

## IRPJ E CSLL: O SENTIDO E O ALCANCE DO *CAPUT* DO ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014 E A EFICÁCIA NORMATIVA DAS SOLUÇÕES DE CONSULTA TRIBUTÁRIA SOBRE SUBVENÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (14. ed. São Paulo: MP, 2021).

SUMÁRIO: 1 O propósito deste estudo 2 O preceito do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 3 Interpretação do direito pela administração 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: Este trabalho apresenta comentários sobre os problemas jurídicos decorrentes da manifestação das autoridades fazendárias da União sobre o sentido e o alcance das normas que dispõem sobre a não incidência de IRPJ e CSLL sobre as receitas derivadas de subvenções recebidas após o advento da Lei Complementar n. 160/2017, que alterou os arts. 30 e 50 da Lei n. 12.973/2014.

PALAVRAS-CHAVE: IRPJ. CSLL. Subvenções. Lei n. 12.973/2014. Soluções de Consulta.

### 1 O PROPÓSITO DESTE ESTUDO

O objetivo deste artigo é discutir os problemas jurídicos decorrentes da manifestação das autoridades fazendárias da União sobre o sentido e o alcance das normas que dispõem sobre a não incidência de IRPJ e CSLL sobre as receitas derivadas de subvenções recebidas após o advento da Lei Complementar n. 160/2017, que alterou os arts. 30 e 50 da Lei n. 12.973/2014. As referidas autoridades se manifestaram primeiramente por intermédio da Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, e pouco tempo depois modificaram o entendimento firmado com a edição da Solução de Consulta COSIT n. 145, de 22 de dezembro de 2020. Em 13 de julho de 2021, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos do CARF decidiu (acórdão n. 9101-005.508) que: (a) a

Lei Complementar n. 160/2017 subtraiu a competência das autoridades de fiscalização tributária federal e dos próprios julgadores do contencioso tributário de analisar normativos locais e, conseqüentemente, de decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento; e, (b) por força do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, veiculado pela Lei Complementar n. 160/2017, para o reconhecimento de uma benesse estadual de ICMS como subvenção de investimento bastaria a sua devida escrituração em conta de Reserva de Lucros, podendo ser utilizada para a absorção de prejuízos (após o exaurimento dos demais valores, também alocados em Reserva de Lucros) ou para o aumento do capital social, sendo vedado seu cômputo na base de cálculo de dividendos obrigatórios e a sua redução em favor dos sócios, direta ou indiretamente, por outras manobras societárias. A decisão da CSRF antes referida indica que todas as subvenções relacionadas ao ICMS não são tributáveis desde que observados os requisitos relativos à formação de reserva contábil e indisponibilidade para distribuição aos sócios. Essa decisão se alinha ao entendimento exposto na Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, e se opõe ao que foi decidido na Solução de Consulta COSIT n. 145, de 22 de dezembro de 2020.

Pois bem, esse quadro normativo suscita diversas questões sobre a abrangência da Lei Complementar n. 160/2017 e a aplicação da regra do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, segundo a qual as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que cumpridos os requisitos ali estabelecidos. O ponto nevrálgico da discussão é determinar o real alcance da modificação introduzida pela Lei Complementar n. 160/2017, que, a despeito de não revogar formalmente o *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, afirma que todas as espécies de benefícios fiscais e financeiros se amoldam ao conceito normativo de "subvenção para investimento". Há discussões também sobre a questão de determinar a eficácia das referidas Soluções de Consulta.

## **2 O PRECEITO DO § 4º DO ART. 30 DA LEI N. 12.973/2014**

A Lei Complementar n. 160/2017 inseriu o § 4º no texto do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 para dispor que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, "concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento". A regra não revogou, ao menos de

