

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

41

1º Semestre 2019

Current Issues of Tax Law Review

N. 41 – 2019/1st Semester



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: TRATAMENTO FISCAL APÓS A EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017

*ICMS' TAX INCENTIVES AND GOVERNMENT GRANTS: TAX
TREATMENT AFTER THE ENACTMENT OF COMPLEMENTARY
ACT N. 160/2017*

Lucas Bevilacqua

Doutor e Mestre em Direito Tributário (USP). Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal. Conselheiro Titular da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no período de 2016 a 2019. GO. E-mail: lucas.bevilacqua@gmail.com

Vanessa Marini Cecconello

Pós-graduada em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS). Conselheira Titular da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Advogada licenciada. RS. E-mail: cecconello.vanessa@gmail.com

Recebido em: 28-02-2019

Aprovado em: 18-04-2019

RESUMO

A Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, trouxe importantes inovações não só através da convalidação dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ, mas também pelo novo tratamento contábil-tributário às subvenções de investimentos com aplicação, inclusive, retroativa. Ante a ruptura legislativa e jurisprudencial, promovida no CARF, o presente artigo tem por propósito elucidar os desdobramentos da convalidação dos incentivos de ICMS na tributação federal de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS. Entre as implicações advindas se analisa, em primeiro, sua aplicação “retroativa” para, em seguida, analisar sua extensão às contribuições do PIS/COFINS.

PALAVRAS-CHAVE: INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS, SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTOS, TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA, PIS/COFINS

ABSTRACT

Act n. 160, dated August, 07, 2017, brought relevant innovations not just by the validation of the ICMS' tax incentives granted without CONFAZ's authorization, but also by the new accounting-tax treatment to subventions to investment with retroactive application. Act 160 means a legislative and jurisprudential rupture, specially in CARF. The purpose of this study is to elucidate the consequences of the validation of ICMS tax incentives in federal taxes: IRPJ, CSLL and PIS/COFINS taxes. One of the implications of this is to analyze its "retroactive" application and then analyze its extension to the PIS/COFINS contributions.

KEYWORDS: ICMS' TAX INCENTIVES, GOVERNMENT GRANTS, TAXATION, PIS/COFINS

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por propósito elucidar o tratamento tributário (IRPJ, CSLL e PIS/COFINS¹) aos incentivos fiscais de ICMS após a edição da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, que além de prever um *iter* de convalidação desses, nos termos do Convênio CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) n. 190/2017, promoveu alteração na legislação tributária federal de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS.

Como sabido a LC n. 160 conferiu novo tratamento contábil-tributário às subvenções de investimentos ao alterar o art. 30 da Lei n. 12.973/2014; o que representou ruptura na jurisprudência até então formada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que, além da intenção de fomento do ente subvencionador e contabilização dos incentivos fiscais na conta de reserva de lucros (§ 4º), estava a demandar: a validade dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, a efetiva implantação dos empreendimentos, e, inicialmente, até mesmo a sincronia entre o recebimento e os investimentos².

Não o bastante, tem-se, ainda, que a LC n. 160 previu, expressamente, que a alteração promovida na Lei n. 12.973 "aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados" (art. 30, § 5º, *in fine*).

As inovações trazidas pela LC n. 160 que, inicialmente, pareciam colocar uma "pá de cal" nos acalorados debates no âmbito da Receita Federal, do CARF e, até mesmo, dos Tribunais Superiores, ecoam debates candentes não só quanto à aplicação da lei no tempo, mas quanto à própria interpretação e aplicação do dispositivo ao tratamento tributário das subvenções de investimentos no PIS/COFINS.

1 IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; PIS – Programa de Integração Social; COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

2 BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Acórdãos n. 9101-003.084, julgado em 13.09.2017, n. 9101-003.167, julgado em 05.10.2017 e n. 9101-003.171, julgado em 07.11.2017).

A fim de melhor aplicar as inovações pela LC n. 160, fundamental compreender os primórdios da prática dos incentivos fiscais de ICMS e o imbróglio instaurado pela Receita Federal, ao promover avalanche de autuações temerárias a partir da premissa “não tributa você-Estado, tributo eu-União.”

Compreendidos os incentivos fiscais de ICMS como instrumento de desenvolvimento regional e suas implicações na tributação federal (IRPJ, CSLL), inclusive, aos processos administrativos e judiciais em tramitação, o presente artigo analisa, em seguida, intrincada questão atinente às contribuições do PIS/COFINS: considerando que os arts. 54 e 55 da Lei n. 12.973/2014 retiram da base de cálculo desses tributos as receitas de subvenções para investimento, em tese, resta analisar se a LC n. 160, ao inserir dispositivo para apuração do lucro real (IRPJ) teria efeito, também, para PIS/COFINS.

Para tanto, empreende-se a seguir relato histórico-legislativo da evolução dos incentivos fiscais de ICMS como instrumento de desenvolvimento regional no federalismo fiscal brasileiro para, em seguida, ingressar no tratamento previsto na legislação tributária federal.

2. DESENVOLVIMENTO REGIONAL, INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS

Na década de 1970, cunhou-se o neologismo “Belíndia”³, reportando-se às desigualdades sociais, alcunha que se aplica perfeitamente à questão regional, dada a concentração de renda nos Estados do Sul e Sudeste do Brasil, com estágios de desenvolvimento de países do então chamado Primeiro Mundo, a exemplo da Bélgica, enquanto outras economias regionais apresentam estágios típicos de países subdesenvolvidos, em que à época figurava a Índia.

