

Consulta 145 esbarra na interpretação histórica da LC 160

Dispõe o artigo 44, inciso IV, da Lei 4.506/64 que as subvenções correntes (de custeio) recebidas de pessoas jurídicas de direito público integram a receita bruta operacional do contribuinte, sujeitando-se ao IRPJ e à CSLL. Por outro lado, prevê o artigo 38, parágrafo 2º, do Decreto-lei 1.598/77 que *"as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"*, não integram o lucro real, desde basicamente voltadas a impedir a sua apropriação pelos sócios.



Igor Mauler Santiago
Advogado

A Lei 12.973/2014 repetiu a regra, procedendo a alterações na forma de

registro da subvenção. A matéria sempre ensejou disputas entre a Receita Federal e os contribuintes, especialmente quanto à qualificação — como subvenções de custeio (tributáveis) ou para investimento (não tributáveis) — de incentivos concedidos pelos Estados em matéria de ICMS. A solução dos litígios dependia da análise caso a caso da legislação estadual concessiva, especialmente no que toca às condições impostas para o recebimento do favor.

À vista desses conflitos, o Congresso Nacional, por meio da Lei Complementar 160/2017, inseriu no artigo 30 da Lei 12.973/2014 um parágrafo 4º, segundo o qual os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS *"são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo"*, e um parágrafo 5º prevendo a aplicação da regra inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não encerrados. A lei complementar (artigo 10) estendeu ainda esse regime aos incentivos e benefícios preexistentes instituídos sem autorização do Confaz, desde que registrados e depositados na forma do seu artigo 3º. O parecer do relator do projeto de lei na Câmara, deputado Alexandre Baldy, revela o amplo alcance que se pretendia dar aos dispositivos e evidencia a única condição que se impunha para a qualificação do benefício como subvenção para investimento:

*"Além disso, acolhemos ideia do nobre Deputado Luiz Carlos Hauly e incluímos artigos que deixam claro que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS recebidos pelas pessoas jurídicas, **desde que esses valores sejam mantidos em conta de reserva no Patrimônio Líquido**, são subvenções para investimento, sobre eles não incidindo, por consequência, IRPJ e CSLL. Impede-se, com isso, que a Secretaria da 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"* (grifo do autor).

Compartilhando dessa interpretação, mas não do entusiasmo com a medida, o presidente Michel Temer vetou os dispositivos, afirmando que *"causa(ri)am 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"*.

No entanto, os vetos foram derrubados pelo Congresso Nacional, tendo os comandos sido promulgados três meses e meio após a publicação da lei. Vale conferir a manifestação do deputado Luiz Carlos Hauly na sessão conjunta que apreciou dos vetos:

"O que não pode é a Receita Federal do Brasil, da noite para o dia, alterar o que a lei determina. Mas foi isso que ela fez nos últimos dois anos. A lei determinava a não incidência de tributo entre os entes federados.

A usurpação da Receita Federal, a ganância que ela tem hoje em arrecadar, isso transformou o Brasil num dos maiores detentores de contenciosos no mundo. Sabem de quanto é hoje o contencioso na Justiça Federal nos Estados e nos Conselhos de Contribuintes? É de dois trilhões. E a maioria dos contenciosos são indevidos. Trata-se de ganância. Acha-se que se pode tributar tudo a qualquer preço, de forma desmedida.

Srs. Senadores, Srs. Deputados, que representam os seus Estados, não é lícito uma empresa receber 10 milhões de incentivo fiscal de um Estado X e a Receita Federal querer cobrar Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS, COFINS, e ainda estabelece multa de 75%. Ela recebeu 10 milhões, e está devendo 112 milhões (sic). Ora, o que vai acontecer com o Brasil?

O Brasil está numa grande crise, mas começou a sair dela. Esses autos de infração da Receita Federal são um escárnio à legislação, são uma afronta à Federação brasileira, são indevidos e injustos, pois destroem a indústria brasileira, destroem os negócios do País. Não podem a Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional induzir o Presidente da República ao erro do veto!"

Após a entrada em vigor das regras, a Receita Federal — compartilhando da interpretação que todos lhes davam — publicou a Solução de Consulta Cosit 11/2020, dispondo que *"a partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 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"* — quaisquer incentivos e benefícios, insista-se (item 23 da consulta).

Porém, em dezembro último, a Solução de Consulta Cosit 145/2020 alterou essa posição, consignando que, a partir da Lei Complementar 160/2017, os benefícios e incentivos de ICMS serão excluídos do lucro real *"desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"*. O raciocínio é o seguinte: o parágrafo 4º inserido no artigo 30 pela lei complementar veda a exigência de outros requisitos ou condições além dos previstos no próprio artigo 30, o que não afastaria

— mas até reforçaria — aqueles constantes do *caput*, entre os quais a destinação à implantação ou à expansão da empresa beneficiária (itens 28 e 29 da consulta).

Em suma, a Receita volta a sustentar a necessidade de análise individualizada dos incentivos estaduais para a sua qualificação como subvenções de custeio ou para investimento. A nova orientação do Fisco não se sustenta, pelas razões a seguir:

- a) Primeiro porque contraria a literalidade do artigo 30, parágrafo 4º, da Lei 12.973/2014, segundo o qual os incentivos e benefícios relativos ao ICMS *"são considerados subvenções para investimento"*. A vedação da exigência de outros requisitos não pode ser tomada como reafirmação daqueles constantes de outras partes do dispositivo, dadas as notórias limitações da interpretação *a contrario sensu*;
- b) Segundo porque volta exatamente ao mesmo cenário existente antes da Lei Complementar 160/2017, relegando à total inutilidade o seu artigo 10 e os parágrafos 4º e 5º, que inseriu no artigo 30 da Lei 12.973/2014. E constitui princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis;
- c) Terceiro porque contraria o histórico legislativo dos dispositivos que diz analisar, como fica claro da compreensão uníssona que lhes deram o relator do projeto de lei na Câmara, o presidente Temer ao vetá-los e os Congresso ao derrubar os vetos: equiparação — necessária para os legisladores, indevida para o presidente da República — das subvenções de custeio às para investimento e impacto na arrecadação federal (que a nova consulta neutraliza completamente);
- d) E quarto porque o STJ veda a tributação de toda subvenção de ICMS — de custeio ou para investimento — com base em fundamento alheio à interpretação da Lei 12.973/2014 e da Lei Complementar 160/2017 (o princípio federativo, que veda a um ente recuperar por meio de tributos benefícios e incentivos outorgados por outro), de sorte que a sua conclusão se mantém qualquer que seja a leitura correta desses diplomas (1ª Seção, EREsp. 1.517.492/PR, relatora ministra Regina Helena Costa, DJe 01.02.2018).

A insurgência da Receita contra a disposição clara da lei não há de ter vida longa.

Date Created

17/02/2021