC nº 160/17 para não ocorrer a tributação dos incentivos fiscais de ICMS, ignorando o fato de que, além dessa tributação representar uma quebra do pacto federativo, a natureza dos incentivos fiscais de ICMS não deveria se encaixar no conceito de renda já esmiuçado ao longo deste trabalho, ou seja, seria impossível ocorrer a sua tributação.

⁹⁰ Solução de Consulta DISIT/SRRF04 de 03 de novembro de 2021.

Tal posicionamento trazido pela Solução colacionada acima já havia sido referendado em diversas oportunidades, como nas Soluções de Consulta nº 3.006, nº 94 e nº 5.010, todas do ano de 2021. Ocorre que, conforme já defendido aqui, entendo ser um posicionamento equivocado por conta dos fatores supracitados, além do fato que a aplicação da LC nº 160/17 representa mera postergação de tributação, visto que os valores mantidos em reserva de lucros apenas serão utilizados para absorver os prejuízos contábeis da empresa e aumentar o seu capital social.

5.4 Posicionamento dos Tribunais Federais e Superiores

Para respaldar a tese proposta no presente trabalho de conclusão, importa aqui trazer algumas decisões que corroboram com a não incidência dos incentivos fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Primeiramente, especificamente em relação ao incentivo fiscal do crédito presumido de ICMS, a Ministra Regina Helena Costa, do STJ, em sua brilhante e notória decisão, mediante voto-vista nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492/PR⁹¹, entendeu não ser legal a incidência do crédito

⁹¹ *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 SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA 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.*

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - 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.

presumido de ICMS na base de cálculo dos tributos examinados, ou seja, do IRPJ e da CSLL.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - 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.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobre princípio 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.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

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.

X - 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.).

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

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

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

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal. XVI - Embargos de Divergência desprovidos. (EREsp 1517492/PR, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018).

O voto da ministra é muito pautado pela argumentação de que a União, ao tributar os incentivos fiscais de ICMS, estaria mitigando a utilização de benesse concedida por outro ente federativo (os Estados). Nesse sentido, segue excerto do referido voto:

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 [...].

Diante disso, demonstra-se o entendimento de que não há como se falar em tributação de incentivo fiscal outorgado pelos Estados, posto que tal ato estará configurando afronta à autonomia das federações assegurada pela Constituição Federal.

Nota-se, portanto, que a ementa colacionada apresenta relevantes pontos que, além de auxiliarem na compreensão da tese proposta, corroboram com o estudo realizado neste trabalho, posto que fica clara a afronta ao pacto federativo⁹² pelo simples motivo de a União estar utilizando uma receita renunciada pelos Estados e a tributando, auferindo também manifesta ofensa ao disposto no art. 150, XI, “a”⁹³, da nossa Constituição Federal.

Além disso, interessante reservar aqui um espaço para o seguinte trecho do voto vencedor:

“Deveras, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que específica, integrantes, como assinalado, da cesta básica nacional.”

Ainda, por mais que a ementa colacionada tenha sido a respeito do incentivo fiscal de crédito presumido de ICMS, o próprio Convênio ICMS 190/17 do Conselho

⁹²

⁹³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) dispôs de forma taxativa que a natureza dos incentivos fiscais é a mesma, independente de sua nomenclatura ou forma, conforme § 4º, da cláusula 1ª:

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

I - Isenção;

II - Redução da base de cálculo;

[...]

V - Crédito outorgado ou crédito presumido;

Diante disso, penso que o entendimento aplicado pelo STJ no julgamento específico sobre o caso de crédito presumido de ICMS também deva ser empregado aos demais incentivos fiscais aqui trabalhados, como a redução de base de cálculo, isenção e/ou diferimento.

Logo, a pretensão fazendária de desvincular a natureza do incentivo fiscal de crédito presumido dos demais benefícios de ICMS expostos no presente trabalho, representa uma tentativa infundada de tributar, mediante IRPJ e CSLL, valores que não representam riqueza nova para o contribuinte, e sim mera redução de custo tributário.

Ainda com relação ao pleito fazendário, podemos destacar que, apesar deste julgamento ter sido realizado antes do advento da LC nº 160/17, entretanto já havia a inserção, em nosso ordenamento jurídico, das questões atinentes às classificações das subvenções.

