

SUBVENÇÕES DO ICMS E JULGAMENTO DO TEMA N. 1.182 PELO STJ

Bruno Minoru Takii

Pós-graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Artigo recebido em 28.03.2024 e aprovado em 01.04.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Subvenções do ICMS concedidas pelos Estados 3 Subvenção de custeio e subvenção de investimento 4 Normas e jurisprudência administrativa formada após a LC n. 160/2017 5 O julgamento do Tema n. 1.182 pelo STJ 5.1 Do afastamento da aplicação da ratio decidendi do EREsp n. 1.517.492/PR aos "incentivos fiscais negativos" 5.2 Dispensa de ato concessivo condicionando a subvenção à aplicação dos recursos na implantação ou expansão de empreendimento econômico 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem o escopo de investigar a decisão proferida pelo STJ no Tema n. 1.182, avaliando-se a sua consistência jurídico-contábil, com especial enfoque sobre o critério de *discrimen* utilizado para o afastamento da tese fixada no EREsp n. 1.517.492/PR.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Subvenções governamentais. Tema n. 1.182. Pacto federativo.

ICMS SUBSIDIES AND JUDGMENT ON THEME N. 1,182 BY THE STJ

CONTENTS: 1 Introduction 2 ICMS subsidies granted by States 3 Costing subsidy and investment subsidy 4 Rules and administrative jurisprudence formed after LC n. 160/2017 5 The judgment on Theme no. 1,182 by the STJ 5.1 The removal of the application of the ratio decidendi of EREsp n. 1,517,492/PR to "negative tax incentives" 5.2 Exemption from concessional act conditioning the subsidy to the application of resources in the implementation or expansion of an economic enterprise 6 Conclusion.

ABSTRACT: This article has the scope of investigating the decision handed down by the STJ in Theme n. 1,182, evaluating its legal-accounting consistency, with a special focus on the discrimination criterion used to depart from the thesis set out in EREsp n. 1,517,492/ PR.

KEYWORDS: Tax law. Government grants. Theme n. 1,182. Federative pact.

1 INTRODUÇÃO

A questão da tributação federal das subvenções para investimento concedidas pelos Estados tem sido objeto de discussão dos Tribunais Superiores e, mais, recentemente, recebeu novo arcabouço jurídico após a publicação da Lei n. 14.789/ 2023, com início de sua vigência estabelecido para o dia 1º de janeiro de 2024, momento a partir do qual passa a ser irrelevante a modalidade da subvenção, uma vez que todas passarão a ser tributadas pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como pela contribuição ao Fundo do Programa de Integração Social e do Fundo do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), parte da questão foi enfrentada no EREsp n. 1.517.492/PR, em que os Ministros da Primeira Seção formaram entendimento no sentido da não tributação dos incentivos fiscais estaduais concedidos sob a forma de crédito presumido pelo IRPJ e pela CSLL, fundamentando essa decisão no princípio constitucional do pacto federativo e, também, na *ratio decidendi* do Supremo Tribunal Federal (STF) apresentada no RE n. 574.706/PR, julgado em regime de repercussão geral, em que se fixou entendimento de que o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) não integraria o patrimônio do contribuinte.

Posteriormente e em continuidade a essa construção jurisprudencial, o STJ julgou o Tema n. 1.182, afastando o precedente do EREsp n. 1.517.492/PR sobre os chamados "incentivos tributários negativos", e, ainda, fixando as teses de que os requisitos previstos na Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 deveriam ser obedecidos para a não tributação dessas receitas pelo IRPJ e pela CSLL, exigindo-se do contribuinte, em complemento, a destinação das subvenções a gastos efetivos com a implantação e/ou expansão de sua atividade econômica, não se demandando, contudo, a existência de ato formal e específico do Poder Público a fixar essa obrigação.

Em razão da dependência desse julgado em relação ao Tema n. 843 do STF, sobre a possibilidade de exclusão de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, todos os processos afetados pela mencionada decisão do STJ foram sobrestados por decisão liminar do Ministro André Mendonça.