O Constituinte de 1988, inconformado com as gritantes disparidades regionais, revelou-se cômico da questão regional, estabelecendo, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a redução das desigualdades regionais⁴. Simultaneamente, a Constituição de 1988 indicou as normas tributárias indutoras⁵ como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico regional, com destaque para os dispositivos do art. 43, § 2º, III: “os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”; e do art. 151, III, *in fine*: “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

3 BACHA, Edmar Lisboa. Os mitos de uma década. São Paulo: Paz e Terra, 1976, p. 10.

4 “Art. 3º Constituem objetivos da República Federativa do Brasil: [...] III) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

5 SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 30.

Em que pese todos ditames constitucionais, acima transcritos, o Governo Federal historicamente foi omissivo na *questão regional*, o que conduziu alguns Estados⁶ pioneiramente buscar investimentos privados, com vistas a promover o desenvolvimento de seus territórios e incrementos na arrecadação, utilizando como ferramenta principal os incentivos fiscais de ICMS. Estava deflagrada a “guerra fiscal”.

Do abandono pela União das políticas de desenvolvimento social e regional, reforçado com a “Reforma do Estado” nos anos de 1995-2002⁷ e aliado, ainda, ao ingresso de investimentos estrangeiros diretos (IED), houve um recrudescimento da política de incentivos fiscais com base no ICMS, sobretudo nos Estados do Centro-Oeste⁸ e do Nordeste⁹.

Nessa segunda fase, insere-se, por exemplo, o Programa PRODUZIR¹⁰, incentivando a implantação, expansão ou revitalização de indústrias e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e de renda e na redução das desigualdades sociais e regionais. O PRODUZIR atua sob a forma de financiamento de parcela mensal de até 73% (setenta e três por cento) do ICMS devido pelas sociedades empresárias beneficiárias, com prazo de fruição, variando de acordo com a análise dos coeficientes de prioridade do projeto, calculados segundo critérios sociais e econômicos, especificados em regulamento¹¹, podendo chegar até 15 (quinze) anos.

Todos os Estados da Federação ingressaram no *front* da guerra fiscal com diferentes técnicas exonerativas, todos à revelia do Conselho Nacional de Política Fiscal (CONFAZ) a despeito do previsto na Constituição (art. 155, § 2º, XII, “g”) e na Lei Complementar n. 24/1975, que está a demandar unanimidade dos Estados para a concessão de incentivos fiscais de ICMS¹².

O Supremo Tribunal Federal (STF) consagrou entendimento pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ¹³; o que culminou, inclusive, com a Proposta de Súmula Vinculante (PSV)¹⁴ n. 69, sob relatoria do Ministro Gilmar

6 BRASIL, Estado do Espírito Santo. Programa Fundap. Lei n. 2.592, de 22 de junho de 1971. BRASIL, Estado do Rio Grande do Sul. Programa Fundopem. Lei n. 6.427, de 10 de janeiro de 1972. BRASIL, Estado do Rio de Janeiro. DL n. 8, de 15 de março de 1975. BRASIL, Estado do Ceará. Lei n. 10.367, de 7 de dezembro de 1979. BRASIL, Estado de Goiás. Programa Fomentar. Lei n. 9.489, de 31 de julho de 1984. BRASIL, Estado do Rio Grande do Norte. Programa Proadi, Lei n. 5.397, de 11 de outubro de 1985.

7 BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas públicas – reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 150.

8 BRASIL, Estado de Goiás. Programa Produzir. Lei n. 13.591, de 18 de janeiro de 2000; BRASIL, Estado do Mato Grosso do Sul. Programa MS-empresário. Lei Complementar Estadual n. 93, de 5 de novembro de 2001; BRASIL, Estado do Mato Grosso. Programa Prodeic. Lei n. 7.958/2003; BRASIL, Distrito Federal. Programa PRÓ-DF II. Lei n. 3.266/2003.

9 BRASIL, Estado do Sergipe. Programa PSDI/FAI. Decreto n. 21.523, de 27 de dezembro de 2002; BRASIL, Estado do Ceará. Programa FDI/Provin/PDCI. Decreto n. 26.546, de 4 de abril de 2002; BRASIL, Estado de Pernambuco. Programa Prodepe. Lei n. 11.675, de 11 de outubro de 1999; BRASIL, Estado da Bahia. Programa Desenvolve. Lei n. 7.599, de 7 de fevereiro de 2000; BRASIL, Estado do Rio Grande do Norte. Programa Proadi. Lei n. 7.075, de 17 de novembro de 1997; BRASIL, Estado da Paraíba. Programa FAIN. Lei n. 6.000, de 23 de dezembro de 1994.

10 Estado de Goiás. Lei n. 13.591, de 18 de janeiro de 2000.

11 Estado de Goiás. Decreto n. 5.265, de 31 de dezembro de 2000.

12 BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série Doutrina Tributária IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 60.

13 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) n. 4.152, n. 3.803, n. 2.352. Rel. Min. Dias Toffoli; n. 2.549, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; n. 3.674, n. 3.413, n. 2.376, n. 4.457, n. 2.906, Min. Marco Aurélio; n. 3.247, Min. Cármen Lúcia; n. 3.794, Min. Joaquim Barbosa, julgados em 11 de junho de 2011.

14 “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício

Mendes, pressionando, assim, os Estados e contribuintes-beneficiários a buscarem alternativas para convalidação dos incentivos.

Dentre as iniciativas adotadas pelos Estados, está a apresentação do Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 54, de iniciativa da Senadora Lúcia Vânia (GO), que previa a convalidação dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ nos termos de Convênio regulamentador.

3. INOVAÇÕES DA LC N. 160 NO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO (IRPJ/CSLL) DAS SUBVENÇÕES DE INVESTIMENTOS

O PLP n. 54, após aprovado no Senado Federal, foi enviado à Câmara dos Deputados, onde foi objeto de algumas emendas legislativas. Entre as alterações promovidas houve a inserção dos arts. 9º e 10, que alteravam justamente o previsto no art. 30 da Lei n. 12.973/2014; a fim de sanar o vasto contencioso administrativo federal, decorrente das autuações de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS ante a caracterização dos incentivos de ICMS como subvenções de custeio.