Ou seja, mesmo com a pré-existência da diferenciação das subvenções de custeio e de investimento para fins de tributação e, além disso, da Fazenda Nacional ter usado tal argumento para justificar a sua pretensão de tributar os incentivos fiscais de ICMS, o STJ é claro ao julgar o incidente sem ter como norte essa questão do incentivo ser caracterizado como subvenção de custeio ou investimento, posto que a discussão sobre o tema deve ir além dessa classificação contábil.

Com relação à aplicação da LC nº 160/17, importa trazer à baila a decisão do STJ que, em mais de uma oportunidade, entendeu pela não aplicação da referida Lei, pelo fato de que a qualificação do incentivo fiscal como subvenção de investimento não ensejaria em uma “não violação” ao pacto federativo estabelecido entre os entes federativos, como segue:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO. VIOLAÇÃO. FATO SUPERVENIENTE. LC N. 160/2017. EXAME. INVIABILIDADE. 1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 1.517.492/PR, decidiu pela não inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao fundamento de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo 2. Não se admite, no âmbito do recurso especial, a invocação de legislação superveniente, pois essa espécie recursal tem causa de pedir vinculada à fundamentação adotada no acórdão recorrido e, por isso, não pode ser ampliada por fatos supervenientes ao julgamento do órgão judicial a quo. 3. O fato superveniente, no que se refere à LC n. 160/2017, ainda que examinado, não ensejaria o acolhimento da tese fazendária, pois a superveniência de lei que determina a qualificação do incentivo fiscal estadual como subvenção de investimentos não tem o condão de alterar a conclusão de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo. 4. Tendo a Primeira Seção se apoiado também no pronunciamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, no regime da repercussão geral (não inclusão do ICMS na base de cálculo na contribuição do PIS e da COFINS), não há obrigatoriedade de observância do art. 97 da CF/1988, pois, ante a similaridade entre as controvérsias julgadas, os fundamentos do precedente obrigatório transcendem o tema específico julgado pelo STF. 5. Agravo interno não provido. (AgInt nos EREsp 1462237/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2019, DJe 21/03/2019).

Também nesse sentido foi o voto do eminente Ministro Mauro Campbell Marques, que seguiu a argumentação de que se torna irrelevante a classificação contábil dada ao incentivo fiscal de ICMS. Inclusive o Ministro colaciona diversos precedentes do STJ no item 8 da ementa do acórdão que respaldam tal linha de entendimento.

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.

1. Afasto o conhecimento do recurso especial quanto à violação ao art. 535, do CPC/1973, visto que fundada a insurgência sobre alegações genéricas, incapazes de individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorrida no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incide na espécie, por analogia, o enunciado n. 284, da Súmula do STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Consoante a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), para efeito do enquadramento de determinado incentivo ou benefício fiscal na condição de "subvenção para custeio", de "subvenção para investimento" ou de

"recuperações ou devoluções de custos" (receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964) é preciso analisar a sua lei de criação, inexistindo qualquer faculdade do contribuinte a respeito.

3. Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de "subvenção para custeio" ou "subvenção para operação", respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma "subvenção para investimento". Em suma: na "subvenção para investimento" há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não.

4. Segundo o mesmo Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, as "recuperações ou devoluções de custos" (inciso III, do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964), quando concedidas por lei, são auxílios econômicos que têm por causa um custo anteriormente suportado pela empresa e explicitamente identificado na própria lei de criação que se objetiva anular ou reduzir, havendo aí um encontro contábil de receita (como recuperação de custo) e despesa correspondente (como custo suportado) a fim de se aproximar da neutralidade econômica, ressarcindo a empresa daquilo que ela sofreu.

5. Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional, na forma do art. 44, III e IV, da Lei n. 4.506/64, sendo que as subvenções para investimento podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo Lucro Real, desde que cumpram com os requisitos previstos no art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atual art. 30, da Lei n. 12.973/2014).

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 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.

7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos. Seguem os múltiplos precedentes: AgInt nos EREsp. n. 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.572.108/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.402.204/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.585.670/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. n.