modo expresso, o preceito do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que é claro ao afirmar que o IRPJ não incide apenas sobre as receitas de subvenções que tenham sido concedidas "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", na linha do que fizera, desde o seu advento, o Decreto-lei n. 1.598/1977 (art. 38, § 2º, do texto original). A Solução de Consulta COSIT n. 11/2020 interpretou o novo preceito de modo abrangente e disse claramente que, a partir do advento da Lei Complementar n. 160/2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal. No item 23 do texto há a seguinte afirmação: "A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção". Pois bem, não é necessário muito labor interpretativo para se chegar à conclusão de que a Solução de Consulta COSIT n. 11/2020 afirma, categoricamente, que a Lei Complementar n. 160/2017 fez uma equiparação para incluir no conceito de "subvenção para investimento", sem exceções, todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, qualquer que seja o propósito que motivou a concessão pelos estados e pelo Distrito Federal. Esse mesmo entendimento foi adotado para justificar o veto apostado pelo Presidente da República por ocasião da promulgação da Lei Complementar n. 160/2017; nas razões justificativas do veto está escrito: "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". Portanto, dessa perspectiva, ao acrescentar o preceito do § 4º ao art. 30 da Lei nº 12.973, a Lei Complementar n. 160/2017 aboliu a distinção entre subvenções para investimento (tradicionalmente ligadas ao incentivo para criação de estruturas físicas para construção ou expansão de empreendimentos) e subvenções não vinculadas a investimentos, denominadas "subvenções para custeio".

A Solução de Consulta COSIT n. 145, publicada em 22 de dezembro de 2020, trouxe um novo entendimento da Receita Federal do Brasil sobre a interpretação das normas que tratam da isenção de IRPJ e CSLL sobre o montante das receitas de subvenções relacionadas ao ICMS, nos termos do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/1977, dos arts. 30 e 50 da Lei n. 12.973/2014, com alterações veiculadas pela Lei Complementar n. 160/2017. De acordo com os exatos termos da ementa da referida Solução de Consulta: "A partir da Lei Complementar n. 160, de

2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por Estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostas pelo art. 30 da Lei n. 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos". Logo, as autoridades fiscais consideram que a norma que trata da isenção de IRPJ e CSLL alcança única e exclusivamente as subvenções que tenham o propósito de incentivar a criação de estruturas físicas para estímulo econômico de empreendimentos desde que cumpridas as exigências contidas no art. 195-A da Lei n. 6.404/1976, que exige o registro em conta de "reserva de incentivos fiscais", dentre outros requisitos previstos em lei. Portanto, o ato interpretativo considera que a regra do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 não revogou implícita ou explicitamente o *caput* do art. 30, que é claro ao delimitar a abrangência da norma apenas às subvenções concedidas com o propósito de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos. No mais, o texto da Solução de Consulta n. 145 é claro ao dizer que ela visa a estabelecer uma nova interpretação que modifica a adotada pela Solução de Consulta COSIT n. 11/2020.

Esse quadro revela que o tema é polêmico, e as discussões não cessaram com a decisão proferida pela Primeira Câmara de Recursos Fiscais do CARF e estampada no acórdão do julgamento do Recurso 9101-005.508, em 13 de julho de 2021.

### 3 INTERPRETAÇÃO DO DIREITO PELA ADMINISTRAÇÃO

No Brasil, a administração tributária pode, observados os limites impostos pela lei e pela Constituição Federal, dizer o direito, isto é, ela detém poderes para decidir sobre a interpretação e a aplicação de normas com efeitos gerais que vigoram para além das lindes de sua organização burocrática.

A interpretação e a aplicação das normas do direito tributário são feitas em distintos âmbitos. Aqueles que estão sujeitos a elas as interpretam porque pretendem compreender o que deve ser feito (o que é permitido, proibido ou obrigatório) e avaliar os efeitos econômicos das normas sobre suas vidas e organizar as suas operações da maneira que melhor lhes convier. Aplicam as normas quando realizam as condutas previstas no suposto normativo (cumprem obrigações tributárias e deveres formais) ou quando se omitem e, nesse caso, dão ensejo, se for o caso, à aplicação de um outro plexo de normas – as que dispõem sobre as

sanções. Também o Poder Judiciário aplica normas nos casos submetidos a seu julgamento. A aplicação também é feita pela administração tributária por diversas formas. Quando emitem os atos normativos regulamentares, as autoridades fiscalizadoras aplicam as normas jurídicas e estabelecem regras de conduta para os seus membros e para os sujeitos passivos. Além disso, no âmbito da administração tributária existem diversas outras formas de aplicação das normas tributárias; é o que ocorre quando são exaradas decisões por autoridades e tribunais administrativos ou mesmo quando algum órgão responde a uma consulta formulada pelo sujeito passivo.

