

As Subvenções Governamentais e o Fato Gerador do Imposto de Renda

The Government Grants and the Income Tax Occurrence

Julio Cezar Giongo Freddo

Contador em Assessoria Contábil e Administrativa WJF – Pranchita/PR. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria/RS. Pós-graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário pela Estácio. *E-mail*: juliof.contabeis@gmail.com.

Recebido em: 27-02-2019

Aprovado em: 26-09-2019

Resumo

Este trabalho possui como objetivo analisar a incidência do imposto de renda sobre as subvenções governamentais, tema deveras controverso e muito debatido nos dias atuais. Após estudo e consideração das principais concepções existentes para o termo renda e proventos de qualquer natureza tidas em nossa doutrina, conclui-se que o sentido e alcance deste termo para nosso sistema jurídico vigente se condiciona mais propriamente à teoria da renda-acréscimo, fato esse que acaba por incluir as subvenções governamentais na materialidade da hipótese de incidência do imposto em tela. De posse dessa constatação, trazemos uma análise sobre os principais argumentos utilizados pelo STJ para excluir da incidência do imposto de renda as subvenções governamentais relativas às desonerações tributárias estaduais. Concluimos, ao final, que tal juízo exarado pelo Tribunal Superior configura-se desarrazoado e violador de vários princípios constitucionais e que a alegada invasão na autonomia dos Estados não profere.

Palavras-chave: Imposto de Renda, subvenções governamentais, ICMS, não incidência.

Abstract

This paper aims to analyze the income tax occurrence on the government grants, a very controversial subject nowadays. After studying and considering the main theorys for the income tax in our doctrine, we conclude that the meaning and scope of this term for our current legal system is conditioned more properly to a theory that include any equity gains, fact that determines the inclusion of any government subsidies in the income tax's hypothesis. With this in mind, we present an analysis of the main arguments used by the STJ to exclude from the income tax the governments grants coming from another Federal Entities. We conclude that the judgment exalted by the Superior Court is unreasonable and violates several constitutional principles and that the alleged invasion of State autonomy does not apply.

Keywords: Income Tax, government grants, State excise tax (ICMS), Non-incidence.

I. Introdução

Atualmente, muitas dúvidas têm sido levantadas quanto à incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre as subvenções governamentais. Desde o Decreto-lei n. 1.598/1977, que concedeu isenção de imposto de renda às subvenções governamentais do tipo investimento, diferentes interpretações manifestaram-se entre o Judiciário brasileiro e a Receita Federal no que se refere à fruição dessa norma isentiva. Muito tempo depois veio a Lei Complementar n. 160/2017 e expandiu o conceito até então utilizado de subvenções para incluir, na isenção citada, qualquer benefício ou incentivo fiscal concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do ICMS. Tal alteração, ademais, teve o efeito complementar de se avocar, aparentemente, um possível caráter interpretativo ao dispositivo para fins do que prescreve o art. 106, inciso I, do CTN¹. Se isso tudo não fosse o suficiente, o STJ, recentemente, vem exarando entendimento de que as receitas subvencionadas pelo governo não se subsumem ao fato gerador do imposto de renda. A questão foi até mesmo motivo de divergência entre a 1ª e a 2ª Turmas.

O problema, na verdade, é antigo. As transferências de capital, de que são espécies as doações e os ganhos fortuitos, assim como as subvenções governamentais, sempre foram alvos de dúvidas quanto à incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Em adição, sem deixar de lado as dúvidas e discussões de outrora, uma nova frente interpretativa aduz que a tributação pelo dito imposto dos benefícios e incentivos fiscais concedidos pelos demais entes políticos seria uma afronta ao tão aclamado princípio do pacto federativo, ou mais especificamente, à própria imunidade recíproca constante no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da CF².

Desta forma, o presente estudo procura analisar e discutir a incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre as subvenções governamentais, numa tentativa de dirimir as dúvidas existentes e contribuir para uma solução do tema. Antes de abordarmos nossa pesquisa e desenvolvimento do assunto, faremos uma breve explicação do conceito utilizado neste trabalho para as subvenções governamentais. Ao final, traremos nossas conclusões e considerações retiradas do estudo.

¹ GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O caráter interpretativo e retrospectivo da LC n. 160/2017: consequências. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018/1º semestre. “Resumo. O presente trabalho apresenta argumentos em defesa do caráter interpretativo e retrospectivo do art. 9º da LC n. 160/2017, o qual passa a considerar indiscriminadamente todos os incentivos fiscais de ICMS como sendo subvenções para investimento, desde que cumpridos os requisitos contábeis postos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014.”

² MALPIGHI, Caio Cezar Soares. A Lei Complementar n. 160, de 2017, como norma regulamentadora da imunidade recíproca sobre o aproveitamento de benefícios fiscais estaduais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 41. São Paulo: IBDT, 2019/1º semestre. “Assim, é possível visualizar que o aproveitamento dos benefícios fiscais de ICMS encontra guarida no escudo constitucional da imunidade recíproca, contra a incidência do IRPJ e da CSLL.”

II. A definição de subvenções governamentais

Para cumprir com os objetivos deste trabalho, utilizaremos a definição de subvenção governamental constante no Pronunciamento Contábil CPC 07 (R1) (2010), aprovado pela maioria dos órgãos reguladores no Brasil e correlato à norma internacional de contabilidade IAS 20. O motivo para essa determinação, não obstante sua abrangência normativa, é que a definição descrita no pronunciamento abrange praticamente toda e qualquer vantagem econômica percebida por um empresário relativo aos entes públicos. Assim, segundo o item de definições do documento citado, a:

“Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.”³

Utilizando-se da obra de Gilson Bomfim⁴, cumpre observar que no conceito acima utilizado se incluem tanto as desonerações tributárias, de que são espécies os incentivos e benefícios fiscais, quanto as demais atividades de fomento, de que são partes os incentivos e benefícios financeiros e creditícios, subvenções propriamente ditas e subsídios diversos. Conforme o autor, analisando-se os incentivos governamentais sob a perspectiva do governo “[...] as desonerações tributárias envolvem o não ingresso de receitas (por exemplo, com uma isenção)”, enquanto que “[...] os benefícios ou incentivos financeiros envolvem a criação de uma despesa direta (por exemplo, com uma subvenção)”⁵.

Também é importante ressaltar os conceitos utilizados pela legislação fiscal para diferenciar as subvenções governamentais para investimento das subvenções governamentais para custeio ou operação. Dita classificação sempre foi importante para efeito de isenção de imposto de renda, como se estudará mais a frente neste trabalho. Segundo Parecer Normativo CST n. 112/1978, as subvenções para investimento devem possuir as seguintes características:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e

³ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC-07 (R1): Subvenção e Assistência Governamentais. Brasília, dez. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em: 26 out. 2018.

⁴ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 61. “Em outras palavras: enquanto as desonerações tributárias envolvem o não ingresso de receitas (por exemplo, com uma isenção), os benefícios ou incentivos financeiros envolvem a criação de uma despesa direta (por exemplo, com uma subvenção).”

c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico⁶.

Desta maneira, podemos verificar que as subvenções para investimento são aquelas nas quais o benefício governamental recebido pelo empresário é aplicado em bens com o objetivo de implantação ou expansão do empreendimento econômico. Quanto às subvenções para custeio ou operação, classificam-se como vantagens econômicas utilizadas para se fazer frente a despesas normais ou correntes da entidade, ou seja, subvenções sem destinação específica.