Após longos debates em ambas as casas legislativas, o PLS n. 130 foi aprovado, sendo enviado para sanção presidencial quando então o Presidente da República procedeu à sanção parcial com o veto, justamente, dos arts. 9 e 10. Sob orientação do Ministério da Fazenda, o Presidente vetou tais dispositivos, dado que representavam remissão e anistia fiscal desprovidas de prévia estimativa de impacto financeiro-orçamentário conforme prescrito no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Ante ao veto parcial, o processo legislativo retornou à CD (Câmara dos Deputados), que procedeu à derrubada do veto, passando a vigorar, assim, nova redação ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014 para considerar como subvenção para investimento todos incentivos fiscais de ICMS concedidos (i) com vistas a fomentar implantação ou ampliação de empreendimentos econômicos e (ii) registrados na conta de reserva de capital, com acréscimo ainda do seguinte texto:

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

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

A RFB, que vinha empreendendo entendimento de que incumbia ao contribuinte demonstrar não só a validade e o propósito do incentivo, mas a vinculação da desoneração

fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”

empreendida com os investimentos realizados, inclusive, simultaneamente em alguns casos, sucumbiu ante a alteração legislativa realizada.

A LC n. 160 ainda estabelece a aplicação dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 a benefícios anteriores, concedidos em desacordo com o art. 155, II, § 2º, inciso XII, alínea *g*, da Constituição Federal, desde que atendidas as exigências de registro e depósito de novo Convênio entre os Estados:

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

Por sua vez, o mencionado art. 3º prevê:

“[...] Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas: I. publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar; II. efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo CONFAZ e disponibilizado em seu sítio eletrônico.”

Para regulamentar a LC n. 160 foi editado o Convênio ICMS n. 190, de 15 de dezembro de 2017 (CV190), regulando a sistemática de convalidação dos incentivos fiscais de ICMS, nos termos do artigo supratranscrito e fixando os seguintes prazos:

“Cláusula terceira. A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do *caput* da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas: (I) 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017; (II) 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no *caput* desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada

requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

Cláusula quarta. O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do *caput* da cláusula segunda, devem ser feitos até as seguintes datas: I. 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito; II. 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no *caput* desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.”

Considerando a dificuldade de alguns Estados em proceder ao depósito dos atos concessivos de todos os incentivos fiscais, já concedidos, foi promovida a prorrogação do prazo final de 28 de dezembro de 2018 para 31 de julho de 2019, nos termos do Convênio ICMS n. 51/2018.

Antes mesmo de sua prorrogação, o CARF já havia adotado postura, um tanto conservadora, de sobrestar os julgamentos para os contribuintes beneficiários dos incentivos fiscais de ICMS que demonstrassem a convalidação dos mesmos nos termos da LC n. 160 e do CV n. 190¹⁵.

Tendo em conta que alguns Estados da Federação já cumpriram o *iter* do CV n. 190, a exemplo do Estado de Goiás, embora a prorrogação do prazo, o CARF já apreciou algumas das autuações dando procedência ao pleito dos contribuintes, quando demonstrado apenas que os incentivos convalidados tinham por propósito fomentar a implantação ou ampliação de empreendimentos econômicos e que foram contabilizados na conta de reserva de capitais¹⁶.

Inobstante a clareza do dispositivo da LC n. 160, questão que surgiu ao longo dos debates nas diferentes sessões da Primeira Seção de Julgamentos é quanto à sua aplicação no tempo considerando que a LC n. 160 promoveu a alteração do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e há grande parte de autuações realizadas antes de sua edição.

As alterações promovidas na Lei n. 12.973/2014, com o acréscimo do § 5º, são taxativas, ao conferir “efeitos retroativos” do novo tratamento contábil-tributário aos incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimentos, “... aos processos administrativos e judiciais

15 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Resolução n. 9101.000.039, de 18 de janeiro de 2018. Resolução n. 9101-000.043, de 2 de fevereiro de 2018; Resolução n. 1402-000.504, de 20 de fevereiro de 2018; Resolução n. 9101-000.050, de 7 de março de 2018; Resolução n. 1401-000.506, de 14 de março de 2017 e Resolução n. 9101-000.053, de 8 de maio de 2018.

16 BRASIL. Conselho Administrativo Recursos Fiscais (CARF), Acórdão n. 1302-002.804, de 17 de maio de 2018, Primeira Seção.

ainda não definitivamente julgados” não limitando-se às autuações realizadas com fulcro na Lei n. 12.973/2014, que sucedeu o prescrito no Regime Tributário de Transição (RTT) das Leis n. 11.941/2009 e n. 11.638/2007¹⁷.

Antes da entrada em vigor do RTT, as subvenções para investimentos observavam ainda o prescrito no Decreto-lei n. 1.598/1977, devendo ser computadas na conta de reserva de capital, logo, excluídas do lucro tributável. Sacha Calmon Navarro Coêlho assim sintetiza a questão num cenário anterior ao da Lei n. 11.638/2007¹⁸:

- as subvenções para investimentos configuram transferência de capital, que não são nem lucro operacional nem resultados operacionais, porque não constituem renda.
- as subvenções para investimentos, inclusive as decorrentes de exonerações tributárias como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, caracterizam-se como contribuição pecuniária, com destinação específica, sem retorno;
- a aplicação dos recursos em bens do ativo fixo ou, mais precisamente, em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos é a destinação do investimento; e
- toda transferência de capital é uma subvenção para investimento.

As Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009 estabeleceram uma mudança substancial na legislação societária, alterando conceitos e classificações fundamentais dentre os quais o de subvenções para investimento¹⁹.

A partir das Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009, as sociedades empresárias passaram a (i) reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância; (ii) excluir, no LALUR, o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real; (iii) manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404/1976 a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício; e (iv) adicionar, no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no item (ii), no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no item (iii) considerando ainda o § 3º do art. 18 da Lei n. 11.941/2009²⁰.