O poder de decidir envolve a possibilidade jurídica de modificar entendimentos anteriormente adotados, tendo em vista que é problemático afirmar que as decisões jurídicas ou as interpretações em geral possam levar a única resposta, e que esta seja "a" correta<sup>1</sup>. Ora, a interpretação e a aplicação do direito não são atividades governadas por mores matemáticos, tendo em vista que o direito posto é um objeto cultural que recebe o influxo de valores e, além disso, é vertido em linguagem permeada de termos vagos e ambíguos. Trata-se de um objeto que é dinâmico, sujeito a constante mutação, e é, por natureza, em parte, indeterminado<sup>2</sup>. Essas características do direito posto evidenciam ser natural a existência de diversos pontos de vista a respeito do sentido e do alcance de um texto normativo diante da multidão de fatos. Essa possibilidade foi enfatizada por Hans Kelsen<sup>3</sup>, ao dizer que o intérprete se depara com "uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha essa moldura em qualquer sentido possível". E, para esclarecer seu ponto de vista, afirma que um mesmo texto pode suscitar mais de uma interpretação, ou seja, "se por interpretação se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar, e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro da moldura existem". Enfim, de acordo com esse ponto de vista, um texto de direito positivo sempre permite a formulação de mais de uma norma, haja vista que a hipótese normativa pode vir a ser contrastada com diversas situações fáticas e porque os diferentes intérpretes têm distintos pontos de vista, já que

1. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas tributárias**. São Paulo: CD, 2000. p. 44-121 .
2. Para Herbert Hart (**O conceito de direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994. p. 141), o direito é indeterminado porque o homem é incapaz de conhecer e prever todas as possíveis combinações de circunstâncias que o futuro pode trazer.
3. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994. p. 390-391.

se deixam guiar por motivações ideológicas ou interesses particulares em certas circunstâncias.

Na lição de Jerzy Wróblewski<sup>4</sup>, a interpretação se processa em três distintos contextos: linguístico, sistêmico e funcional, que não são estanques ou desconexos, mas dialeticamente implicados em indissociável relação de complementaridade. Aqui é preciso recordar que os textos de direito positivo contêm comandos ou autorizações destinados a dirigir a conduta futura de pessoas; logo, os textos não espelham uma dada realidade, mas podem ser considerados como uma moldura a partir da qual podem ser construídas uma ou mais de uma decisão (norma jurídica), de acordo com as variáveis circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso concreto.

A argumentação jurídica não é sujeita a regras, de modo que o intérprete tem liberdade de esgrimir argumentos que explorem, da melhor maneira possível, a plasticidade das normas, podendo permitir expansões ou reduções teleológicas. O que se exige, no entanto, é que o discurso jurídico seja racionalmente compreensível; logo, as interpretações não podem ser um amontoado de teses desconexas ou em descompasso com os valores adotados pela comunidade e que emprenham o ordenamento jurídico dando às normas um propósito finalístico. O intérprete deve ter presente que toda norma tem um propósito que está em relação com os valores que ela visa a prestigiar ou concretizar; por isso, as normas não existem por existir.

A administração tributária, assim como o Poder Judiciário e os contribuintes, nem sempre tem uma única resposta a dar; por isso, é razoável supor que as decisões (as escolhas de teses de interpretação) podem mudar, de modo que ela pode alterar o seu entendimento acerca de aplicação das normas vigentes e estabelecer disposições distintas da que costumeiramente tinha como correta. Essa possibilidade é reconhecida por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello<sup>5</sup>, quando ensina que a administração "pode modificar o entendimento emprestado à norma jurídica ou ato concreto". O direito positivo também cogita da possibilidade de reinterpretar; com efeito, o preceito do inciso XIII do art. 2º da Lei n. 9.784/1999 afirma que à administração pública federal é "vedada aplicação retroativa de nova interpretação". A possibilidade de mudar um entendimento é natural se considerarmos que nem toda modificação do direito posto advém

---

4. WRÓBLEWSKI, Jerzy. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Trad. Arantxa Arzurza. Madrid: Civitas, 1988. p. 38-56.

5. BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969. v. 1, p. 559.

de mudanças legislativas; a interpretação dos textos pode mudar sem que estes sofram qualquer alteração<sup>6</sup>.