III. O Imposto de Renda e o problema das transferências de capital

Debruçando-nos sobre o tema, percebemos que a doutrina tem-se dividido entre duas das principais correntes econômicas que procuram explicar e definir as bases tributáveis pelo imposto de renda. Como salienta Edmar Oliveira Andrade Filho:

“Há um campo de penumbra significativa entre as diversas concepções de renda e as denominadas ‘transferências de capital’, de que são espécies as indenizações, as doações, as subvenções e os pagamentos pela subscrição de capital nos casos em que parte dos recursos seja destinada à formação de reservas na forma da lei.”⁷

No que se refere à primeira dessas teorias, a da renda-produto, o fato gerador do imposto de renda é tido como o acréscimo patrimonial derivado da diligência de um patrimônio existente e anterior que, ao ser criado, não o consome e deste pode ser dividido. Já com relação à segunda concepção, a da renda-acrécimo, o fato gerador do tributo é caracterizado como o simples aumento patrimonial, seja ele fruto do capital ou do trabalho como também dos demais acréscimos patrimoniais oriundos de fontes externas. Todavia, é importante esclarecer que a descrição apresentada para essas teorias não satisfaz de forma completa as diversas concepções existentes na doutrina, principalmente no que se refere àquela produzida no exterior. O único ponto em comum às duas teorias se refere ao acréscimo patrimonial que necessariamente deverá ocorrer para que haja nascida a obrigação tributária.

De fato, dependendo da perspectiva considerada, as subvenções governamentais, assim como as doações e heranças, por representarem meras transferências patrimoniais, apenas se subsumiriam ao fato gerador do imposto de renda se adotada a teoria da renda-acrécimo, mas não, contudo, conforme a teoria da renda-produto. Entretanto, mesmo os adeptos desta última perspectiva conside-

⁶ BRASIL. Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, item 7.1, inciso II. Disponível em: <http://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html>. Acesso em: 26 fev. 2019.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 18.

ram que somente as doações e heranças quando onerosas se inseririam ao imposto, enquanto outros, que apenas as subvenções de custeio e operação poderiam ser tributadas. Todos esses argumentos, no entanto, apenas contribuem para uma maior indeterminação do assunto.

É o que acontece com os ganhos fortuitos e os resultados das subvenções governamentais. Para alguns dos adeptos da teoria da renda-produto, há a ideia de que os prêmios de jogos de azar se inserem ao imposto de renda porque o beneficiário, antes de qualquer coisa, compra o bilhete (produto do capital) e se “esforça” para ir até a lotérica e escolher os números vencedores, podendo, ao reproduzir o capital obtido à mesma situação, obter os mesmos resultados. No entanto, há de se perceber que muitos casos poderiam ser reduzidos a essa exegese, como as subvenções governamentais, por exemplo. Essas subvenções, seja a corrente ou aquela para investimento, se perfazem, na maioria dos casos, não apenas pelo desejo e incentivo governamentais como também pelo manejo de trabalho e recursos próprios para sua obtenção. Por outro lado, diz-se que por ser a subvenção um benefício atribuído ao subvencionado fruto da liberalidade de outra pessoa com origens em outro patrimônio, mesmo tendo o subvencionado deveres de prestação para com o ente público, faltariam os elementos acima demonstrados para conformar tais ingressos ao tributo em questão. O mesmo raciocínio poderia ser aplicado às doações, pois, até que ponto poderíamos mensurar e determinar quando uma doação é ou não onerosa? Digamos que alguém precise gastar dois terços do valor do capital a ser doado para se fazer jus à doação, enquanto outro, na mesma trilha, tenha de gastar apenas um décimo, ou um centésimo?

De outra banda, se adotada a teoria da renda como simples acréscimo, as doações, se gratuitas, de pronto já incrementariam o patrimônio existente, fazendo parte deste e concretizando, assim, o surgimento da obrigação tributária. Não obstante, se estivermos diante duma doação onerosa, apenas depois quando todas as condições estiverem sido satisfeitas é que ela se tornará disponível para o donatário, no qual, sem mais nenhuma correspondência em seu passivo, se integrará ao seu capital inicial despontando, conseqüentemente, a relação jurídica.

Diante de todos esses argumentos, o primeiro ponto a ser analisado, partindo-se da lógica de nosso sistema jurídico, é buscar o sentido que a atual Constituição da República designa para o termo renda e proventos de qualquer natureza⁸. Ressaltamos, como assim o faz Luís Cesar Souza de Queiroz⁹, para o cuidado de não buscar em Constituições ou leis pretéritas à atual Carta Política o signifi-

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 153, inciso III: “Compete à União instituir impostos sobre: III – renda e proventos de qualquer natureza.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

⁹ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 194.

cado para esse termo constitucional. Ao inaugurar uma nova ordem jurídica, mesmo possuindo o termo renda e proventos de qualquer natureza o mesmo desígnio que em outras Constituições, seu alcance deve ser “[...] (re)construído, sem quaisquer limitações que possam decorrer da legislação vigente antes ou depois dela – a Constituição de 1988 [...]”¹⁰ levando-se em conta uma interpretação voltada para a máxima efetividade de todo o conjunto de regras e princípios existentes no novo sistema tributário.

Em uma investigação aprofundada sobre as diferentes concepções teóricas para o termo renda e proventos de qualquer natureza, o mesmo autor nos revela sua análise de 51 teorias sobre o tema ao longo de mais de 200 anos acerca de seu uso linguístico. Tal estudo, necessário para definirmos os limites máximos¹¹ que dito imposto poderia ter, longe de quaisquer limitações jurídicas específicas, nos revela que ambas as concepções de renda citadas anteriormente já existiam entre os economistas e financistas¹², evidenciando-se a concepção da renda-acrécimo um conceito mais amplo que o da renda-produto em sentido estrito. Seguindo a digressão do autor sobre o assunto, temos que a próxima etapa dessa construção conceitual seria combinar tal conceito amplo com os diversos valores e postulados definidos pela Constituição de 1988¹³.

¹⁰ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 196: “o Segundo posicionamento – o de que a Constituição de 1988, apesar de ter adotado o nome ‘imposto de renda e proventos de qualquer natureza’, que vem sendo adotado desde a Constituição de 1934, requer, em função de ela ter instaurado uma nova ordem jurídica, que o conceito ‘renda e proventos de qualquer natureza’ seja (re)construído, sem quaisquer limitações que possam decorrer da legislação vigente antes ou depois dela – a Constituição de 1988 – parece ser realmente o mais adequado.”

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 439. “[...] pode o legislador complementar escolher entre as diversas definições de renda fornecidas pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular, arbitrariamente, uma definição de renda, ou de proventos de qualquer natureza.”

¹² QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 198. “É mister insistir que essa preliminar (e ainda imprecisa) definição, de âmbito extremamente amplo, decorre de uma investigação da experiência da comunidade científica, sedimentada ao longo de mais de 200 anos, acerca do uso (costume) linguístico do termo renda (em acepção lata) ou da expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’, não estando limitada pelo que esse ou aquele sistema jurídico-positivo dispôs a respeito.”

¹³ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 199. “Essa definição preliminar e extremamente ampla construída serve somente de ponto de partida para a terceira e última etapa a ser percorrida no sentido da definição do conceito constitucional ‘renda e proventos de qualquer natureza’ como base tributável. Agora, será preciso combinar essa definição preliminar e extremamente ampla com os enunciados prescritivos da Constituição da República de 1988, a fim de construir (definir) o conceito amplo de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ como base tributável, que represente o resultado da ponderação dos valores constitucionalmente positivados.”

IV. A busca por um conceito de renda na Constituição Federal e no CTN

Nunca se mostrou uma tarefa fácil definir exatamente os contornos e limites para o termo renda e proventos de qualquer natureza albergados na Constituição Federal e no CTN. Nossa Carta é demasiado lacônica ao simplesmente atribuir a União à cobrança de um imposto que se diz ser sobre a renda e proventos de qualquer natureza¹⁴, deixando naturalmente para a lei complementar definir melhor seu alcance. Não obstante, o art. 43 do CTN¹⁵, responsável por dita função, também não é isento de críticas.