17 NAVES, Amanda. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei n. 12.973/2014. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016, p. 12.

18 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, 2007, p. 572.

19 FREITAS, Rodrigo. *Ciência contábil e direito contábil: a nova redação*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandre Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 419.

20 Art. 18 da Lei n. 11.638, de 2007.

Muito embora as significativas mudanças com a edição da Lei n. 12.973/2014, que revogaram o prescrito no RTT, as razões das autuações, lavradas em face dos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais de ICMS, residem invariavelmente na invalidade dos incentivos de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ e ausência de investimento efetivo na implantação e/ou ampliação do empreendimento; não configurando-se, assim, subvenções para investimento.

As alterações promovidas, a partir da LC n. 160, estabeleceram um novo regime jurídico aos incentivos fiscais de ICMS e às subvenções para investimentos que se aplicam não só ao até então prescrito na Lei n. 12.973/2014, mas a todas as autuações lavradas que (des)consideraram os incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimentos.

Naturalmente, tem aplicação a todos processos administrativos em curso, na medida em que não constituído definitivamente o crédito tributário vez que vigora causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário nos termos do prescrito no art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Portanto, ainda que já julgado o feito pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e retornado o processo administrativo fiscal (PAF) à Turma Ordinária para apreciação de questão, antes não apreciada, dispõe o colegiado de legitimidade para aplicação da nova redação do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 na medida em que inexistente “coisa julgada administrativa”, considerando ausente o atributo da definitividade²¹ na jurisdição administrativa dada a garantia constitucional do amplo acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV).

Questão um tanto mais tormentosa respeita aos créditos definitivamente constituídos, ante ao esgotamento do processo administrativo tributário, inscrição do débito em dívida ativa com a emissão da certidão de dívida ativa (CDA) e já ajuizada Execução Fiscal. Nesse ponto, importa ter-se em perspectiva o julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.517.492/PR, de relatoria para o acórdão da Ministra Regina Helena Costa, em 8 de novembro de 2017, unificando a jurisprudência no âmbito do Poder Judiciário, quanto à impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, externando entendimento no sentido de ser indevida a incidência dos referidos tributos sobre tais incentivos fiscais concedidos pelos Estados²².

21 TÔRRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica. São Paulo: RT, 2011, p. 446.

22 “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 lhes 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

De outro lado, o § 5º da Lei n. 12.973/2014 é cristalino, ao prever que a alteração promovida nos requisitos do art. 30 aplica-se aos “processos judiciais ainda não definitivamente julgados”, portanto, a alteração superveniente do regime jurídico das subvenções para investimentos representa fato extintivo do direito²³ da União Federal encontrando-se o magistrado autorizado a cancelar a CDA, procedida, claro, a intimação prévia da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN)²⁴.

Por certo que nem todas as questões advindas da LC n. 160 têm pronta resposta, sobretudo, a considerar que o CARF e muito menos nossos Tribunais Superiores apreciaram em definitivo os “efeitos retroativos” na aplicação da lei.

Premissa que sempre deve orientar os julgadores é que a edição da LC n. 160 deu-se por razões de relevante interesse social e segurança jurídica com vistas a propiciar estabilidade aos incentivos concedidos no âmbito da famigerada guerra fiscal.

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. 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 sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados. 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 ético-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 preceitos 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 n. 1.517.492/PR, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 08.11.2017, DJe 01.02.2018)

23 “Art. 462. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença.”

24 “Art.10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva que decidir de ofício.”

Qualquer entendimento que venha a se descasar da segurança jurídica, como aspiração máxima da tributação²⁵, representa vulneração do Estado de direito em detrimento da confiança que os contribuintes depositaram ao realizarem seus investimentos induzidos pela legislação tributária dos Estados e da União que expressamente estabeleceram novo regime aos incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimento.

Aspecto não menos tormentoso respeita à aplicação desse novo regime jurídico das subvenções para investimentos às autuações de PIS/COFINS.

4. IMPACTOS DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS

Discussões importantes a respeito dos impactos das subvenções governamentais concedidas pelo Poder Público iniciaram-se com a publicação da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que modificou as bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e também da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, a qual, frente às novas regras contábeis, instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, de forma facultativa para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatoriamente, a partir de 2010.

As subvenções podem ser classificadas como sociais (vinculadas às entidades cujas receitas não estão abrangidas pela tributação, sendo irrelevantes para o presente estudo) e econômicas, nos termos dos arts. 16 e 18, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, diploma legal que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. As subvenções, portanto, encontram-se definidas em lei no nosso sistema jurídico, e sendo repassadas pelo Poder Público, serão necessariamente destinadas ao atendimento do interesse público.

Consoante disposição do art. 18 da Lei n. 4.320/1964, as subvenções econômicas são os valores destinados à “cobertura dos *déficits* de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não”, as quais deverão estar expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal. Igualmente são consideradas subvenções econômicas pelo referido dispositivo legal as dotações destinadas a “cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais” e, ainda, “ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais”²⁶.

25 ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

26 Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964: “II) Das Subvenções Econômicas. Art. 18. A cobertura dos *déficits* de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal. Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas: a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros

No cotejo da definição trazida pela legislação com os entendimentos doutrinários sobre o tema, tem-se que a subvenção constitui-se em repasse do Poder Público para as instituições, públicas ou privadas, com o intuito de fomentar as atividades e o desenvolvimento de produtos e projetos de interesse público, sob duas modalidades: aportes genéricos para pagar custos ou despesas operacionais; ou auxílio para o desenvolvimento de projetos específicos²⁷. Assim, a Lei n. 4.320/1964 trouxe a figura da subvenção *para custeio*, para as quais é necessário, além da transferência de recursos financeiros pelo Estado, o atendimento às finalidades determinadas na legislação para o auxílio, sempre envolvendo o interesse público.