A possibilidade de nova interpretação deve ser considerada com matizes, posto que a administração não pode agir contra a lei nem solapar a segurança jurídica, de modo gratuito (sem necessidade e adequação) ou caprichoso. A possibilidade de as autoridades da administração modificarem o entendimento sobre o sentido e a aplicação de normas, na forma e nas condições previstas no CTN, não significa que os órgãos da administração tributária tenham poderes para legislar; a ação deles é delimitada ou predeterminada pela lei, de modo que eles não podem substituir o legislador nem dar interpretações absurdas ou em descompasso com as possibilidades de interpretação da lei vigente. Logo, a eventual mudança de entendimento deve ser compatível com a lei e não uma lei nova. A eventual mudança não seria possível se o texto normativo fosse inequívoco e permitisse apenas uma resposta certa, mesmo quando uma norma seja considerada nos diversos contextos sistêmicos pelos quais passa durante a sua existência (vigência). A equivocidade dessa tese (de que há uma única resposta certa) foi exposta por Hans Kelsen quando mencionou a alegoria da "moldura da norma".

Assim, parece claro que a administração ou os tribunais só podem modificar o rumo de suas decisões (ou seu entendimento) se houver necessidade e isso exige justificação, de modo que nem um nem outro pode ser volúvel ou errático<sup>7</sup>. A estabilidade do direito posto é uma exigência da segurança jurídica, de modo que modificações de interpretação só devem ser admitidas em caráter excepcional e desde que as novas diretrizes (o que é permitido, obrigatório ou proibido) tenham supedâneo legal – ou, como diz Kelsen, estejam na "moldura da norma". Enfim, parece claro que a atividade da administração não pode ser frívola e ela não pode substituir o legislador e construir interpretações sem justificação racional. Por exigência do princípio da isonomia, as interpretações veiculadas por intermédio de atos normativos infralegais adquirem caráter geral (*erga omnes*) quando encontrarem fundamento de validade material em lei, posto que

- 
6. REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 567. Em outra obra (**O direito como experiência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 211), o autor esclarece: "O que se deve antes entender é que todo modelo jurídico, sem que sofra qualquer alteração de ordem formal, isto é, embora mantendo extrinsecamente a sua roupagem verbal, pode sofrer alteração em sua estrutura e em seu repertório, em virtude de mudanças operadas em qualquer das dimensões do direito".
  7. FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 44.

a tributação, na forma do art. 150, I, da Constituição Federal, não é consentida sem lei prévia, isonomia e que atenda ao princípio da capacidade contributiva.

O art. 146 do CTN estabelece que "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". O preceito consagra a possibilidade de modificação de critérios jurídicos para qualificar um mesmo fato praticado pelo mesmo sujeito passivo, mas impõe limites imanentes de atuação da administração, que não consistem em simples proibição de retroatividade dos efeitos da nova qualificação dos mesmos fatos. No que concerne aos tributos federais, há uma norma que trata sobre a edição de Soluções de Consulta, que dá condições de concreção do preceito do art. 146 do CTN: trata-se do § 12 do art. 48 da Lei n. 9.430/1996, segundo o qual: "se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial".

A norma do art. 146 do CTN consagra o princípio da proteção à confiança, que é um corolário da boa-fé e que concretiza o princípio da segurança jurídica. Na abalizada doutrina de Humberto Ávila<sup>8</sup>, "embora esse dispositivo pressuponha a validade do ato normativo modificado, a eficácia reflexa do princípio da segurança jurídica protege aqueles contribuintes que atuaram com base na presunção da validade antes da sua modificação". Nesse mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.314.342-MG, de 25 de fevereiro de 2014, em cuja ementa se lê: "[...] em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN, segundo o qual a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". Enfim, quando a lei (o CTN) manda que a administração adote o novo modelo jurídico apenas para os fatos geradores ocorridos após a modificação, proíbe a expedição de lançamentos de ofício que, de algum modo, enseje a aplicação retroativa ou presente da nova diretriz, de modo que os agentes fiscais devem esperar a repetição dos fatos geradores ocorridos após terem avisado o sujeito passivo, de modo que ele possa conhecer a nova regra

---

8. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência e mudança no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 448.

com antecedência razoável. A rigor, portanto, a eficácia da nova interpretação não só não pode ser retroativa como deve observar o princípio da anterioridade se dela resultar maior encargo para os sujeitos passivos.