Conjugando os dois dispositivos, nos parece que o vocábulo renda foi posto sob uma perspectiva mais restrita, ligada ao conceito da renda-produto, como tudo aquilo fruto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, como bem expõe o inciso I do CTN. Renda, portanto, entendida aqui sob um aspecto oneroso, resultado do labor ou da diligência de um patrimônio qualquer. As dúvidas mais contundentes, a nosso sentir, se referem ao termo “proventos de qualquer natureza”, terminologia esta que existe no direito brasileiro, juntamente com a palavra renda, desde a Constituição de 1934¹⁶. O resultado prático final desta constatação vem a demonstrar, segundo muitos teóricos, que o sentido atribuído pela Constituição para o imposto de renda é mais amplo que o sentido anterior, afinal, é corroborando a Lei Superior que inciso II do art. 43 do CTN foi recepcionado com a afirmação de que os proventos de qualquer natureza se referem aos demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, que por sua vez, traz expressa menção à teoria da renda-produto. Segundo Roberto Caparroz¹⁷, foi exatamente no sentido de incluir a tributação das transferências de capital que as Constituições de 1946 e 1967 também mantiveram essa expressão. Também Rubens Gomes de Sousa, em último estudo publicado sobre o tema

¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 153, inciso III – renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 set. 2019.

¹⁵ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

¹⁶ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. “Art. 6º Compete, também, privativamente à União: I – decretar impostos: c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 30 set. 2019.

¹⁷ CAPARROZ, Roberto. Imposto de Renda das pessoas jurídicas. In: SABBAG, Eduardo (org.). *Estudos tributários* v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 146: “foi no intuito de evitar as interpretações de que o imposto não podia incidir sobre as transferências de renda que as Constituições de 1946 e 1967 também fizeram referência a ‘renda e proventos de qualquer natureza’, expressão que pode ser entendida como qualquer proveito ou vantagem em favor de alguém”.

em 1973, citado por Luis Cesar Souza de Queiroz¹⁸, ensina que a intenção do constituinte originário foi a de adicionar outras formas de ganhos não compreendidas no conceito de renda.

Henry Tilbery destaca que “o emprego do termo ‘proventos’, em sentido mais amplo do que o comum, foi objeto de críticas”¹⁹ e, mencionando José Luiz Bulhões Pedreira, destaca que o mesmo argumentava para a divergência entre o sentido comum da palavra, usada “como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro”²⁰ e aquele no contexto do imposto de renda. Hugo de Brito Machado resalta que “Não há *renda*, nem *provento*, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o Código Tributário Nacional adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo”²¹.

Há ainda aqueles que consideram, dentre outras situações, que se adotada a teoria da renda como simples acréscimo patrimonial, termo invariavelmente amplo, casos extremos poderiam ser tidos como tributáveis, de que seria exemplo o aporte de capital feito pelos sócios à empresa.

Com a maior mesura, pensamos que a integralização de capital à empresa nunca poderá ser considerada como um fato a ser incluído dentro da materialidade do fato gerador do imposto de renda, uma vez corresponder a um elemento que ao mesmo tempo integrará o ativo e o passivo da sociedade. Como bem salienta Edmar Oliveira Andrade Filho “As contribuições dos sócios ou acionistas para formação do capital social de uma sociedade não constituem acréscimos patrimoniais tributáveis, porque tal contribuição é um fato meramente permutativo.”²² Também é de suma importância reconhecer que a Estrutura Conceitual

¹⁸ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 140. “Rubens Gomes de Sousa observa que ao lado do conceito de ‘renda’, o sistema constitucional brasileiro, desde a Constituição de 1934 (a primeira que instituiu expressamente esse imposto) aludiu ao conceito ‘proventos’. Leciona que na terminologia administrativa a expressão ‘proventos’ significa a remuneração dos funcionários não em atividade, que se conteria no conceito ‘renda’. A intenção do legislador constituinte, portanto, não terá sido essa, mas a de designar inclusivamente outras modalidades de ganhos que não se enquadrem no conceito de renda.”

¹⁹ TILBERY, Henry. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 1: arts. 1º a 95. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 390: “o emprego do termo ‘proventos’, em sentido mais amplo do que o comum, foi objeto de críticas”.

²⁰ TILBERY, Henry. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 1: arts. 1º a 95. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 391. “José Luiz Bulhões Pedreira entende que a expressão ‘proventos’ neste contexto abrange acréscimos do patrimônio, porém constata a divergência entre este e o sentido comum da palavra, que conforme o mesmo autor é normalmente empregada ‘como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro’.”

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 321.

²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 18. “As contribuições dos sócios ou acionistas para formação do capital social de uma sociedade não constituem acréscimos patrimoniais tributáveis, porque tal contribuição é um fato meramente permutativo. De fato, como contraprestação aos aportes de capital os acionistas ou sócios recebem ações ou quotas do capital social que representam verdadeiros títulos de crédito emitidos em seu favor. Logo, a contribuição dos sócios ou acionistas não aumenta o patrimônio social da em-

para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro²³, ao descrever o conceito de receita, exclui unicamente os acréscimos patrimoniais relacionados com a contribuição dos detentores de instrumentos patrimoniais.

É também com relação às doações e heranças de qualquer espécie, que Ricardo Mariz de Oliveira²⁴ aduz possuir incongruências com o conceito de renda como acréscimo patrimonial. Resumidamente, ao adotar esta última concepção, a mesma base econômica estaria sendo tributada pela União e por Estados da Federação. Contudo, Luis Cesar Souza de Queiroz observa que “[...] os fatos “transmissão *causa mortis*” (herança, legado e codicilo) e “doação” são fatos distintos do fato Renda e em hipótese alguma podem ser com este confundidos”²⁵. De fato, a doação, unicamente considerada, representa um fato-acréscimo do tipo instantâneo diferente do fato complexivo adquirir renda, que é manifestada, por conseguinte, pela conjugação de vários fatos-acréscimos e decréscimos durante um certo período de tempo.

Para melhor compreender o tema, imagine um sujeito que receba uma doação de valor X e, ao mesmo tempo, gaste todo esse valor com despesas médicas para tratar de doença grave. Neste intervalo de tempo mencionado não se teria realizado o fato gerador do imposto sobre a renda, pois se teve um fato-acréscimo e decréscimo no mesmo valor, mas sim, contudo, o fato gerador do ITCMD. Tudo isso indica, realmente, que as bases econômicas não são as mesmas. José Antonio Minatel menciona que “as doações recebidas e direitos havidos por sucessão here-

presa porque o valor da entrada é contraposto a uma dívida representada pelo título que é a quota ou a ação.”

²³ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC-00 (R1): Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, dez. 2011. Item 4.25. “Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue: (a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.” Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 26 fev. 2019.

²⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 184. “Assim, por essa teoria estaria abrangido pelo imposto de renda um acréscimo de patrimônio mediante doação recebida, entre outras espécies de ingressos ou entradas nos patrimônios. Ora, uma tal movimentação patrimonial é reservada pela constituição para a incidência de um específico imposto estadual. Ainda que se queira defender que a dupla incidência seria apenas econômica, e não jurídica, porque o imposto estadual grava o negócio jurídico isolado e em si, ao passo que o imposto de renda gravaria a consequência do ato, representada pelo aumento no patrimônio do donatário, a distinção é tênue e, em última análise, o fato tributável seria um só.”

²⁵ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 270. “[...] os fatos ‘transmissão *causa mortis*’ (herança, legado e codicilo) e ‘doação’ são fatos distintos do fato Renda e em hipótese alguma podem ser com este confundidos. É certo que, para o sistema normativo do IR, cada direito subjetivo patrimonial que alguém recebe a título de herança ou doação assume especial relevância, pois se trata de um fato-acréscimo. Entretanto, como já se teve oportunidade de esclarecer, o conceito de *fato acréscimo* não se confunde com o conceito *Renda* (resultado positivo da combinação de todos os fatos-acréscimos com os fatos-decrécimos necessariamente dedutíveis).”

ditária são bons exemplos de ‘proventos de qualquer natureza’ que podem traduzir disponibilidade de riqueza nova, cujo acréscimo patrimonial não provém nem do trabalho, nem do capital”²⁶, estando certo de que a legislação do imposto de renda considere expressa regra de isenção para esses fatos como maneira de se evitar seu alcance pelo imposto de renda.