As subvenções de custeio deveriam estar incluídas na receita bruta operacional da empresa, tratamento que lhe foi conferido pela Lei n. 4.506/1964, no art. 44, inciso IV, segundo o qual se enquadram na receita bruta operacional “as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

A amplitude do conceito de subvenções foi evidenciada pelo Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em seu art. 38, § 2º²⁸, com redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730, de 1979, ao reconhecer tratar-se de subvenções também a isenção ou redução de tributos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. O decreto trouxe a definição jurídica da figura das subvenções *para investimento*, introduzida no ordenamento jurídico com a publicação da Lei n. 6.404 (Lei das Sociedades Anônimas), de 15 de dezembro de 1976²⁹, considerando-as não computáveis no lucro real da pessoa jurídica, devendo ser registradas como reserva de capital, a qual não é passível de distribuição aos sócios.

Para elucidar o tratamento das subvenções no âmbito fiscal, a Secretaria da Receita Federal, por meio da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) editou o Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, tratando da apuração do lucro real das pessoas jurídicas, e delimitou novos contornos da classificação das subvenções como *para*

alimentícios ou outros materiais; b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.”

27 NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para investimento e a nova realidade contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandre Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 159.

28 Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977: “Art. 38. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: [...]§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

29 Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976: “Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;”

custeio (ou operação) e para investimento, com interpretação restritiva para esta última quanto às exigências de aplicação vinculada e específica dos recursos:

“2.4 – [...] Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz De Plácido e Silva, em seu vocabulário jurídico: ‘Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação, É *mera contribuição pecuniária* destinada a *auxílio* ou *em favor* de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto’. (Os destaques são do original). Em resumo, *subvenção*, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

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

2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de *subvenções para investimento* é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (D.O.U. de 16.01.78). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a *subvenção para investimento* seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7; subentende-se um confronto entre as *subvenções para custeio* ou *operação* e as *subvenções para investimento*, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (D.O.U. de 16/10/73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. *Desses subsídios podemos inferir que subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77.*” (Destacou-se)

As conclusões expostas no referido Parecer Normativo são no sentido de que: as subvenções para custeio ou operação compõem o resultado operacional da pessoa jurídica, enquanto que as subvenções para investimento ingressam no resultado não operacional. Além disso, considerou como subvenções para investimento tão somente aquelas que tenham como características a sua vinculação a investimentos; a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos para implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, cuja titularidade necessariamente deve ser da pessoa jurídica beneficiária.

Conquanto os notáveis questionamentos quanto à legalidade dos critérios estabelecidos pelo Parecer Normativo CST n. 112/1978, sob a perspectiva do Decreto-lei n. 1.598/1977, o posicionamento da Autoridade Fiscal ainda é pautado pelo critério da necessária comprovação da aplicação direta e específica dos recursos recebidos a título de subvenções em projetos previamente aprovados pelo Poder concedente do incentivo. Justamente por essa razão vultoso é o número de controvérsias no âmbito do contencioso administrativo tributário e no Poder Judiciário quando à tributação dos valores referentes às subvenções de investimento.

Como dito alhures, as alterações efetuadas pela LC n. 160/2017 no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, no âmbito do IRPJ e da CSLL, inequivocamente trouxeram mudanças no regime jurídico das subvenções de investimento, com expressa aplicação retroativa para os processos administrativos e judiciais em curso quando da publicação do ato normativo. Dispondo a Lei n. 12.973/2014 sobre as bases de cálculo das contribuições sociais para o PIS/PASEP e para a COFINS, em seus arts. 54 e 55, imprescindível perquirir-se sobre os efeitos da alteração do art. 30 do mesmo diploma legal pela LC n. 160/2017 frente às contribuições em testilha.

Para melhor compreensão, necessário tecer parcas considerações acerca da instituição das referidas contribuições sociais pela Constituição Federal, bem como da determinação das bases de cálculo, para posteriormente serem revelados os efeitos das mudanças legislativas objeto da LC n. 160/2017.

Na Constituição Federal há diferentes espécies de contribuições passíveis de ser instituídas pela União, distinguindo-se entre elas conforme a finalidade para a qual se destinam – art. 149 da Constituição Federal. Referidos tributos possuem amplo espectro de abrangência, e são destinados ao custeio da “Ordem Social”, cujas diretrizes estão traçadas no Título VIII da Constituição, sobretudo a busca do bem-estar e da justiça sociais, do art. 193 da CF.

Dentre as contribuições sociais há aquelas especificamente destinadas ao financiamento da seguridade social, tratadas no art. 195 da Constituição, as quais têm por escopo financiar as atividades da União no campo social. Assim, existem contribuições com o fim específico

de custear a seguridade social, entendendo-se essa como saúde, previdência e assistência social, caracterizando-se como uma espécie do gênero “contribuições sociais”.

É importante notar que as duas categorias de contribuições sociais (gerais e destinadas ao financiamento da seguridade social), embora pertencentes ao mesmo gênero – contribuições sociais – receberam tratamento diferenciado do legislador constitucional, com especial relevo para as materialidades passíveis de serem oneradas por referidos tributos.

Tendo em vista ser um dos escopos deste artigo tratar dos incentivos fiscais de ICMS e seus efeitos no âmbito das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos, importa dizer que para as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no art. 195 da CF, as materialidades já se encontram definidas constitucionalmente. Há uma competência residual que, no entanto, fica condicionada às restrições do art. 154, inciso I, da Constituição: novas contribuições só podem ser instituídas mediante Lei Complementar, desde que sejam não cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição.