A nova interpretação, em qualquer caso, deve ser compatível com a Lei (ou, ser cabível na moldura do texto, como foi dito acima). A administração tributária pode modificar o seu entendimento porque tem o dever de anular os seus próprios atos quando forem contrários à lei, na forma do disposto no art. 53 da Lei 9.784/1999. Enquanto não há modificação, a administração não pode agir de modo contrário ao que estabelece; lhe é vedado *venire contra factum proprium*. A propósito do tema, há o acórdão n. 9101-004.487 da Câmara Superior de Recursos do CARF, de 5 de novembro de 2019, no qual ficou decidido que "resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada". Por conseguinte, é vedado à Administração Pública negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. Além disso, na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que ela atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

#### 4 CONCLUSÕES

De acordo com o que foi exposto, é razoável cogitar que a Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, retroagiu à data da edição do preceito interpretado – o § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973 –, de modo que a receita derivada de todo e qualquer incentivo relativo ao ICMS (e não só os concedidos como estímulo à implantação e à expansão de incentivos econômicos) não é tributável. Esse entendimento vigorou até o advento da Solução de Consulta COSIT n. 145, de 22 de dezembro de 2020, cuja aplicação só ocorreu após o transcurso do prazo de anterioridade constitucional aplicável ao IRPJ e à CSLL. Convém notar que o efeito jurídico pretérito (*ex tunc*) da Solução de Consulta COSIT n. 11 não decorre apenas do preceito do art. 146 do CTN; também o art. 106, I, do CTN é aplicável, porquanto prescreve que a lei (*rectius*: a norma) aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

A validade material do entendimento veiculado pela Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, só poderá ser afirmada (independentemente da questão da eficácia) se a interpretação adotada tiver fundamento de validade na

lei; afinal, a atividade administrativa é vinculada à lei em todas as suas manifestações. Existem dúvidas se a lei foi respeitada, tendo em vista que ela simplesmente ignorou a existência da norma do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que é clara ao limitar a aplicação da regra apenas aos casos em que a subvenção tiver sido concedida como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos. Ao que parece, a administração tributária (assim como o Presidente da República ao vetar o preceito) leu o § 4º do art. 30 (introduzido pela Lei Complementar n. 160/2017) dissociado do preceito do *caput*. Assim, o fato de a lei complementar ter estabelecido que todo benefício de ICMS seria qualificado como "subvenção para investimento" não parece ser suficiente para afirmar que ela revogou tacitamente o *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que trata de uma espécie única de subvenção – a que for concedida com o propósito de estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos. Todavia, se não houve a citada revogação, a nova regra teria de ser considerada absolutamente desnecessária, exceto se sua existência puder ser justificada como meio de eliminação de exigência de outros requisitos que não os ali estabelecidos. Em favor da leitura feita pela administração e veiculada na Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, há a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no acórdão n. 9101-005.508, que se pronunciou favoravelmente ao contribuinte. Nesse caso, no entanto, ficou claro – ao menos para mim – que os julgadores consideraram que se tratava de subvenção para investimento nos termos do *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, o que permite cogitar que o Tribunal, nesse julgamento, não aderiu à tese de que todo benefício fiscal relativo ao ICMS não deve ser tributado.

Portanto, em resumo, não tenho dúvidas em afirmar que a Solução de Consulta COSIT n. 11, de 4 de março de 2020, só tem efeitos retroativos caso ela tenha fundamento de validade na lei. Não há dúvidas de que um novo entendimento veiculado pela administração tem efeito pretérito em face do disposto nos arts. 106, I, e 146 do CTN; todavia, esse efeito não existe se a lei não foi observada ou se o entendimento divulgado puder ser considerado teratológico. Nesse caso, o contribuinte só não pode sofrer penalidade se tiver que pagar o tributo devido ao tempo em que agiu em conformidade com a orientação da administração tributária e que foi, ao depois, modificada com a finalidade de restaurar a legalidade. Enfim, em linha do que estipula a Súmula n. 473 do STF, ato eivado de ilegalidade não gera direitos e – acrescento – não gera expectativas legítimas nem a favor nem contra os contribuintes ou a administração.

## 5 REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação de normas tributárias**. São Paulo: CD, 2000.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência e mudança no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969. v. 1.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- HART, Herbert. **O conceito de direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994.
- REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- \_\_\_\_\_. **O direito como experiência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- WRÓBLEWSKI, Jerzy. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Trad. Arantxa Arzurza. Madrid: Civitas, 1988.