Entretanto, Henry Tilbery²⁷ e Roberto Caparroz²⁸, mesmo possuindo o entendimento de que os proventos de qualquer natureza representam de toda forma o imposto de renda em seu sentido mais amplo, o da renda-acréscimo, divergem quanto à tributabilidade dos acréscimos patrimoniais gratuitos (doações e heranças). Para esses autores, a renda tributável deve ser vista apenas sob seu caráter oneroso. Mesmo assim, Henry Tilbery²⁹ não exclui um maior alargamento para o inciso II do art. 43, tendo em vista que o artigo não diferencia os “acréscimos patrimoniais” entre gratuitos ou onerosos. Além do mais, tivemos a oportunidade de verificar em tópico precedente a distinção sutil que muitas vezes pode existir entre uma doação onerosa e outra gratuita, ou entre uma subvenção para custeio ou operação e outra para investimento.

²⁶ MINATEL, José Antonio. Imposto sobre a Renda: aspectos gerais da estrutura da incidência e tributação da pessoa física. In: SABBAG, Eduardo (org.). *Estudos tributários* v. 1. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 282. “As doações recebidas e direitos havidos por sucessão hereditária são bons exemplos de ‘proventos de qualquer natureza’ que podem traduzir disponibilidade de riqueza nova, cujo acréscimo patrimonial não provém nem do trabalho, nem do capital. Isso quer dizer que esses eventos se amoldam à materialidade da regra de incidência do imposto sobre a renda – auferir renda, no sentido de acréscimo – embora seja certo que a legislação tributária hoje vigente para as pessoas físicas contemple expressa regra de isenção para essas hipóteses. A necessidade da regra de isenção, para neutralizar os efeitos da regra de incidência, é medida que a confirmar que, tanto a doação como a herança, se conformam ao conceito genérico de renda, mais precisamente como proventos de qualquer natureza, na linguagem do CTN.”

²⁷ TILBERY, Henry. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 1: arts. 1º a 95. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 390: “a formulação de ‘proventos de qualquer natureza’ como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior representa, sem sombra de dúvida, a aplicação da ‘teoria do acréscimo patrimonial’”.

²⁸ CAPARROZ, Roberto. Imposto de Renda das pessoas jurídicas. In: SABBAG, Eduardo (org.). *Estudos tributários* v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 146: “conquanto existem diversas correntes doutrinárias voltadas ao entendimento da questão, parece-nos razoável aceitar que, embora o constituinte não tenha definido com rigor o conceito de renda, o legislador buscou alcançar as hipóteses de ‘renda-acréscimo’, conceito segundo o qual seria renda tudo aquilo que aumentasse o patrimônio de determinado sujeito, independentemente de a fonte de produção da riqueza ser um fator interno ou externo a este”.

²⁹ TILBERY, Henry. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 1: arts. 1º a 95. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 392. “Por outro lado a possibilidade da interpretação do art. 43 do CTN em sentido mais amplo não é totalmente afastada, embora a referência expressa do Projeto ao acréscimo patrimonial a título gratuito na redação final tenha sido eliminada. Por outro lado o teor do art. 43, inciso II, não distingue, o que, em princípio, abriria a faculdade para um entendimento fiscalista, abrangendo todos os acréscimo patrimoniais não compreendidos no inciso anterior – sejam onerosos ou gratuitos. Repetimos, tal alargamento, todavia, não se coaduna com o conceito tradicional constitucional que vem das Constituições anteriores e foi mantido na Magna Carta vigente, sem alterações.”

Também Leandro Paulsen³⁰ e Roque Antonio Carrazza³¹, este forte nas lições de Roberto Quiroga Mosquera, divergem, atribuindo ao vocábulo “proventos de qualquer natureza” sentido de acréscimo patrimonial decorrente de uma atividade que já cessou, como os rendimentos recebidos a título de aposentadoria, por exemplo. Deste modo, condicionam ao imposto de renda um sentido mais restrito, a nosso ver muito ligado à própria definição da palavra contida em outros excertos da Constituição Federal.

Destarte, é chegado o momento, conforme perfilhamos no final do item anterior, de verificar como os princípios constitucionais se amoldam ou determinam os vocábulos renda e proventos de qualquer natureza contidos na Constituição Federal de 1988, tendo em mente a possível amplitude que o comando constitucional tem a faculdade de nos permitir.

Com relação a este assunto, nossa Carta Política é direta ao estabelecer certos princípios que deverão obrigatoriamente informar o tributo em tela³², sendo eles o da generalidade, o da universalidade e o da progressividade. O princípio da universalidade nos informa que todos os fatos nos quais contribuem para o acréscimo patrimonial de determinado indivíduo devem ser necessariamente considerados para a formação da hipótese de incidência do imposto de renda. Inclusive, é confirmando este caro valor que o § 1º do art. 43 do CTN diz que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”. Ou seja, independentemente da forma que o fato acréscimo se revela no mundo jurídico (receita ou ganho), ou ainda da origem de sua fonte (interna ou externa) e forma de sua percepção (gratuita ou onerosa), deverá o imposto de renda sobrepairar sobre ele.

Excluir certos fatos acréscimos da regra-matriz de incidência prejudicaria igualmente o princípio da progressividade na tributação. Tal princípio, que mais funciona como regra a serviço do postulado da capacidade contributiva, nos informa que quanto maior for o acréscimo patrimonial verificado pelo sujeito passivo em determinado período, maiores serão as alíquotas e o seu encargo a título

³⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 341. “A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.”

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 58. “II – A respeito da locução ‘proventos de qualquer natureza’, observamos que só se refere às pessoas físicas. Na lição de Roberto Quiroga Mosquera, são ‘rendimentos recebidos a título de aposentadoria’, isto é, acréscimos patrimoniais resultantes de uma atividade profissional que já cessou, mas ainda produz benefícios pecuniários, por força do direito à Previdência Social, constitucionalmente assegurado.”

³² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 153, § 2º, inciso I: “O imposto previsto no inciso III: será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

de imposto de renda. Pensar o contrário seria igualmente reconhecer a existência de diferentes patrimônios nos quais uma pessoa poderia ser titular. Sobre este assunto, Hugo de Brito Machado pondera que “[...] o conceito de patrimônio é um conceito unitário. O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a um titular. Cada pessoa só pode ter, portanto, um patrimônio. Só pode existir, portanto, um acréscimo patrimonial por pessoa. [...]”³³.

Assim, apresentar patrimônios distintos que passam ao largo da tributação é afrontar o critério da tributação progressiva por evidenciar uma base de cálculo aquém da sua real capacidade de pagar. Logo, apresentando esta pessoa privilégios ou manifestações de riqueza não alcançadas pelo imposto de renda em detrimento de seus semelhantes, fica evidente a ofensa ao princípio da igualdade ou isonomia, postulados tidos como corolários da própria existência da República e do Estado Democrático de Direito. Luis Cesar Souza de Queiroz nos evidencia que o postulado da igualdade condiciona o imposto de renda ao incluir “todos os fatos (positivos e negativos) que contribuam para a identificação de acréscimos patrimoniais”³⁴.

Excluir as doações ou heranças, por exemplo, do fato gerador do imposto sobre a renda, seria aviltar o princípio da capacidade contributiva e da igualdade na tributação com um elemento que nitidamente vem a crescer o patrimônio particular e que não seria tributado.

De outra forma, contudo, é o entendimento de Roque Antonio Carrazza. Segundo o autor, nas transferências de capital “O imposto igualmente passa ao largo do patrimônio, isto é, da renda realizada no passado e já acumulada [...]”³⁵. Continua, agora sob as palavras de Misabel Derzi, que nesses casos “[...] Reduz-se o estoque de bens em um patrimônio, de forma unilateral, havendo o equivalente acréscimo em patrimônio alheio, como nas transmissões gratuitas, ocorridas em heranças e doações.”³⁶

³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 453. “A renda, como acréscimo patrimonial, é um conceito unitário, no sentido de que não é possível tenha o mesmo titular, no mesmo período, mais de uma renda. Assim é porque o conceito de patrimônio é um conceito unitário. O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a um titular. Cada pessoa só pode ter, portanto, um patrimônio. Só pode existir, portanto, um acréscimo patrimonial por pessoa. [...]”