O presente artigo tem o escopo de investigar a decisão proferida pelo STJ no Tema n. 1.182, avaliando-se a sua consistência jurídico-contábil, com especial enfoque sobre o critério de *discrimen* utilizado para o afastamento da tese fixada no EREsp n. 1.517.492/PR.

2 SUBVENÇÕES DO ICMS CONCEDIDAS PELOS ESTADOS

De acordo com as normas contábeis em vigor, define-se como subvenção governamental a assistência provida pelo Poder Público a determinados setores econômicos ou entidades privadas, geralmente na forma de contribuição com expressão pecuniária, normalmente subordinando a sua fruição ao cumprimento de certas condições, relacionadas à atividade econômica do empreendimento a ser subvencionado¹.

Dentro da realidade dos Estados federados brasileiros, as subvenções são comumente concedidas na forma de redução da carga tributária do ICMS para determinados setores ou empresas, objetivando-se, por exemplo, facilitar o acesso da população de menor poder aquisitivo a produtos básicos, reduzir a desigualdade socioeconômica de determinada região, atrair certas atividades ao seu território, ou manter empresas já instaladas que, não fosse a redução de custos promovida por meio dessa subvenção, estariam operando em áreas mais próximas de seus mercados consumidores, ou com melhor infraestrutura, ou com mão de obra mais abundante, ou com qualquer outro atributo, combinado com os anteriores já mencionados, que permitisse a alocação mais racional de seus respectivos capitais.

De certa forma, trata-se a subvenção fiscal de um dos poucos mecanismos de que hoje dispõem os Estados para, ativamente, elevar o seu nível de autonomia – na dimensão financeira – em relação ao Poder Central. Diz-se hoje porque, após a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, passa a ser escalonada e regressiva a contagem para que a proibição sobre a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais seja implementada (cf. art. 156, X, CF), uma vez que o ICMS será extinto ao final de 2032, dando lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios.

No atual momento, porém, as subvenções do ICMS continuam em uso, sendo concedidas pelos Estados por meio de sua legislação ordinária e respectivos regulamentos que, quando relativas a operações interestaduais, são fundamentadas em Convênios específicos aprovados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), ou, em outros casos, por normas específicas e individuais amparadas por leis ordinárias estaduais, convalidadas dentro da sistemática prevista no Convênio Confaz n. 190/2017, cujo fundamento imediato é a Lei Complementar n. 160/2017.

1. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC n. 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais, "Definições", p. 2.

No primeiro caso, os benefícios geralmente são concedidos para setores econômicos relacionados à cadeia de consumo de produtos básicos, como é o caso do Convênio Confaz n. 52/1991, que autoriza a redução de base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas (bens de produção), ou também do Convênio Confaz n. 100/1997, que autoriza os Estados a reduzirem a base de cálculo do ICMS incidente sobre insumos diretamente empregados na produção agropecuária.

Já no segundo caso, trata-se de benefícios fiscais que precisam ser requeridos de forma individual pelo contribuinte, normalmente se exigindo dele contrapartidas, tais como a expansão da folha de salários, o compromisso de manutenção ou elevação do nível arrecadatório, a contratação de fornecedores com estabelecimento no Estado, a internalização de mercadorias importadas em portos e aeroportos locais, gastos vultosos com a implementação ou com a expansão do empreendimento econômico ou outras tantas condições que influenciarão na posição final do ente federativo, o qual decidirá, por juízo de oportunidade e conveniência administrativa, se concederá ou não esse tipo de subvenção governamental. Esses benefícios fiscais do ICMS são popularmente conhecidos como Regimes Especiais de Tributação (RET), sendo comum a criação de verdadeiras marcas por parte dos Estados para a promoção de seus regimes de fomento, como é o caso do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – Prodepe (Decreto PE n. 21.959/1999), do Paraná Competitivo (Decreto PR n. 6.434/2017) ou do Programa de Desenvolvimento Regional de Goiás – ProGoiás (Decreto GO n. 9.724/2020).