Dentre as exigências constitucionais impostas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, destacam-se, ainda, as fontes de custeio autorizadas pela nossa Carta Federativa, ficando a elas adstrito o legislador ordinário. Nessa esteira, como fontes de custeio pertinente destacar os arts. 195, inciso I, alínea “b” – que traz fundamento de validade à incidência da contribuição para financiamento da seguridade social sobre a receita ou faturamento; e o art. 239 – que recepciona a contribuição para o PIS – Programa de Integração Social, criada pela Lei Complementar n. 07, de 1970.

Isso evoca a curiosa situação de mais de uma contribuição social (PIS e COFINS) incidindo sobre a mesma base de cálculo: receita ou faturamento. Consequência inevitável foi a demasiada oneração econômica das cadeias industriais, comerciais e de serviços, o que, por sua vez, o Governo buscou amenizar com o atendimento ao pleito dos contribuintes pela criação e implantação da sistemática da não cumulatividade para o PIS e a COFINS.

Como corolário, foi instituída a sistemática da não cumulatividade para as contribuições sociais do PIS (Medida Provisória n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002) e da COFINS (Medida Provisória n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003). O regime de apuração não cumulativo foi ainda estabelecido a nível constitucional, consignando-se, por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003, a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais destinadas à seguridade social dos incisos I, alínea “b” e IV, do *caput*, seriam não cumulativas. A importância da previsão constitucional é que ela trouxe uma significação para a não cumulatividade, que anteriormente foi instituída livremente pelo legislador.

As Leis n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, introduziram no ordenamento jurídico brasileiro o regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS e a COFINS, estabelecendo como base de cálculo para os tributos “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. De outro lado, em observância ao princípio da não cumulatividade, o art. 3º dos normativos em referência determinou a exclusão de determinadas “receitas” da base de cálculo das contribuições, conferindo especial relevo à conceituação do termo “receita”.

Assim, na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003. Assim, no âmbito do PIS e da COFINS, entende-se ser mais importante que a classificação contábil do incentivo de ICMS a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Embora não tratando especificamente dos incentivos fiscais de ICMS, pode-se invocar como lastro para esse raciocínio o posicionamento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”³⁰.

30 “Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Imunidade. Hermenêutica. Contribuição ao PIS e COFINS. Não incidência. Teleologia da norma. Empresa exportadora. Créditos de ICMS transferidos a terceiros. I – Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade. II – A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de ‘receita’ constante do seu art. 195, I, ‘b’) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, ‘a’, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV – O art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos –, imuniza as operações de exportação e assegura ‘a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores’. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI – O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, ‘a’, da Constituição Federal. VII – Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII – Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência

Deixou claro o legislador tributário que a *essência* assume maior relevância do que a *forma*, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita da pessoa jurídica (Teoria da Prevalência da Essência Econômica sobre a Forma). Nessa perspectiva, os incentivos fiscais de ICMS não podem ser considerados como receitas, pois não geram incremento patrimonial para a pessoa jurídica e, na grande maioria dos casos, o seu recebimento está condicionado às determinações contidas na legislação estadual para a obtenção e fruição do benefício. Esse entendimento predominou em decisões proferidas pelo CARF no âmbito da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais³¹, muito embora a jurisprudência ainda esteja oscilante quanto ao tema.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça tem augusto entendimento em ambas as Turmas de Direito Público pela não inclusão dos incentivos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS por se tratarem de redutores de custos e não de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção da Corte da Cidadania:

“Tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Crédito presumido de ICMS. Não incidência de contribuição ao PIS e COFINS. Precedentes. 1. As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 19/08/2014 e AgRg no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AgRg no AREsp n. 596.212/PR, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 16.12.2014, DJe 19.12.2014 – destacou-se)

“Tributário. Crédito presumido. ICMS. Inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS. Impossibilidade. Benefício fiscal. Ressarcimento de custos. 1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01. 2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, *verbi gratia*, venda de mercadorias ou de serviços. 3. ‘Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos presumidos do ICMS na base de

da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX – Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, 'b', da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (RE 606.107, Relator(a): Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, acórdão eletrônico, Repercussão geral – mérito, DJe-231, divulg. 22.11.2013, public. 25.11.2013 – destacou-se)

31 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdãos n. 9303006.541, julgado em 15 de março de 2018; n. 9303-005.503, julgado em 15 de agosto de 2017; n. 9303-005.454, julgado em 26 de julho de 2017, e n. 9303-004.674, julgado em 16 de fevereiro de 2017.

cálculo do PIS e da COFINS.’ (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008) Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp n. 1.229.134/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 26.04.2011, DJe 03.05.2011 – destacou-se)

Nesse seguir, no âmbito do Supremo Tribunal Federal foi afetada à sistemática da repercussão geral a discussão quanto à constitucionalidade da inclusão dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, nos autos do Recurso Extraordinário n. 835.818/PR, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, publicada a decisão em 22 de setembro de 2015³².

O litígio, que se encontra aguardando desfecho do julgamento de mérito, conta com importante Parecer da Procuradoria-Geral da República defendendo o desprovimento do apelo extraordinário interposto pela União, por entender que os créditos presumidos de ICMS, mesmo ingressando como receitas, representam em verdade “alívio de custos de produção concedido pelo Estado”, não representando quaisquer efeitos de “expressão de riqueza” ou “efetivo acréscimo à esfera patrimonial”. O documento apresentado pelo Ministério Público Federal apoia-se, ainda, em precedente do Superior Tribunal de Justiça – AgRg no REsp n. 1.363.902/RS, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho – para ratificar a conclusão de que “o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento”.