³⁴ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018, p. 200. “O princípio Constitucional da Igualdade, que repugna todas as desigualdades e privilégios odiosos, conforma o conceito ‘renda e proventos de qualquer natureza’, à medida que estabelece como regra, salvo disposição constitucional em contrário, a inclusão neste conceito de todos os fatos (positivos e negativos) que contribuam para a identificação de acréscimos patrimoniais.”

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44. “O imposto igualmente passa ao largo do patrimônio, isto é, da renda realizada no passado e já acumulada. A equação não se altera diante de pagamentos ou transferências de capital, desde que não haja lucro.”

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44. Citando Misabel Derzi: “Nas transferências de capital há

Com a máxima vênia, assim como cada pessoa e seu patrimônio são unos dentro do sistema jurídico, aceitar que bens passem da titularidade de um patrimônio ou uma pessoa para outra sem caracterizar-se como riqueza nova foge do conceito da unidade da renda exposto logo acima. Além disso, admitir patrimônios distintos à configuração do imposto de renda pode gerar desigualdades que são vedadas pelo Texto Magno. É neste sentido que o § 1º do art. 145 da CF³⁷ determina que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. De fato, nenhum tributo é mais qualificado que o imposto de renda para fazer jus a tal mandamento. Num exercício reflexivo, imaginamos uma pessoa que receba vultosas cifras a título de herança e outra que acaba de ganhar na loteria quantia semelhante. Qual seria a diferença significativa entre considerar o primeiro fato de caráter gratuito (não tributável) e o segundo de caráter oneroso (portanto, tributável), afinal de contas, os dois não possuem a mesma capacidade contributiva? Seria apenas o custo do bilhete vencedor capaz de promover tamanha diferença? Noutro ponto, caso a pessoa ganhasse deliberadamente tal prêmio (percepção gratuita), então ficaria ela a salvo da tributação?

É também no intuito de incluir as heranças e doações no fato gerador do imposto de renda que melhor se atenderia ao objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, evitando que patrimônios imensos se avulsem cada vez mais nas transmissões, quase sempre gratuitas, de herdeiros para herdeiros.

Confirmando nosso posicionamento, o art. 40 do CTN³⁸ nos informa que o montante do imposto atinente à transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos é dedutível do devido à União, a título de imposto de renda, sobre o provento decorrente da mesma transmissão. A nosso sentir, a única interpretação para o dispositivo acima é a de permitir a exclusão da base de cálculo do imposto de renda do montante recolhido a título de ITCMD, questão essa que nos confirma a presença do mesmo fato no gravame dos dois impostos. Complementando,

fluxo de bens, moeda ou serviços de um patrimônio para outro, sem correspondente contraprestação, troca ou ônus. Reduz-se o estoque de bens em um patrimônio, de forma unilateral, havendo o equivalente acréscimo em patrimônio alheio, como nas transmissões gratuitas, ocorridas em heranças e doações.”

³⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 145, § 1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 set. 2019.

³⁸ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. “Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

Eduardo Sabbag nos brinda expondo que os proventos de qualquer natureza configuram-se como “aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc.”³⁹

De tudo quanto já foi exposto, podemos perceber que sobejam os argumentos para a inclusão de um elemento aqui ou acolá, e que apesar de não ser possível afirmarmos com exatidão o sentido que a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional traduzem para o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, ponderamos ser factível aceitar uma acepção mais ampla para o imposto, relativo à teoria da renda-acréscimo, já que se mostra a forma mais eficaz de satisfazer os princípios e mandamentos constitucionais sobre o tema. Desta forma, a Carta Magna e o CTN cedem para o legislador ordinário a tarefa de formatar as bases do imposto de renda, atribuindo como limite todo acréscimo patrimonial apurado por uma pessoa, após a soma de todos os fatos-acréscimos (inclusive transferências de capital) e decréscimos, durante certo interregno de tempo.

V. A norma ordinária do imposto de renda e as subvenções governamentais

Conforme posto anteriormente, as subvenções governamentais são vantagens econômicas que provêm de fontes externas à empresa, por isso mesmo, caracterizam-se como transferências de capital. Assim como as doações, ganhos fortuitos e transmissões de herança, se o fato receber subvenção governamental provoca efeitos positivos para fins de acréscimo patrimonial, então certamente se constitui em elemento que deverá ser incluído na formação da materialidade do fato gerador adquirir renda e proventos de qualquer natureza.

Nosso próximo passo, pois, será entender o tratamento que a lei ordinária do imposto de renda defere para as subvenções governamentais, objeto de nosso estudo. É de suma importância registrar que para as pessoas jurídicas, o melhor indicativo de acréscimo patrimonial para a entidade é verificado através do lucro líquido apurado em demonstrativo contábil próprio. É óbvio, até por razões de ordem prática, que a legislação do imposto de renda determina certas adições e exclusões a esse resultado, embora tenhamos em mente que quanto maior for a aproximação do lucro real com aquele gerado pela ciência contábil, mais juridicamente corretos estaremos no que se refere à justa tributação pelo imposto de renda.

Portanto, para uma melhor análise do tema, propomos um exemplo de subvenção governamental, do tipo investimento, contida no *Manual Fipecafi de Contabilidade Societária*⁴⁰. Neste exemplo, uma prefeitura concede um terreno a um empresário para que ali seja construída uma fábrica. Segundo o acordo, o terreno

³⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1376. “Os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – aposentadorias, pensões, ganhos em loteria, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc.” (Destques do autor)

⁴⁰ Ernesto Rubens Gelbcke et al. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 392-393.

apenas será de propriedade da empresa unicamente depois de passados dez anos e desde que ela gere pelo menos 1.000 novos empregos na região. Nesse primeiro momento a empresa subvencionada apenas contabiliza em seu ativo o terreno pelo valor justo, assim como, em contrapartida, uma dívida de longo prazo no passivo não circulante. Como podemos perceber, não temos até este ponto nenhuma receita, ou seja, nenhum fato-acrécimo. Apenas se começará a registrar a transferência do passivo para o resultado do exercício (em bases proporcionais à depreciação do parque fabril) quando a empresa conseguir cumprir com todas as condições exigidas no contrato. “Assim, se ao final do décimo ano a empresa não houver cumprido, por exemplo, a exigência da contratação dos 1.000 novos empregados, não poderá reconhecer a receita, a não ser que haja perdão por quem de direito.”⁴¹ Este terreno, depois de cumpridas todas as obrigações para sua aquisição, não mais pertencerá ao município, mas sim ao patrimônio particular do estabelecimento empresarial.

Tais subvenções governamentais são concedidas pelos entes públicos para incentivar atividades ou setores econômicos em seu domínio territorial, que muitas vezes, pelos altos custos, não interessariam a iniciativa privada. Para os investidores, tais incentivos vêm apenas a amenizar o resultado, que trazido a valor presente, possa equivaler ao mesmo rendimento de sua taxa atrativa de retorno. Outro fato importante a ser notado neste exemplo, que mais tarde nos será útil à completude de outro entendimento, é que a receita subvencionada apenas será reconhecida no resultado do período e, portanto, tributada, quando do preenchimento de todos os interesses municipais envolvidos. Noutras palavras, é apenas a partir desse momento que teremos a disponibilidade econômica ou jurídica do fato-acrécimo em si considerado, indispensável para a manifestação do fato gerador do imposto de renda.

Sobre esse assunto, tanto a contabilidade societária quanto as regras fiscais nunca deixaram de reconhecer às subvenções governamentais seu caráter de receita⁴². Após o Decreto-lei n. 1.598/1977, se passou a considerar que apenas as subvenções para custeio ou operação poderiam transitar por receita, enquanto as subvenções para investimento, para fins de não tributação, deveriam ser contabilizadas como reservas de capital. Todavia, uma leitura atenta do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598/1977⁴³, dentro da seção de resultados não operacionais, nos eviden-

⁴¹ Ernesto Rubens Gelbcke et al. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 393.

⁴² NAVES, Amanda Isaias. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei 12.973/74. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016/2º semestre. “Assim é que o tratamento atribuído pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei 1.598/1977 não retira das subvenções para investimento a natureza de receita. Ao contrário, a determinação contida no referido dispositivo é que as subvenções para investimento, enquanto receitas, sejam excluídas do lucro líquido na apuração do lucro real.”