3 SUBVENÇÃO DE CUSTEIO E SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO

De acordo com o Pronunciamento CPC n. 07 (R1), as subvenções governamentais – uma vez atendidas as suas condições para fruição, caso existentes – devem ser reconhecidas como receitas, pois, de acordo com os argumentos apresentados em seu item 15:

- (a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;
- (b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demons-

tração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;
 (c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

Além disso, o registro das subvenções governamentais como receitas confere à escrita contábil a necessária transparência, demonstrando a todos os potenciais interessados que, de acordo com GELBCKE, SANTOS, IUDÍCIBUS e MARTINS², o resultado corporativo teve o seu desempenho positivamente impactado por um incentivo concedido pelo Poder Público, podendo-se, assim, mensurar adequadamente a sua influência sobre a atividade empresarial desenvolvida.

Uma vez reconhecida a receita de subvenção, haverá a necessidade de sua classificação para fins contábeis e tributários, sendo o critério adotado o da destinação do montante subvencionado, conforme lição de SCHOUERI e BARBOSA³:

As subvenções podem ser classificadas em duas categorias distintas, cujo critério diferenciador reside no destino que é dado aos recursos. Dessa forma, os valores concedidos pelo Poder Público podem ser destinados ao custeio de despesas das entidades beneficiadas, assim como, por outro lado, podem ser investidos em empreendimentos econômicos. No primeiro caso, está-se diante de uma "subvenção para custeio", enquanto no segundo, há uma "subvenção para investimento".

No âmbito estritamente tributário, o uso desse critério já é bastante antigo, constando no art. 44, IV, da Lei n. 4.506/1964 – ainda em vigor –, em que se determina que as subvenções de custeio devem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional: [...]

IV – As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

2. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária da Fipecafi**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.186.
3. SCHOUERI, Luis E.; BARBOSA, Mateus C. Subvenções para investimento e parceria público-privada. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 27, p. 483, 2012.

As subvenções de investimento, por sua vez, possuem previsão de não tributação pelo IRPJ e pela CSLL desde a edição do art. 38, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598/1977⁴:

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.

Para uniformizar o entendimento dos auditores fiscais e das delegacias de julgamento acerca desses dispositivos legais, o Fisco federal editou à época o Parecer Normativo CST n. 112/1978, trazendo as suas próprias definições sobre subvenção de custeio e de investimento, exigindo, para a configuração da última, a "perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado", não bastando apenas a vontade do Poder Público de subvencionar a implantação ou a expansão do empreendimento, impondo-se, também, "a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado", não se autorizando classificar como subvenção de investimento, igualmente, aquele recurso que, mesmo aplicado pela empresa na implantação ou expansão do empreendimento, não tenha sido assim exigido pelo Poder Público⁵.

Destarte, para todos os demais casos, estar-se-ia diante de subvenção de custeio, hipótese em que se concluía pela impossibilidade de exclusão dessas receitas da base de cálculo do IRPJ. Em norma administrativa mais recente, a exigência dessa sincronia entre a subvenção recebida e o seu direcionamento a implantação ou expansão do empreendimento – conforme exigência formal do Poder Público concedente –, encontra-se prevista no art. 198, § 7º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017:

4. A vigência dessa norma foi encerrada a partir de 1º de janeiro de 2024, por força da Lei n. 14.789/2023.
5. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93102>. Acesso em: 12 fev. 2024.

Art. 198 [...]

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

No específico campo das subvenções concedidas pelos Estados, o Poder Legislativo buscou remediar a situação de insegurança jurídica a respeito da tributação federal sobre as subvenções do ICMS por meio da apresentação do PLC n. 54/2015 que, posteriormente, foi convertido na LC n. 160/2017.

Essa intenção do legislador foi manifestada em sua exposição de motivos, em que se disse que "incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos por pessoas jurídicas, desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva de Patrimônio Líquido, são subvenções para investimentos, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL", complementando-se que, "com isso, impede-se que a Receita Federal do Brasil continue a autuar as empresas beneficiárias de incentivos do ICMS com base em interpretações jurídicas equivocadas, reforçando a segurança jurídica e garantindo a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados"⁶.