1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1605245/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/06/2019, DJe 27/06/2019)

Este entendimento, aliás, também vem sendo seguido pela Primeira Turma do TRF4, que em voto proferido pelo Desembargador Roger Raupp Rios, salientou, conforme excerto abaixo colacionado, a razão ao contribuinte no sentido de excluir os incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

“Compulsando os autos e considerando que o juízo a quo apreciou com acuro as provas e a legislação pertinente ao caso, e para evitar desnecessária tautologia, reproduzo a sentença, como razões de decidir, in verbis: Dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL 2.1. Peço vênha para transcrever as razões de voto proferidas pela Desembargadora Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE na REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL Nº 5047642-42.2018.4.04.7100: "Trata-se de ação objetivando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados na sistemática do lucro real. A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento de Embargos de Divergência, solucionou a controvérsia nos termos do julgado que traz a seguinte ementa: (...) como se vê, é pacífico o entendimento da Corte Superior no sentido de que os créditos presumidos do ICMS não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quanto à exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC nº 160/2017, o Superior Tribunal de Justiça, mesmo após as inovações normativas referidas, reiterou o entendimento pela exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não fazendo, a este respeito, qualquer tipo de limitação. Neste sentido, colaciono precedente recente do STJ que não deixa margem para dúvidas quanto ao ponto: 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 §§ 4ºE 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA. (...) Esta Corte, no julgamento da Apelação/Remessa Necessária Nº 5016603- 49.2017.4.04.7201/SC, na Sessão Extraordinária de 03-10-2019, pelo rito do artigo 942 do CPC, também se adequou ao entendimento da Corte Superior, como destaque: TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL, SEM AS LIMITAÇÕES. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO DOS CREDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS PELO ESTADO ATRAVÉS DE TTD E ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. PRECEDENTES DO STJ. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. É reconhecido ao contribuinte o direito de excluir os créditos presumidos de ICMS do lucro real, para o efeito de apuração do IRPJ e CSLL, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC nº 160/2017. Precedentes do STJ.

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dispõe, expressamente, que as subvenções para investimento, mesmo que concedidas por meio de dedução de impostos, não serão computadas na apuração do lucro real. Irrelevância da discussão acerca da classificação dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado através de TTD-Tratamento Tributário Diferenciado, para a resolução da lide. A jurisprudência do STJ e desta Corte firmaram-se no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. (TRF4, Apelação/Remessa Necessária Nº 5016603-49.2017.4.04.7201/SC, Segunda Turma, por maioria, RELATORA: Desembargadora Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, julgado em 03/10/2019). Desse modo, faz jus o contribuinte à exclusão da base de cálculo do lucro tributável para fins de apuração de IRPJ e de CSLL, dos créditos presumidos de ICMS, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da LC nº 160/2017, observada tão somente a prescrição quinquenal a contar do ajuizamento da ação." (...) Não há por que modificar as razões da sentença, uma vez que além de estar correta, a autoridade coatora dela não recorreu. Dispositivo: Ante o exposto, voto por negar provimento à remessa necessária." (TRF4 5012417-18.2019.4.04.7005, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 11/11/2020).

Também nesse sentido se manifestou a 6ª Turma do TRF3, em recente decisão do Desembargador Federal Luis Antonio Johonsom Di Salvo:

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL E DO PIS/COFINS. CARACTERIZAÇÃO DE RENÚNCIA FISCAL ESTADUAL. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAR OS VALORES COMO RECEITA OU RENDA. EREsp 1.517.492. RECURSO E REEXAME DESPROVIDOS, COM MAJORAÇÃO DA HONORÁRIA. 1. Conforme sedimentado pelo STJ no julgamento do EREsp 1.517.492, **assentou-se a natureza de renúncia fiscal dos créditos presumidos de ICMS**, voltada ao atendimento da política econômica estadual em vigor e decorrente de seu exercício de auto-organização. Nesta qualidade, preservando-se a autonomia federativa, concluiu que os valores derivados do benefício fiscal concedido pelo Estado não podem ser considerados como receita ou lucro empresarial, reputando indevida sua inclusão na base de cálculo dos respectivos tributos federais. 2. **Sob esta perspectiva, fica inócua a caracterização dos créditos como subvenção de investimentos ou de custeio. São renúncia fiscal estadual – seriam originariamente seus recursos -, não se sujeitando à obrigação tributária imposta pela União Federal sobre o lucro ou sobre a renda.** Consequentemente, torna-se inócua também a solução da lide perante os requisitos exigidos na legislação apontada pela apelante – o art. 30 da Lei 12.973/14 e o art. 10 da LC 160/17. 3. Insubistentes as razões de apelo, devem ser fixados honorários sequenciais e consequenciais, nesta Instância; assim, para a sucumbência neste apelo fixo honorários de 5% incidentes sobre a honorária já imposta, conforme artigo 85, § 11, do CPC/15. Precedentes (TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5000681-92.2017.4.03.6134, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 24/07/2020, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 30/07/2020)