⁴³ BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Art. 38. § 2º: “As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à im-

cia que a norma apenas exclui os resultados da subvenção para investimento se os valores forem destinados à constituição de uma reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social. Também é necessário, para a fruição dessa norma desonerativa, o preenchimento de todas as condições exigidas pelo Fisco atrás comentadas, quais sejam, a necessidade de destinar e aplicar a subvenção respectiva numa atividade de investimento em implantação ou expansão econômica, como poderia ser o caso da aquisição de ativo imobilizado.

Qualquer outra destinação, segundo a norma, gera a tributação de tais valores. Com isso podemos concluir, na verdade, que os dois tipos de subvenções, mesmo antes do CPC 07, classificavam-se como receitas, sendo operacional a receita para custeio ou operação e não operacional a receita de subvenção para investimento. Isto, pois, ao constar expressamente a possibilidade de tributação da subvenção para investimento no caso da não constituição da reserva de capital diz, necessariamente, que para ser tributada, deverá passar pelo resultado do exercício como receita. A confusão se operou porque as reservas de capital, na contabilidade, não têm seus valores transitados pelo resultado. É mais um típico caso de interferência das normas fiscais nos processos contábeis. Conforme Parecer Normativo CST n. 112/1978:

“A primeira consequência que se extrai do citado art. 38 é que as Subvenções para Investimento também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos ‘Resultados não Operacionais’. Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.”⁴⁴

Observe, também, que a lei ordinária adota, para fins de tributação, a teoria da renda como acréscimo patrimonial. A regra estatuída no artigo anterior não é nada menos que uma norma de isenção. Fica evidente que a regra geral contida no comando é no sentido de se incluírem as subvenções governamentais no aspecto material do imposto de renda, com o detalhe da subvenção para investimento, que se destinada à constituição de uma reserva de capital, será excluída do lucro real, base de cálculo para o imposto.

Hoje em dia, o comando normativo que trata das subvenções governamentais e seus efeitos para fins de imposto de renda é o art. 30 da Lei n. 12.973/2014

plantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações 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 no artigo 36 e seus parágrafos;

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

⁴⁴ BRASIL. Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, item 2.9. Disponível em: <http://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html>. Acesso em: 26 fev. 2019.

e alterações recentes incluídas pela Lei Complementar n. 160, de 2017⁴⁵. De pronto depreende-se que a figura esdrúxula da reserva de capital constituída com valores transitados pelo resultado do exercício relativos às subvenções para investimento deixou de existir. Agora, tais valores ao integrarem o lucro do período, poderão ser destinados a uma reserva de lucros específica denominada de reserva de incentivos fiscais. Do mesmo modo que anteriormente, as reservas são condicionadas à absorção de prejuízos ou aumento do capital social. Caso outra destinação seja determinada, então os valores deverão ser incluídos na base de cálculo do imposto. Também isso acontecerá no caso dos §§ 1º e 2º.

A novidade recente se refere aos §§ 4º e 5º, trazidos pelo art. 9º da Lei Complementar n. 160, de 2017. Nestes comandos, a lei amplia o conceito de subvenção para investimento ao abarcar, indiscriminadamente, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal. De fato, essa mudança parece atrair para efeito de isenção todas

⁴⁵ BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. “Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I – absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II – aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do *caput*, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o *caput* serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no *caput*, inclusive nas hipóteses de: I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do *caput*, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).” (Destaque da lei) Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

as subvenções governamentais concedidas pelos estados no âmbito do ICMS, sejam elas de custeio ou operação ou para investimento. No entanto, pairam aqui dúvidas a respeito da necessidade desse adendo normativo em seguir os preceitos do próprio *caput* do art. 30, mais especificamente no que se refere à necessidade do desenvolvimento de algum projeto para implantação ou expansão econômica.

A partir deste momento, como forma de maior esclarecimento, propomos mais um exemplo, desta vez com relação a uma subvenção para custeio ou operação (conforme classificação fiscal) na forma de crédito presumido de ICMS, concedida por um Estado qualquer da Federação ou Distrito Federal. Neste exemplo, tal programa de benefício fiscal não exige nenhuma contraprestação respectiva (supondo o entendimento generalizado) por parte da empresa e se resume, essencialmente, numa redução de ICMS. Esses incentivos geralmente são oferecidos com o objetivo de expandir a arrecadação do Estado ao atrair mais empresas do respectivo ramo subvencionado.

Assim, em linha com o item 38E do CPC 07(R1) (2010)⁴⁶, a empresa apura o valor do ICMS como se não existisse o benefício e, ao mesmo tempo, o valor com o crédito presumido de ICMS. A diferença entre esses dois métodos representará exatamente o ganho do empresário a título de subvenção governamental que deverá ser apropriado ao resultado. Como não temos nenhuma condição a ser cumprida, a apropriação ao resultado é imediata.

De forma sucinta, levando-se em conta o novo método para contabilização do ICMS e outros tributos indiretos em consonância com o CPC 47⁴⁷, teremos um débito de ICMS reduzindo a receita bruta e um crédito logo abaixo de subvenção de ICMS referente ao crédito presumido. Na verdade, segundo a primazia da essência sobre a forma, postulado levantado pelas normas internacionais de contabilidade, tanto o débito quanto o crédito acima relatados não configuram propriamente nem receita, muito menos despesa. São apenas valores os quais a empresa é incumbida de arrecadar e repassar para os Estados membros.

Após levar ao resultado a receita com subvenções e constatando restar lucro suficiente, a empresa poderá constituir uma reserva de incentivos fiscais de igual valor para reduzir a base de cálculo do imposto de renda. Para isso, debita-se a conta de lucros acumulados e credita-se, no patrimônio líquido, uma conta de reservas de incentivos fiscais. Os controles seguintes devem ser realizados nos livros de apuração do lucro real.

⁴⁶ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC-07 (R1): Subvenção e Assistência Governamentais. Brasília, dez. 2010. “item 38E do CPC 07(R1) (2010). O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.” Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em: 26 out. 2018.

⁴⁷ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC-47: Receita de Contrato com Cliente. Brasília, dez. 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 25 fev. 2019.

VI. A decisão do STJ e a imunidade de imposto de renda sobre os créditos presumidos de ICMS

Há muito tempo os Estados da Federação e os contribuintes pleiteavam no Congresso a inclusão desses benefícios no conceito de subvenção para investimento com a finalidade de obter a isenção de imposto de renda sobre esses valores. Atualmente, a questão vem sendo travada no Judiciário brasileiro, porém agora, para feitos de não incidência do imposto. Argui-se que a tributação dos benefícios seria uma interferência da União na competência dos Estados da Federação, logo, uma ofensa ao princípio do pacto federativo e da imunidade recíproca. Foi nesse sentido que o STJ, através de sua 1ª Seção, exarou juízo concluindo que os créditos presumidos de ICMS não poderiam ser alcançados pelo imposto sobre a renda⁴⁸.

Dentre os argumentos mais relevantes retirados da decisão acima, coloca-se que ao considerar tal crédito (crédito presumido) como lucro, o entendimento sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por outra via, o incentivo fiscal que o Estado membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou (item III), levando-se a um esvaziamento ou redução do mesmo (IV). Noutro ponto, nos é dado que o modelo federativo por nós adotado, sobre o qual conforma a distribuição e repartição de competências tributárias, revela-se como um sobreprincípio na resolução de conflitos dessa ordem (itens V e VI). Finalmente, em outro item, é colocado que a concessão de incentivo por ente federado configura instrumento legítimo de sua autonomia constitucional, não podendo ser aviltado por outro ente (VIII).

Em artigo publicado sobre o tema, Caio Cezar Soares Malpighi complementa tal raciocínio, dizendo que:

“é forçoso concluir que a tributação direta do acréscimo patrimonial gerado aos contribuintes pelo gozo de tais benefícios equivale a uma usurpação indireta pela União Federal das renúncias fiscais estaduais, com uma consequente prejudicialidade ao fim visado pelo ente renunciante”⁴⁹.