Em razão dessa interpretação trazida *ab initio* na exposição de motivos e, também, em virtude do próprio texto carreado pela LC n. 160/2017, incluindo o § 4º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, que dizia 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, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo", formou-se corrente interpretativa no sentido de que essa norma teria criado ficção jurídica, de modo a classificar como subvenção de investimento todos os incentivos e benefícios do ICMS que atendessem aos critérios objetivos da lei (em especial, a convalidação do ato, nos termos do Convênio Confaz n. 190/2017, a escrituração, e a obediência às vedações previstas no art. 30 da Lei n. 12.973/2014), independentemente da efetiva alocação desses recursos na implementação ou na expansão de empreendimentos econômicos.

6. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?cod-teor=1565095. Acesso em: 12 fev. 2024.

Especificamente em relação ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, exigia a norma que as subvenções fossem controladas em conta de reserva de incentivos fiscais, prevista no art. 195-A da Lei n. 6.404/1976 (Lei das S/As), não se permitindo a capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou acionistas (inc. I, § 2º), ou a sua integração à base de cálculo da distribuição de lucros ou dividendos (inc. II, § 2º), resultando o descumprimento dessas regras na incidência do IRPJ e da CSLL.

Na prática contábil e conforme previsto no item 15B do Pronunciamento CPC n. 07 (R1), após o reconhecimento das receitas de subvenção de ICMS, com trânsito pela demonstração do resultado e posterior encerramento do balanço, o valor deveria ser remanejado, da conta de lucros ou prejuízos acumulados para a conta de reserva de incentivos fiscais, ambas no patrimônio líquido, controlando-se, assim, o montante recebido pela entidade privada à título de subvenção do ICMS.

4 NORMAS E JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA FORMADA APÓS A LC N. 160/2017

Logo após a alteração promovida pela LC n. 160/2017, a Receita Federal apresentou a Solução de Consulta Cosit n. 11/2020, em que afastou o seu entendimento padrão para, especificamente em relação às subvenções do ICMS, aceitar a corrente interpretativa apresentada pelo próprio legislador na exposição de motivos, reconhecendo, assim, que tais benefícios fiscais deveriam ser classificados como subvenção de investimento, não incidindo, pois, o IRPJ e a CSLL sobre essas receitas:

23 A norma em questão insere novo comando legal ao dispositivo que confere o adequado tratamento tributário, no que tange ao IRPJ e a CSLL, às subvenções para investimento. A LC n. 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 n. 112, de 2017 [sic], com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção.

Essa linha interpretativa pró-contribuinte, contudo, não perdurou por muito tempo. Isso porque, na sequência, foram editadas as Soluções de Consulta Cosit ns. 145/2021, 201/2021, 12/2022 e 15/2022, as quais afirmaram que as normas administrativas até então existentes ainda eram aplicáveis, rejeitando a tese de ficção legal trazida pela LC n. 160/2017, para voltar a considerar que apenas as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou à expansão

de empreendimentos econômicos poderiam ser consideradas como subvenções de investimento. Desta forma, por exemplo, a empresa que tivesse obtido regime especial do ICMS, mas sem a previsão de obrigação de destinação dos recursos à implantação ou à expansão do empreendimento no ato concessivo expedido pelo Poder Público, mesmo que assim o fizesse e, ainda, obedecesse às disposições contidas na LC n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, deveria levar as receitas de subvenção à tributação, pois, caso contrário, estaria sujeita à atuação fiscal.

Essa corrente interpretativa também foi utilizada em alguns dos julgamentos iniciais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), porém, o entendimento atual, uniformizado pela 1ª Seção da Câmara Superior, é no sentido de que,

[...] uma vez demonstrado que os benefícios fiscais de ICMS concedidos em favor da contribuinte cumprem os requisitos previstos na Lei Complementar n. 160/2017 e no artigo 30 da Lei n. 12.973/2014, correta a manutenção do tratamento fiscal aplicável às subvenções para investimento, podendo, assim, as receitas dali decorrentes serem excluídas do Lucro Real⁷.