Nota-se aqui a preocupação do julgador em salientar que pouco importa a classificação contábil do incentivo de ICMS concedido, visto que o mero fato de eles serem renúncia de receita estatal, já desconfiguraria a tributação desses benefícios mediante IRPJ e CSLL.

Portanto, após a exposição realizada até aqui, entendo ser ilegal a incidência, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, pelas diversas razões expostas ao longo da presente monografia. No entanto, sinto o dever de expor que, apesar das sólidas razões apresentadas no decorrer deste trabalho de conclusão, a matéria abordada ainda, conforme ditado popular, “dá pano para a manga”, ou seja, trata-se de tese que segue em pauta nos tribunais brasileiros, caracterizando-se por ser um tema que não se esgotará tão cedo, tanto pelo lado do contribuinte, quanto pelo lado da Fazenda Nacional.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de toda exposição feita até aqui, desde as análises iniciais sobre os tributos trabalhados e sobre o que são os incentivos fiscais de ICMS, até o estudo doutrinário e análise jurisprudencial que expuseram o porquê considero que é ilegal a incidência de IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, podemos verificar que existem motivos sólidos e consistentes para se dar guarida às pretensões dos contribuintes acerca do tema trabalhado.

Mesmo que o recente precedente do Superior Tribunal de Justiça⁹⁴ colacionado na redação deste trabalho de conclusão de curso tenha tratado exclusivamente da não incidência de IRPJ e CSLL sobre o incentivo fiscal de crédito presumido de ICMS, podemos compreender que, na verdade, a natureza jurídica dos benefícios deve ser considerada igual para isenção, redução de base de cálculo e diferimento. Sendo assim, a decisão proferida pelo STJ respalda, de forma veemente, a tese aqui sustentada.

Outro ponto importante de termos em destaque é o fato de que os incentivos fiscais de ICMS não representam efetivo acréscimo patrimonial ao contribuinte, e, sendo assim, não poderiam ser adicionados ao conceito de renda estabelecido pelo constituinte. Logo, por óbvio, já não poderia se falar em tributação desses benefícios pelo IRPJ e pela CSLL.

Além disso, como demonstrado no mesmo julgamento supracitado, o STJ já decidiu no sentido de declarar essa tributação como uma afronta ao Pacto Federativo, ou seja, mais um ponto que reitera a ilegalidade da tributação aqui estudada.

Ademais, apesar de o advento da LC nº 160/17 ter tido como intenção a pacificação acerca dos benefícios fiscais que estavam irregulares, seu texto normativo trouxe apenas uma forma de diferir a tributação dos incentivos fiscais de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL, posto que a tributação irá ocorrer no momento em que o contribuinte não observar os requisitos pré-estabelecidos na Lei, configurando clara afronta ao já assentado pelo STJ.

Diante dos pontos destacados acima, pudemos notar que, através da análise jurisprudencial introduzida no decorrer desta apresentação, os Tribunais Regionais e

⁹⁴ EREsp 1517492/PR - Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 08 de novembro de 2017.

Superiores já vêm demonstrando entendimento de que não é possível haver a tributação pelo IRPJ e CSLL de valores que não caracterizam efetivo acréscimo patrimonial, além de também já se posicionarem em favor da não aplicação dos requisitos trazidos pela LC nº 160/17.

No entanto, apesar de todos os pontos salientados ao longo do presente trabalho terem consistência e embasamento legal para dar razão à tese trabalhada, devemos destacar que a Fazenda Nacional, por meio de Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil, também têm pontos relevantes acerca da tributação dos incentivos fiscais de ICMS, razão pela qual o tema trabalhado ao longo desta monografia está longe de ser pacificado pela jurisprudência, posto que o sujeito ativo, nesses casos, se baseia na interpretação fria e literal da Lei, razão pela qual torna tão instigante a abordagem trabalhada até aqui.