Foi também em decisão mais recente que a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) deu provimento a recurso determinando o direito de um contribuinte de excluir da base de cálculo de imposto de renda valores referentes a um incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Governo do Estado do

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: REsp n. 1.727.160/PR 2018/0046268-0. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/589666604/recurso-especial-resp-1727160-pr-2018-0046268-0>>. Acesso em: 26 out. 2018.

⁴⁹ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. A Lei Complementar n. 160, de 2017, como norma regulamentadora da imunidade recíproca sobre o aproveitamento de benefícios fiscais estaduais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 41. São Paulo: IBDT, 2019/1º semestre. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/a-lei-complementar-n-160-de-2017-como-norma-regulamentadora-da-imunidade-reciproca-sobre-o-aproveitamento-de-beneficios-fiscais-estaduais/>>. Acesso em: 29 set. 2019.

Paraná pelos mesmos motivos acima elencados⁵⁰, contudo, desde que condicionados ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

No entanto, apesar de sedutores os argumentos, ousamos discordar das conclusões atingidas. Como explicado anteriormente, tivemos a oportunidade de verificar que não há incongruência entre a base de cálculo do ITCMD e a base de cálculo do imposto de renda. Excluindo o fato de as doações e heranças serem isentas para o imposto de renda, sabemos que o fato transmissão *causa mortis* e doação é um elemento que deveria ser somado junto a tantos outros fatos-acrécimos e decréscimos na composição da base de cálculo do imposto de renda.

Do mesmo modo, confundem-se aqui esses dois elementos essenciais, quais sejam, o fato-acrécimo que corresponde à receita de subvenção governamental, unicamente considerada, e o acréscimo patrimonial (lucro) propriamente dito, hipótese de incidência do imposto de renda. Se a fruição de um benefício fiscal de ICMS provocar um aumento no lucro, tal sobra diz respeito a um valor devido apenas à empresa e seus sócios. Imaginando todos os valores de receitas e despesas constantes em certa entidade, se o propósito da desoneração fiscal era apenas diminuir o preço de venda das mercadorias, finalidade esta apontada pela decisão do STJ, fica claro, pela existência de um lucro maior, que dita “receita” não foi repassada para os contribuintes de fato. Do contrário, se com o benefício fiscal, mantido o resto das condições constantes, o lucro for o mesmo, ou seja, não aumentar, como poderia a União estar usurpando do Estado esse crédito via tributação?

Todos os tributos, na verdade, por gravarem signos presuntivos de riqueza, afetam de uma maneira ou de outra, a riqueza gerada pelo contribuinte. Poder-se-ia alegar, igualmente, que um Município, no interesse de estimular certa atividade em seu território, ao conceder isenção de ISS sobre algum serviço, argumenta a respeito da inconstitucionalidade da tributação deste benefício pelo imposto de renda. Muitas outras situações incabíveis poderiam ser questionadas, chegando-se ao ponto de desvirtuar-se totalmente o fato gerador do imposto de renda, situação que aumentaria, conseqüentemente, o sentimento de insegurança jurídica. Foi neste caminho que a Justiça Federal julgou improcedente uma ação por entender que, se o pedido fosse aceito,

“seria aberto um leque infindável de possibilidades para que estados e municípios, cada um dentro de sua competência tributária, concedessem benefícios que trariam desequilíbrio ao erário ao abrir mão de tributos que seriam subtraídos da União”⁵¹.

⁵⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4): Notícias: Crédito presumido do ICMS não integra base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=14597>. Acesso em: 03 out. 2019.

⁵¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4): Notícias: Crédito presumido do ICMS não integra base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=14597>. Acesso em: 03 out. 2019.

O lucro, se obtido pela empresa, corresponde a um valor ótimo de sua capacidade contributiva já disponível, jurídica ou economicamente, para a empresa e seus sócios. Além do mais, nada obsta a possibilidade de existir perdas à entidade mesmo após o desfrute de uma subvenção governamental deste tipo. Suponhamos um empresário que tenha a decisão de aumentar seus lucros em virtude de uma menor incidência de ICMS, ampliando suas vendas e seu risco na concessão de créditos de longo prazo. A empresa poderia, com essa estratégia, receber calotes por devedores incobráveis e operar em prejuízo. Até este ponto, certamente ninguém discutiria a possibilidade de excluir tais créditos incobráveis da base de cálculo do imposto de renda.

Dizer que a União, por via oblíqua, “tributa” os benefícios fiscais de ICMS e assim interfere na competência de outro ente não parece a melhor exegese. Regressando ao exemplo anterior de um empresário que recebe do município um terreno para a construção de um parque industrial, e supondo que não exista isenção de imposto de renda para este tipo de subvenção, vimos que somente quando concluída a obra e realizadas outras determinações contratuais é que a receita terá condições de ser reconhecida no resultado. A questão essencialmente evidenciada é que a subvenção apenas será reconhecida depois quando todas as condições requeridas pelo Município foram atendidas, não havendo, por parte da União, invasão da competência municipal.

O mesmo caso se aplica para as subvenções, geralmente gratuitas, oferecidas pelos Estados aos seus empresários. Afinal, se os benefícios oferecidos são incondicionais, não há porque dizer que algum objetivo ou finalidade econômica fiscal está a ser prejudicada pela tributação posterior do lucro empresarial. O contra-argumento de que a expansão econômica, propósito visado pelas desonerações fiscais de ICMS, estaria sendo aviltada não prospera, pois aparentemente nada prova que essas empresas subvencionadas estejam realmente com algum projeto de crescimento ou de desenvolvimento econômico.

Noutro ponto, se o benefício relativo ao ICMS for concedido com a finalidade de diminuir o encargo suportado pelo contribuinte de fato e assim promover preços de venda mais baixos para todos os consumidores em geral, também não estará o reconhecimento de tais subvenções prejudicando a autonomia dos Entes Estatais. Como todos sabem, na formação do preço de venda, o ICMS representa um valor diretamente atribuído ao consumidor com alíquotas efetivas superiores às realizadas no cálculo “por dentro”. Porém, também o imposto de renda é um custo repassado ao consumidor já que em todo preço de venda está contida a margem de lucro do empresário. Assim, supondo um lucro constante por produto, uma diminuição do encargo de ICMS apenas resultaria numa diminuição correspondente do preço de venda. Se a mesma margem de lucro for mantida o imposto de renda, gravado sobre o preço em termos brutos, continuaria sendo o mesmo. Para os benefícios fiscais de ICMS fluírem à entidade (como lucro), ou o preço menor representa um volume maior de vendas ou, mantido o preço ante-

rior, sua margem de lucro aumenta. Mesmo assim, perceba que o imposto de renda não prejudicaria a promoção de preços mais baixos aos consumidores.

Aliás, caso fosse proposta a imunidade de imposto de renda sem o condicionamento do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, nada obstaría que as mesmas fossem distribuídas sem encargo algum para os sócios e investidores da sociedade empresarial subvencionada. Esta tem sido, inclusive, a principal dúvida da maioria dos empresários no País, pois, afinal, poderei distribuir essa parcela adicional de lucro sem precisar pagar imposto de renda? Em sentido contrário, constatamos que a atual norma relativa à matéria exige a constituição de uma reserva de lucros com o objetivo único de prejudicar a distribuição de dividendos e manter tais valores aplicados na empresa, ainda que de forma artificial.