Ou seja, acolheu-se a corrente interpretativa de que a LC n. 160/2017 teria criado ficção legal em relação às subvenções de ICMS.

5 O JULGAMENTO DO TEMA N. 1.182 PELO STJ

Na jurisprudência do STJ, duas são as decisões que marcam o entendimento do Tribunal acerca da tributação das subvenções do ICMS pelo IRPJ e pela CSLL, tendo a primeira sido proferida pela Primeira Seção do STJ no REsp n. 1.517.492/PR e, depois, o julgamento do REsp 1.945.110/RS e do REsp 1987158/SC, afetados pela sistemática dos recursos repetitivos (Tema n. 1.182).

No REsp n. 1.517.492/PR, o voto vencedor apresentado pela Ministra Regina Helena Costa negou provimento ao recurso fazendário, afastando, assim, a aplicação das normas da Receita Federal que determinavam a incidência do IRPJ e da CSLL sobre créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Paraná, tendo-se adotado como fundamentos a ingerência da União sobre a autonomia tributária dos Estados, resultando, assim, em violação ao pacto federativo (cf. art. 18, CF) e, também, a impossibilidade de caracterização dos créditos presumidos de ICMS como renda ou lucro, em face do entendimento assentado pelo

7. BRASIL. CARF. CSRF. Acórdão 9101-006.583, Processo 10920.721761/2015-65, Recurso Especial, Rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, *DOU* 06.06.2023.

STF em sede de repercussão geral no RE n. 574.706/PR (Tema n. 69), em que se concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Por sua vez, o Tema n. 1.182 foi relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, tendo desfecho considerado favorável às pretensões que possuía o Fisco acerca da matéria. Por se tratar do objeto do presente artigo e, também, em razão da complexidade das questões envolvidas, a análise se dará em subtópicos específicos, a seguir apresentados.

5.1 Do afastamento da aplicação da *ratio decidendi* do EREsp n. 1.517.492/PR aos "incentivos fiscais negativos"

Conforme esclarecido em tópico anterior, as subvenções do ICMS podem ser concedidas por meio de normas de aplicação geral, habitualmente dispostas no próprio regulamento do ICMS do Estado, sem a exigência de qualquer contrapartida específica que gere compromisso da empresa em relação à Administração Pública, ou por norma projetada para um específico contribuinte, em que, normalmente, lhe será exigido o cumprimento de uma série de compromissos, o que pode – mas não necessariamente – envolver um plano concreto de alocação dos recursos na implementação ou na expansão de sua fonte produtora.

No primeiro caso, é bastante comum que o contribuinte interprete essas normas como sendo a "carga tributária efetiva" de seu setor, especialmente quando o benefício é concedido sob a forma de redução do ICMS a pagar, tal como ocorre no caso do diferimento, da isenção, da alíquota reduzida ou zero, ou do rebaixamento da base de cálculo do tributo. E por adotar esse posicionamento, a empresa assim beneficiada tende a não observar as disposições específicas do Pronunciamento CPC n. 07 (R1), tampouco o disposto no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, ainda que, em alguns casos, o valor subvencionado venha a ser aplicado na implantação ou na expansão de seu empreendimento econômico. Dessa forma e nesses específicos casos, a taxa de manutenção de autos de infração lavrados dentro desse contexto tende a ser muito elevada, especialmente na esfera contenciosa administrativa, em que é vedado ao julgador apreciar argumento recursal embasado na Constituição Federal.

Sendo assim, para esses específicos e volumosos casos, a única pedra de salvação era socorrer-se do Poder Judiciário, evocando como fundamento de seu pleito a *ratio decidendi* utilizada pela Primeira Seção do STJ no EREsp n. 1.517.492/PR, em que, por se ter valido apenas de argumentos de índole constitucional, irrelevante seria o cumprimento das normas contábeis, da LC n.