Dito isso, penso que a discussão acerca do tema trabalhado segue atual, desafiadora e necessária, visto que, como exposto anteriormente, trata-se de tema que aparentava ir para um caminho de pacificação na jurisprudência, mas que, com o advento da Lei Complementar nº 160/17 teve novos desdobramentos para discussão, mantendo aceso o embate entre contribuintes e Fazenda Nacional.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. et al. **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Washington: BID, p. 62. fev. de 2014.

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. **A (in) segurança jurídica, incentivos fiscais de ICMS e a LC nº 160/2017**. FESDT–Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n.11, p. 141. nov. de 2019.

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. **Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da lei complementar n. 160/2017**. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo, ano 37, n. 41, p. 252 – 275. 1º semestre de 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.> Acesso em: 23 de junho de 2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 3 de janeiro de 2008**. Brasília, DF: Presidência da República, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6341.htm.> Acesso em: 12 de outubro de 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Brasília, DF: Presidência da República. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm.> Acesso em: 09 de novembro de 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, DF: Presidência da República. 1977. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm.> Acesso em: 09 de novembro de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Brasília, DF: Presidência da República, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm.> Acesso em: 10 de novembro de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm.> Acesso em: 01 de setembro de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 21 de agosto de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp160.htm.> Acesso em: 19 de junho de 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm.> Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.** Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm.> Acesso em 10 de novembro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.> Acesso em: 23 de junho de 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm.> Acesso em: 10 de novembro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm> Acesso em: 14 de agosto de 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm.> Acesso em: 10 de novembro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430compilada.htm.> Acesso em: 07 de setembro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm.> Acesso em: 10 de novembro de 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio ICMS nº 16, de 22 de abril de 2015.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV016_15.> Acesso em: 21 de agosto de 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio nº 190, de 15 de dezembro de 2017.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17.> Acesso em: 24 de junho de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em REsp nº 1.443.771/RS**. Tributário. Processo civil e tributário. S1 – Primeira Seção. Embargante: Mould Indústria de Matrizes Ltda. Embargado: União – Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Relator p/ acórdão: Min. Regina Helena Costa. 14 de abril de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201400635441. Acesso em:

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em REsp nº 1.517.492/PR**. Tributário. S1 – Primeira Seção. Embargante: União – Fazenda Nacional. Embargado: Cotriguaçu Cooperativa Central. Relator: Min. Og Fernandes. Relator p/ acórdão: Min. Regina Helena Costa. 08 de novembro de 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201500416737. Acesso em: 22 de junho de 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo; Malheiros, 2006. p. 678.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 317.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. Ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 604

CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p.228.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Subvenção para investimentos – Parceria público-privada – Tratamento contábil e fiscal – Não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL – Não incidência de PIS, COFINS e ISS**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, p. 571-580. 2007.

CORREIA DE MELO, Pedro Becker Calheiros. DIDONÉ, Everton Leite. **Não incidência de IR sobre juros de mora; Vitória dos contribuintes**. In: MIGALHAS. 09 jun. 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/346796/nao-incidencia-de-ir-sobre-juros-de-mora-vitoria-dos-contribuintes>. Acesso em: 20 de outubro de 2021.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014. p. 36.

COSTA, Celso. COLUCCI, Fernando. **IRPJ: Entenda o que é, como funciona e como é calculado**. In: JOTA. Porto Alegre, 13 mai. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/irpj-entenda-o-que-e-como-funciona-e-como-e-calculado-13052021>. Acesso em: 20 de outubro de 2021.

FRANCO, Brunno. **A subvenção de ICMS após o advento da Lei Complementar Nº 160, de 7 de agosto de 2017, e suas implicações no âmbito dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.** 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) – INSPER, São Paulo, 2019.