É de entendimento quase generalizado, conforme demonstrado em exemplo no final do item anterior, que o art. 9º da LC n. 160/2017 produz um relaxamento mais amplo à exclusão dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do imposto de renda do que se vinha até então sendo praticado. Contudo, é necessário destacar que essa opinião, assim como outras decidindo pela imunidade condicionada dos créditos presumidos de ICMS, apenas exige a observância de simples procedimentos contábeis para sua fruição, correndo o risco de tal posicionamento contaminar-se para qualquer benefício concedido por outros entes da Federação, sejam estados ou municípios. O problema deste condicionamento é que as receitas com subvenção, livres de imposto de renda, poderiam ser aplicadas em qualquer peça do balanço, como estoques, despesas antecipadas, caixa etc. A pretendida imunidade de imposto de renda nada mais seria que o atual incentivo contido em legislação num alargamento muito maior e desmedido. Por conseguinte, a Receita Federal e o CARF buscam evoluir suas teses no que diz respeito às subvenções para investimento, mas sempre com a noção da finalidade almejada pelo *caput* do art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Quando os Estados da Federação propõem finalidades extrafiscais com base em sua competência tributária devem fazê-lo na exata medida desta competência firmada pela Constituição Federal. De outro lado, a mesma lógica poderia ser questionada com relação aos Estados e Municípios estarem invadindo a competência da União ao perquirir a exclusão, na base de cálculo do imposto de renda, de um elemento tido como fato-acrécimo, que apenas indiretamente possui reflexos sobre a aquisição de acréscimos patrimoniais. A hipótese de incidência auferir riqueza nova é diferente do fato circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

Retirar do lucro tributável as parcelas de receita obtidas com o crédito presumido de ICMS seria também uma afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Isto, pois, teríamos um fato-acrécimo que não seria atingido pela hipótese de incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Com a imunidade do imposto sobre esses valores, sua alíquota efetiva poderia ser diferente para empresas com a mesma quantidade de lucro. É certo

que o mesmo raciocínio poderia ser usado para se questionar a própria existência da isenção contida no art. 30, todavia, vimos que as exigências no tocante ao reconhecimento das subvenções para investimento são mais rígidas e limitadoras, justamente pela proximidade com valores tão caros como os citados no início deste parágrafo.

Se tudo isso não fosse o bastante, ressaltamos que a decisão relativa à desoneração do imposto de renda sobre as subvenções governamentais já foi alvo de uma decisão política manifestada pelo Congresso Nacional através do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e art. 9º da Lei Complementar n. 160/2017. Como bem se posiciona Hugo de Brito Machado:

“Seguindo esse raciocínio, tem-se que alguns fatos podem ser seguramente incluídos no conceito de acréscimo patrimonial. Outros fatos dele podem ser seguramente excluídos. A liberdade do legislador ordinário ficará, então, restrita àqueles fatos cuja inclusão, ou exclusão, seja duvidosa, e deva ser, por isso mesmo, objeto de uma decisão política.”⁵²

VII. Conclusão

Conforme observamos do texto acima, tanto a Constituição Federal de 1988 como o Código Tributário Nacional de 1966 permitem a acepção de um conceito mais amplo para a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. De fato, temos presentemente que a lei ordinária do imposto de renda não segrega ou distingue os acréscimos patrimoniais conforme a origem da fonte, podendo-se incluir na materialidade do tributo renda tanto as transmissões *causa mortis* e doação como as subvenções governamentais. E não poderia ser diferente, vimos no desenvolvimento do problema que o legislador ordinário sempre considerou tais fatos como elementos integrantes da base de cálculo do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, sendo que a não incidência, atualmente, seria apenas legalmente qualificada. As afirmações que o Judiciário brasileiro hoje questiona possuem o risco de substituírem aquelas do legislador ordinário, podendo desconformar, assim, a materialidade do imposto em questão.

As alegações mais recentes são persuasivas ao se invocar um possível conflito de competência da União com os Estados membros. Como vimos, para qualquer empreendimento desenvolver-se e expandir-se economicamente é obviamente necessário que o mesmo afigure lucros, porém esse fato é materialidade do imposto de competência da União. É no mínimo curioso que um Estado da Federação, com base em sua competência para instituir um imposto que é essencialmente sobre o consumo, o ICMS, venha perquirir que o “lucro”, ou melhor, que a expansão econômica pretendida aos empresários subvencionados esteja sendo prejudi-

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 442.

cada pelos “efeitos” que tais subvenções provocam no lucro. E mais, segundo o que foi exposto, nada impede que a sociedade empresarial opere em prejuízo mesmo usufruindo-se das desonerações com o ICMS. Acontece que a Contabilidade e sua metodologia mandam reconhecer esse tipo de receita, pois, de outra banda, não possuem qualquer onerosidade ou dever de cumprimento para com o ente público subvencionador. De forma contrária, contudo, quando há deveres contratuais a serem cumpridos, vimos que a receita somente será reconhecida no período depois do preenchimento de todos os interesses requeridos pelo ente subvencionador.

Já no que se refere ao cabimento das desonerações com o único objetivo de diminuir o preço das mercadorias vendidas, também constatamos que o IR se mostrará constante na carga tributária incidente sobre o lucro agregado. É claro que, proporcionalmente ao preço de venda, o imposto de renda terá uma incidência maior, entretanto, vimos que a empresa apenas estará tributando sua margem de lucro contida na mercadoria vendida, e não o incentivo em si mesmo.

Outra questão supra que se coloca, é que a escolha pela inserção desses valores ao imposto de renda apenas confirma os princípios máximos da igualdade e da capacidade contributiva albergados na Constituição Federal de 1988. Seja condicionada ou não àqueles procedimentos contábeis, a imunidade em tela alavancaria outros pedidos, que fundados na mesma opinião, poderiam trazer consequências sérias para a fiscalização e arrecadação do imposto de renda.

Tais decisões, como salientado por Hugo de Brito Machado, devem ser fruto de decisões políticas a serem mais bem colocadas pelos representantes do povo brasileiro e dos Estados da Federação no Congresso Nacional. E assim aconteceu com a edição da Lei n. 12.973/2014 e da Lei Complementar n. 160, de 2017.

Referências bibliográficas

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 30 set. 2019.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 30 set. 2019.

_____. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

_____. Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro fiscais; e altera a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>. Acesso em: 26 out. 2018.

_____. Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978. Imposto sobre a Renda e Proventos. Resultados operacionais e não operacionais. Disponível em: <http://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html>. Acesso em: 26 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: REsp n. 1.727.160/PR 2018/0046268-0. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/589666604/recurso-especial-resp-1727160-pr-2018-0046268-0>>. Acesso em: 26 out. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4): Notícias: Crédito presumido do ICMS não integra base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=14597>. Acesso em: 03 out. 2019.

CAPARROZ, Roberto. Imposto de Renda das pessoas jurídicas. In: SABBAG, Eduardo (org.). *Estudos tributários* v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC-00 (R1): Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 26 fev. 2019.

_____. CPC-07 (R1): Subvenção e Assistência Governamentais. Brasília, dez. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em: 26 out. 2018.

_____. CPC-47: Receita de Contrato com Cliente. Brasília, dez. 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 25 fev. 2019.

- GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. O caráter interpretativo e retrospectivo da LC n. 160/2017: consequências. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018/1º semestre. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/o-carater-interpretativo-e-retrospectivo-da-lc-n-160-2017-consequencias-interpretative-and-retrospective-aspect-of-lc-160-2017-consequences/>>. Acesso em: 29 set. 2019.
- GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual Fipecafi de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- _____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MALPIGHI, Caio Cezar Soares. A Lei Complementar n. 160, de 2017, como norma regulamentadora da imunidade recíproca sobre o aproveitamento de benefícios fiscais estaduais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 41. São Paulo: IBDT, 2019/1º semestre. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/a-lei-complementar-n-160-de-2017-como-norma-regulamentadora-da-imunidade-reciproca-sobre-o-aproveitamento-de-beneficios-fiscais-estaduais/>>. Acesso em: 29 set. 2019.
- MINATEL, José Antonio. Imposto sobre a Renda: aspectos gerais da estrutura da incidência e tributação da pessoa física. In: SABBAG, Eduardo (org.). *Estudos tributários* v. 1. São Paulo: Saraiva, 2014.
- NAVES, Amanda Isaias. Subvenções para investimento: tratamento fiscal após a edição da Lei 12.973/74. *Revista Direito Tributário Atual* v. 36. São Paulo: IBDT, 2016/2º semestre. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/36/english-teste-2/>>. Acesso em: 01 out. 2019.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- TILBERY, Henry. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 1: arts. 1º a 95. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.