160/2017 ou do art. 30 da Lei n. 12.973/2014. Contudo, adotando posição que, neste estudo, entende-se tecnicamente incoerente, essa possibilidade foi afastada pelo mesmo STJ no julgamento do Tema n. 1.082, em que se acolheu que a *ratio decidendi* do EREsp n. 1.517.492/PR poderia ser aplicada apenas aos benefícios do ICMS concedidos sob a forma de créditos presumidos, ficando os demais, classificados como "benefícios ou incentivos tributários negativos", desacobertados dessa jurisprudência.

Observe-se que a mencionada decisão da Primeira Seção do STJ, de fato, analisou apenas as subvenções de ICMS concedidas sob a forma de crédito presumido, pois sequer poderia ser diferente, uma vez que a matéria chegou ao Tribunal pela via do recurso especial, em que as normas devem ser analisadas dentro de contextos *in concreto*. Todavia, a *ratio decidendi* empregada no julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR, embora tenha sido utilizada para justificar a não tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos créditos presumidos de ICMS, também poderia ser empregada para afastar a incidência de todo e qualquer tributo federal – incluindo-se o PIS/Pasep e Cofins –, sobre toda e qualquer subvenção concedida por ente federativo que não a União, sem que, com isso, pudesse ser apontado qualquer tipo de inconsistência lógica ou técnico-jurídica.

Nesse sentido, causa bastante estranheza a aceitação da tese do EREsp n. 1.517.492/PR apenas para os créditos presumidos de ICMS e rejeição para os demais casos, sendo que, na essência, a modalidade de concessão do benefício seria fato irrelevante diante dos argumentos evocados. Ainda, também carece de consistência técnico-contábil a outra justificativa empregada para a realização desse discrimen, segundo a qual a *ratio decidendi* do EREsp n. 1.517.492/PR não se adequaria à realidade das demais modalidades de concessão de subvenção tributária do ICMS; que, ao contrário do crédito presumido, que seria um "incentivo fiscal positivo", a redução da base de cálculo ou da alíquota, o diferimento ou a isenção, por exemplo, seriam "incentivos fiscais negativos", pertencendo, portanto, a categoria completamente diferente e que, por isso, demandaria tratamento desigual.

Analisando-se o voto do Ministro Benedito Gonçalves, vê-se que essa anormalidade jurídica decorre de uma aberração técnico-contábil cometida pelas empresas recorrentes, que foi a adoção de método de escrituração não amparado nas normas contábeis aplicáveis, deixando-se de registrar o benefício como uma receita de subvenção para, em seu lugar, proceder ao lançamento líquido da despesa do ICMS:

No mesmo sentido, a Segunda Turma deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.968.755/PR (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, **DJe** de 08.04.2022) que versou sobre a possibilidade de extensão aos demais benefícios fiscais de ICMS do entendimento firmado para o crédito presumido, compreendeu que "o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, **DJe** 01.02.2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos.

Para deixar mais claro esse ponto, traz-se aqui um exemplo para fins didáticos, em que a empresa XYZ efetua saída no valor de R\$ 1.000,00, sendo titular de benefício do ICMS previsto no próprio regulamento do Estado, consistente na redução da base de cálculo do imposto, de modo que a alíquota modal, de 18%, é reduzida para 12%:

1. Registro contábil em desacordo com o Pronunciamento CPC n. 07		
Nat.	Conta	Valor
D	Despesa de ICMS (Resultado)	120,00
C	ICMS a pagar (PNC)	120,00

2. Registro contábil em linha com o Pronunciamento CPC n. 07		
Nat.	Conta	Valor
D	Despesa de ICMS (Resultado)	180,00
C	ICMS a pagar (PNC)	180,00
D	ICMS a recuperar (ANC)	60,00
C	Receita de subvenção (Resultado)	60,00

Neste ponto, é relevante destacar que o item 09 do Pronunciamento CPC n. 07 (R1) é categórico, no sentido de que “a forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado”. Sendo assim, considerando-se que o item 12 desse mesmo Pronunciamento estabelece que as subvenções devem ser contabilizadas como receitas e, ainda, que o item 4.68 do Pronunciamento CPC n. 00 (R1) prescreve que “receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido”, a única conclusão possível é a de que a contabilização líquida da despesa de ICMS trata-se de método equivocado.