FREDDO, Julio Cezar Giongo. **As subvenções governamentais e o fato gerador do imposto de renda.** Revista Direito Tributário Atual. São Paulo, ano 37, n. 42, p. 288 – 312. 2º semestre de 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais.** In: GRUPENMACHER, Betina Treiger *et al.* Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Lisboa: Almedina, 2012. p. 9-94.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 36

HICKMANN, Samuel. **A não incidência de IRPJ e CSLL sobre benefícios fiscais de ICMS: Mudança de posição da Receita Federal e perspectivas.** In: Migalhas. Rio Grande do Sul. 19 de janeiro de 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/339085/a-nao-incidencia-de-irpj-e-csll-sobre-beneficios-fiscais-de-icms--mudanca-de-posicao-da-receita-federal-e-perspectivas.>> Acesso em: 22 de junho de 2021.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 243.

ISTOÉ DINHEIRO. **Brasileiro trabalha 150 dias só para pagar tributos em 2020.** São Paulo, 13 outubro de 2020. Disponível em: <[https://www.istoedinheiro.com.br/brasileiro-trabalha-150-dias-so-para-pagar-tributos-em-2020/.](https://www.istoedinheiro.com.br/brasileiro-trabalha-150-dias-so-para-pagar-tributos-em-2020/)> Acesso em: 20 de outubro de 2021.

MANGIA, Lucas de Carvalho. **A Incidência de IRPJ e CSLL sobre Créditos Presumidos de ICMS: entre a natureza da subvenção estatal e a preservação do pacto federativo.** Revista Caderno Virtual, Brasília, v. 1, n. 46, p. 310 – 336. Jan/abr de 2020.

MARINS, Daniel Vieira; DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. **Competição tributária ou guerra fiscal? do plano internacional à lei complementar n 160/2017.** REI-Revista Estudos Institucionais, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 158-185. 2018.

MATTOS, Enlinson; ROCHA, Fabiana; TOPORCOV, Patrícia. **Programas de incentivos fiscais são eficazes? evidência a partir da avaliação do impacto do programa nota fiscal paulista sobre a arrecadação de ICMS.** Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 67, n. 1, p. 97-120. Jan/mar de 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 13. ed., rev. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2017

MINAS GERAIS. **Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017.** Belo Horizonte: Minas Gerais, 2017. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2017/l22549_2017.html> Acesso em: 10 de novembro de 2021.

MOREIRA, Luan. **Tributação de Subvenções por IRPJ e CSLL: Benefícios Fiscais de Crédito Presumido e Análise Jurisprudencial.** 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) – INSPER, São Paulo, 2019.

NAVES, Amanda Isaias. **Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da lei 12.973/2014.** Revista Direito Tributário Atual ISSN, São Paulo, n. 36, p. 11-30. 2016.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal.** Curitiba: Juruá, 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.150-151 e 158.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2013, p. 749.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando Salgueiro. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal.** 1996.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. **Revisitando o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas no Brasil: Origens, Justificativas e Métodos de Integração.** Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 46, p. 283-307. 2º semestre de 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Sentença nº 5077545-25.2018.4.04.7100.** Tributário. Impetrante: Timac Agro Indústria e Comércio de Fertilizantes Ltda. Impetrado: Delegado Regional da Receita Federal do Brasil – União – Fazenda Nacional – Porto Alegre. Relator: Juiz Federal. Evandro Ubiratan Paiva da Silveira, 18 de junho de 2019

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **Sentença nº 5077545-25.2018.4.04.7100.** Tributário. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. Precedentes desta Corte e do STJ. 1ª Turma. Apelante: Timac Agro Indústria e Comércio de Fertilizantes Ltda. Apelante: União – Fazenda Nacional. Apelado: Os mesmos. Relator: Juiz Federal. Evandro Ubiratan Paiva da Silveira, 04 de maio de 2020. Disponível em:

SOUSA, Carlos; SANTOS, Saulo. **Os incentivos fiscais do ICMS como subvenção para investimento, nos termos da lei complementar nº. 160/17. Uma análise à luz da neutralidade concorrencial, da praticidade e da irretroatividade da norma tributária.** Revista Inclusiones, v.6, n. especial, p. 55-82. Out/dez de 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 127.

VERTES, Alexandre. **Iniciação à dupla contabilidade geral**. Porto Alegre: Sulina, 1980. p. 361.

WIERZCHOWSKI, Mozart Bielecki. **O conceito constitucional de renda aplicável às pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2018. p. 28