Veja-se que a edição da Lei n. 11.638/2007, introduzindo o art. 195-A na Lei n. 6.404/1976 (Lei das S/A), cujo efeito foi a extinção da conta de reserva de capital e, por conseguinte, o registro das subvenções de investimentos como reserva de incentivo fiscal ou reserva de lucros, não alterou as relações jurídico-tributárias na apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

A Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, que instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT visando neutralizar os efeitos da mudança das normas contábeis introduzida pela Lei n. 11.638, de 2007, por seu turno, além de alterar o registro contábil das subvenções de investimento para a conta de reserva de lucros, previu expressamente no art. 21, parágrafo único, inciso I³³, estarem fora do campo de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS os valores relativos às subvenções de investimento quando registradas

32 “COFINS – PIS – base de cálculo – crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – artigos 150, § 6º, e 195, inciso I, alínea ‘b’, da Carta da República – recurso extraordinário – repercussão geral configurada. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.” (RE n. 835.818 RG, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 27.08.2015, processo eletrônico DJe-188, divulg. 21.09.2015, public. 22.09.2015)

33 Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009: “Art. 21. [...] Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando registrados em conta de resultado: I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.”

em conta de resultado. Disposição essa revogada pela já citada Lei n. 12.973/2014, resultado da conversão da Medida Provisória n. 627, de 2013.

Certo é que a Lei n. 11.941/2009, ao condicionar a exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, não observou o princípio da prevalência da essência sobre a forma, contribuindo para o acirramento das discussões. Considerando-se a essência dos valores recebidos a título de incentivos fiscais de ICMS, os mesmos não têm natureza de receita, permanecendo estranhos à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Nesse cenário, objetivando trazer maior segurança jurídica para os contribuintes e descomplicar a administração dos tributos federais, conforme reconhecido na Exposição de Motivos³⁴, é que emerge a Lei n. 12.973, de 2014 (resultado da conversão da Medida Provisória n. 627, de 2013), para, dentre outras alterações na legislação tributária federal, determinar expressamente a exclusão das subvenções de investimento da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativas, consoante inciso X, § 3º, do art. 1º, da Lei n. 10.637/2002 e inciso IX, § 3º, do art. 1º, da Lei n. 10.833/2003 – incluída expressamente pela Lei n. 12.973/2014, conforme redação dos arts. 54 e 55.

Com a alteração da legislação, nítida a orientação de serem excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos os valores decorrentes de “subvenção para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público”. A subvenção para investimento essencialmente não detém natureza de receita, sendo que as disposições contidas nas Leis n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014 esclareceram que, independentemente do seu registro contábil, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, a subvenção de investimento deve ser excluída da base de cálculo, assentando-se a primazia da essência sobre a forma³⁵.

As alterações legislativas, embora tragam em seu bojo diretrizes claras e importantes quanto à (não) inclusão das subvenções de investimento na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, não puseram fim à discussão. Nova centelha foi lançada com a publicação da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, caracterizando os incentivos fiscais de ICMS como subvenções de investimento e, além disso, prevendo aplicação retroativa para os processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, consoante disposições dos §§ 4º e 5º incluídos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

A análise dos efeitos da LC n. 160/2017 frente às contribuições para o PIS e a COFINS parte da inarredável premissa de que se aplicam, em tese, para os referidos tributos, não se

34 “[...] 2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.”

35 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão n. 9303-004.674, julgado em 16 de fevereiro de 2017.

restringindo ao IRPJ e CSLL, cujos impactos foram precisamente delimitados em tópico anterior.

Da leitura do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, introduzido pela LC n. 160/2017, tem-se que são classificados como subvenções de investimento os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, independentemente de outras exigências e condições não previstas no dispositivo. Inarredavelmente está-se diante de uma equivalência entre os conceitos de subvenção de custeio e de subvenção de investimento, passando a considerar-se a totalidade dos incentivos como subvenção de investimento. Para o IRPJ e a CSLL, para que não sejam computadas no lucro real, verifica-se, ainda, a exigência de registro na Reserva de Lucros e a sua utilização somente para “absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal” ou “aumento do capital social”.

No âmbito do PIS e da COFINS, que têm regramento específico, a equiparação dos conceitos de subvenção de custeio e subvenção de investimento tem o efeito de conferir aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal tratamento fiscal em consonância com a essência dessa grandeza, isto é, de não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS por não se constituírem em receitas, inclusive expressamente excluída pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, a princípio, sem quaisquer outras condicionantes.

De outro lado, o § 5º do dispositivo legal em comento estabelece efeitos retroativos à norma do § 4º, reconhecendo a sua aplicação “inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados”, abrangendo, em tese, fatos geradores anteriores à publicação da Lei n. 12.973/2014 e que ainda não foram definitivamente julgados.

Embora aparentemente cristalina, a conclusão quanto aos efeitos das alterações introduzidas pela LC n. 160/2017 não é unânime entre os julgadores do contencioso administrativo, conforme se verifica da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em decisões proferidas após a LC n. 160/2017.

5. JURISPRUDÊNCIA DO CARF E CONJECTURAS PÓS LC N. 160

A Lei Complementar n. 160/2017, que alterou a redação da Lei n. 12.973/2014, em especial acrescentando os §§ 4º e 5º ao art. 30 do referido texto legal, definiu como sendo subvenções de investimento os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, não sendo possível a sua tributação por não se caracterizarem como receita ou faturamento. Determinada, ainda, a aplicação imediata dessa equivalência conceitual aos processos administrativos e judiciais ainda não julgados definitivamente.

À luz dessas premissas, o CARF ao analisar processos administrativos em andamento manifestou-se de forma heterogênea no âmbito da Primeira Seção e da Terceira Seção de

Julgamento, competentes para apreciar e julgar as matérias de IRPJ e CSLL, e de PIS e COFINS, respectivamente.

Para a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a nova previsão contida na LC n. 160/2017 tem aplicação retroativa imediata, abrangendo os processos administrativos em curso, sendo que os benefícios fiscais de ICMS, aprovados pelo CONFAZ, são considerados como subvenções de investimentos e devem ser excluídos da incidência do IRPJ e da CSLL. Nesse sentido é o Acórdão n. 9101-003.841, da sessão de 3 de outubro de 2018, que deu provimento ao recurso especial da contribuinte, por unanimidade de votos, para considerar que “a Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o § 5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes”. Igualmente pela imediata observância das regras da LC n. 160/2017, posicionou-se a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no Acórdão n. 1302-002.804.