Acrescente-se e repita-se, ainda, que a realização de lançamento do ICMS pelo seu valor líquido impede que terceiros não envolvidos com a administração da empresa tenham ciência da existência do benefício fiscal negativo, falha esta que prejudica a qualidade das informações contábeis, uma vez que retira a transparência necessária para a correta leitura dos fenômenos jurídicos que deveriam ser descritos pelos registros contábeis, cabendo-se dizer que a fidedignidade da escrituração é uma característica fundamental, conforme previsto no item QC12 do Pronunciamento CPC n. 00, segundo o qual

[...] os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

Do ponto de vista prático, o STJ, ao afastar a *ratio decidendi* do EREsp n. 1.517.492/PR para todos os incentivos fiscais tidos pelo Tribunal como “negativos”, independentemente dos demais pontos decididos no acórdão para o Tema n. 1.182, inviabilizou a defesa daqueles contribuintes que, por qualquer motivo, deixaram de observar os ditames do Pronunciamento CPC 07 (R1), fato esse que não passou despercebido pela Receita Federal que, antes mesmo da publicação do acórdão, ocorrida em 12 de junho de 2023, enviou notificação padronizada para regularização espontânea a milhares de empresas cadastradas no Sistema de Comunicação com Maiores Contribuintes (EMAC)⁸, conforme divulgado em seu *site* institucional em 10 de maio de 2023.

8. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/receita-federal-oferece-oportunidade-para-contribuinte-regularizar-irpj-e-csll-antes-do-inicio-dos-procedimentos-de-fiscalizacao>. Acesso em: 12 fev. 2024.

5.2 Dispensa de ato concessivo condicionando a subvenção à aplicação dos recursos na implantação ou expansão de empreendimento econômico

Para a minoria de contribuintes beneficiados com incentivos fiscais negativos que deram às subvenções o tratamento contábil previsto no Pronunciamento CPC n. 07 (R1), além de seguir o quanto disposto na LC n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 – isto é, reconhecendo a receita de subvenção e controlando-a em subconta de reserva de incentivos fiscais –, o STJ imprimiu interpretação diferente daquela até então adotada pelo Fisco, admitindo a não tributação pelo IRPJ e pela CSLL para benefícios vinculados a RETs, sem compromisso específico de alocação dos recursos em implementação ou expansão do empreendimento econômico, ou mesmo para subvenções previstas de forma geral nos regulamentos dos Estados, desde que, em ambos os casos, houvesse efetivo emprego desses recursos em investimentos.

Essa corrente interpretativa, embora possível com base nas normas apontadas – em especial, o § 2º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 –, despreza a vontade do legislador trazida na exposição de motivos da LC n. 160/2017, que considerava como subvenção de investimento toda e qualquer subvenção do ICMS, especificamente para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, valendo-se aqui expor a opinião de CARVALHO, que entende que

[...] a exposição de motivos é um texto criado no curso de um processo enunciativo jurídico. É, portanto, direito positivo, integra o sistema, relacionando-se com o documento normativo que motiva, num dialogismo próprio da intertextualidade jurídica, formando um contexto jurídico para construção (interpretação) das normas veiculadas pelo enunciado-enunciado daquele documento⁹.

Dentro dessa perspectiva e, também, do que dispõe o próprio texto legal, essa posição adotada pelo STJ seria totalmente compreensível e coerente se, em vez do IRPJ e da CSLL, o Tribunal estivesse a tratar das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, hipótese em que, de fato, não se aplicaria o texto do § 4º do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, mas apenas e tão somente o art. 1º, § 3º, X, da Lei n. 10.637/2002, e o art. 1º, § 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, em que realmente, existe determinação para a não tributação das subvenções de investimento apenas nos

9. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito** (o constructivismo lógico-semântico). Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2009. p. 497-498.

casos em que o incentivo tenha sido concedido como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Mesmo nesse cenário amplamente favorável à Fazenda Nacional, a Receita Federal editou a Solução de Consulta Cosit n. 253/2023, esclarecendo aos contribuintes que os auditores fiscais e as delegacias regionais de julgamento não estão obrigados a seguir a tese fixada pelo STJ no julgamento do Tema n. 1.182, uma vez que, primeiro, ainda não houve trânsito em julgado da matéria e, depois, porque a PGFN não aprovou parecer, na forma do art. 19 da Lei n. 10.522/2002.

Por fim, existe a possibilidade de alteração do entendimento de índole constitucional sobre a matéria, uma vez que o STF, quando pautar para julgamento o Tema n. 843, poderá vir a reanalisar a questão do pacto federativo e da possibilidade de extensão do *ratio decidendi* do Tema n. 69 à questão dos créditos presumidos.

6 CONCLUSÃO

A tese fixada pelo STJ no julgamento do Tema n. 1.182 foi no sentido de que os incentivos do ICMS concedidos sob a forma de créditos presumidos não estão sujeitos à incidência da tributação federal, sob pena de violação ao pacto federativo e, também, de desrespeito à *ratio decidendi* da decisão do STF no RE n. 574.706/PR (Tema n. 69), julgado sob a sistemática da repercussão geral. Assim, por esse entendimento, independentemente de a empresa ter obedecido às normas contábeis, ou à LC n. 160/2017 ou ao quanto disposto no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, ou empregado os recursos em coisa diversa de investimento na implementação ou expansão de seu empreendimento econômico, ela ainda fará jus ao direito de não ter essa subvenção tributada pela União.

Já para todas as demais modalidades de incentivos fiscais do ICMS, tidas pelo Tribunal como benefícios fiscais negativos, essa *ratio decidendi* não se aplicaria, condicionando a sua não tributação pelo IRPJ e pela CSLL à estrita obediência às regras dispostas na LC n. 160/2017 e no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e, ainda, à aplicação dos recursos na implantação ou expansão da fonte produtora, não se exigindo, contudo, a existência de ato concessivo do Poder Público a fixar tal obrigação.

Conforme explicitado neste artigo, o critério de *discrimen* utilizado pelo STJ para limitar a tese constitucional sobre a questão das subvenções de ICMS não nos parece válido, isto porque as normas contábeis aplicáveis obrigam a empresa a registrar receita para todo e qualquer tipo de incentivo fiscal, independentemente de sua modalidade de concessão.

Ademais, essa decisão nos parece viciada, uma vez que o caso levado ao conhecimento do Poder Judiciário apresentava erro de contabilização que, por desconhecimento técnico-contábil, foi considerado como característica própria e única dos denominados incentivos fiscais negativos, gerando, assim, uma conclusão teratológica.

Como a matéria ainda não transitou em julgado e, ainda, está dependente da definição do STF no Tema n. 843 – em que se poderá rediscutir, inclusive, sobre a aplicabilidade da tese do pacto federativo ou da extensão da *ratio decidendi* do Tema n. 69 à questão dos créditos presumidos –, pode-se afirmar que o tratamento tributário das subvenções do ICMS recebidas até 31 de dezembro de 2023 ainda tem a possibilidade de ser totalmente modificada, inclusive em desfavor do contribuinte, caso se entenda, por exemplo, que a incidência de tributos federais não fere a autonomia tributária dos Estados e, por conseguinte, não há agressão ao pacto federativo.

Seja qual for a futura decisão dos Ministros do STF, é importante se garantir que eventual entendimento final deverá estar respaldado em premissas adequadas, e não em erros técnicos de outras searas do conhecimento que, uma vez não detectados, contaminam o livre convencimento do julgador constitucional.

7 REFERÊNCIAS

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito** (o constructivismo lógico-semântico). Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2009.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eli-seu. **Manual de contabilidade societária da Fipecafi**. São Paulo: Atlas, 2018.

SCHOUERI, Luís E.; BARBOSA, Mateus C. Subvenções para investimento e parceria público-privada. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 27, 2012.