Por sua vez, para os incentivos fiscais de ICMS que não tenham seus atos aprovados pelo CONFAZ, a aplicação da LC n. 160/2017 requer a observância das condicionantes do seu art. 3º pelas unidades federadas: (i) publicação dos atos normativos no *Diário Oficial* dos Estados; e (ii) registro e depósito na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Deparando-se com a necessidade de atendimento às exigências de registro e depósito no novo Convênio entre os Estados, conforme arts. 3º e 10 da LC n. 160/2017, a solução empreendida pela Primeira Câmara Superior de Recursos Fiscais (Resolução n. 9101-000.039) tem sido a conversão do julgamento em diligência, com sobrestamento do processo até 29 de dezembro de 2018 e intimação do contribuinte para comprovar “o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017”. O mesmo encaminhamento a processo administrativo nessas condições foi conferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, nos termos da Resolução n. 1402-000.803, ao deferir pedido do contribuinte de sobrestamento do processo até 31 de julho de 2019, considerando-se a prorrogação do prazo fixado pelo Convênio n. 190/2017, pelo Convênio n. 51/2018.

No âmbito das contribuições para o PIS e a COFINS, o cenário mostra-se árido na direção da exclusão das subvenções para investimentos da tributação.

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgado de 7 de junho de 2018, consubstanciado no Acórdão n. 9303-006.715, entendeu por afastar a aplicação da LC n. 160/2017 e manter a tributação sobre as verbas recebidas a título de incentivos fiscais de ICMS sob o fundamento de que a equivalência de todas as subvenções às subvenções de investimento não afastam o seu caráter de receita tributável, pois à época dos fatos geradores não havia previsão expressa de exclusão do referido montante da base de cálculo

das contribuições. Além disso, considera que somente a partir da vigência da Lei n. 12.973/2014, as subvenções de investimento passam a ser receitas não sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

Consigne-se que a posição contrária, vencida por ocasião do julgamento e consignada em declaração de voto, no entanto, entendeu pela possibilidade de afastar a tributação das referidas verbas, pois, independentemente de sua classificação contábil, não ostentam natureza de “receita”; e, além disso, as disposições da LC n. 160/2017 apenas tornaram explícita a prevalência da essência sobre a forma e a não tributação pelo PIS e pela COFINS das subvenções de investimento.

Com relação à LC n. 160/2017, também nas Turmas Ordinárias da Terceira Seção de Julgamento tem prevalecido a sua inaplicabilidade retroativa, mantendo-se a tributação pelo PIS e pela COFINS dos incentivos fiscais de ICMS, por falta de previsão legal expressa à época dos fatos geradores no sentido da sua exclusão da base de cálculo, o que teria ocorrido somente a partir da vigência da Lei n. 12.973/2014, consoante Acórdão n. 3302-005.382, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de julgamento, julgado em 17 de abril de 2018.

6. CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

Exaurida a análise das questões propostas para o presente estudo, ausente qualquer intenção de trazer todas as respostas quanto aos efeitos das alterações empreendidas pela Lei Complementar n. 160/2017 na Lei n. 12.973/2014, tem-se um novo regime jurídico aplicável aos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, considerando-se todos como sendo subvenções para investimentos, para fins de aplicação das regras de tributação do IRPJ e da CSLL, sendo extensíveis para o PIS e para a COFINS.

Com efeito, estabeleceu ainda a LC n. 160/2017 a aplicação retroativa das disposições concernentes à equivalência dos conceitos de subvenções para custeio e subvenções para investimentos, abrangendo os processos administrativos e judiciais ainda pendentes de julgamento definitivo.

Nesse contexto, para os incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, os quais foram objeto de autuações pela Receita Federal, somente serão reconhecidos como subvenções de investimento se houver comprovação (i) da publicação dos atos normativos no *Diário Oficial* dos Estados; e (ii) do registro e depósito na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com prazo prorrogado pelo Convênio do CONFAZ para 31 de julho de 2019. Nesse contexto, a Primeira Seção de Julgamentos do CARF tem externado entendimento majoritário pela possibilidade de sobrestamento dos processos até a data limite para publicação e depósito dos atos normativos estaduais, até o encerramento do prazo concedido pelo Convênio CONFAZ.

Para as contribuições do PIS e da COFINS, a equiparação dos conceitos de subvenção de custeio e subvenção de investimento tem o efeito de conferir aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal tratamento fiscal em consonância com a essência dessa grandeza, isto é, de não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS por não se constituírem em receitas, inclusive expressamente excluída pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, a princípio, sem quaisquer outras condicionantes.

Ainda inaugural na jurisprudência administrativa é o posicionamento quanto à aplicação retroativa dos seus efeitos – art. 30, § 5º, da Lei n. 12.973/2014 – para fins de (não) tributação das subvenções de investimentos pelo PIS e pela COFINS. Evidentes os desafios a serem enfrentados pelos operadores do direito tributário na caracterização dos benefícios fiscais como subvenção de investimento e, por conseguinte, sua exclusão da tributação do PIS e da COFINS.

Incólume, conforme consignado no presente estudo, em tese, tem-se que a edição da LC n. 160/2017 buscou preservar o interesse social e a segurança jurídica para os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal e seus reflexos no que toca aos tributos federais.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BACHA, Edmar Lisboa. *Os mitos de uma década*. São Paulo: Paz e Terra, 1976.

BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. *Políticas públicas – reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. *Série Doutrina Tributária IX*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

COELHO, 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, 2007.

FREITAS, Rodrigo. Ciência contábil e direito contábil: a nova redação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandre Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

NAVES, Amanda. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei n. 12.973/2014. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016.

NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para investimento e a nova realidade contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011.