

A Lei Complementar n. 160, de 2017, como Norma Regulamentadora da Imunidade Recíproca sobre o Aproveitamento de Benefícios Fiscais Estaduais

The Supplementary Law n. 160/2017 as an Immunity Regulator of the Investment Subsidies Use Conceded by the States and the Federal District

Caio Cezar Soares Malpighi

Pós-graduando no Curso de Especialização em Direito Tributário Nacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas – FMU. Advogado Tributarista.

E-mail: c.malpighi@ayresribeiro.com.br.

Recebido em: 28-02-2019

Aprovado em: 03-04-2019

Resumo

A imunidade recíproca que impede os entes federados de instituírem tributos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros” deve ser aplicada para afastar da tributação federal os rendimentos obtidos pelos contribuintes com os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal, visto que tais benefícios se mostram renúncias de receita por parte destes entes federados. Assim, a Lei Complementar n. 160, de 2017, se apresenta como norma reguladora da imunidade recíproca, quando estabelece o conceito legal de subvenção para investimento, determinando assim os requisitos materiais para a sua não tributação.

Palavras-chave: imunidades tributárias, benefícios fiscais, subvenção para investimento, lei complementar.

Abstract

The generic immunities destined for federated entities to prevents them from taxing assets, income or services, from one another should be applied to eliminate from federal taxing the income obtained by taxpayers with tax benefits granted by the States and the Federal District, since these benefits are characterized as income waivers delivered by these same federal entities. In this sense, the Supplementary Law n. 160/2017 should be interpreted as an immunity regulator in establishing the legal concept of investment subsidy as well as the material aspects of its tax immunity.

Keywords: tax immunities, tax benefits, investment subsidy, supplementary law.

Introdução

Na data de 23 de novembro de 2017, foi publicada no *Diário Oficial da União (DOU)* a rejeição do Congresso Nacional aos vetos da Presidência da República sobre os arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017¹ (LC n. 160/2017).

Referida legislação estabelece normas sobre convênio que permitem aos Estados e ao Distrito Federal deliberarem sobre a remissão de créditos tributários decorrentes de isenções, incentivos, e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), que haviam sido instituídos em desobediência ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal de 1988² (CF, art. 155, § 2º, XII, g), tratando também acerca da reinstituição dos respectivos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Os vetos procedidos pela Presidência da República aos arts. 9º e 10 da LC n. 160/2017 retiravam da legislação as disposições que consideravam todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos como subvenção para investimento, o que geraria efeitos diretos à base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Com o veto da Presidência da República derrubado pelo Congresso Nacional, tais dispositivos foram sancionados e passaram a integrar nosso ordenamento jurídico.

Em suma, os dispositivos da legislação complementar acima mencionada vieram para alterar o art. 30 da Lei Ordinária n. 12.973, de 13 de maio de 2014³ (Lei n. 12.973/2014), no que diz respeito à materialidade da *subvenção para investimento*, ampliando consideravelmente sua aplicação para os benefícios fiscais de ICMS e vedando quaisquer outras limitações que não estejam naquele artigo.

¹ *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 nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Art. 9º: O Art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º. Art. 30, § 4º: Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. § 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”

² *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 155*: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII – cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

³ *Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014*. Subvenções para Investimento.

O impacto desta mudança na legislação infraconstitucional para fins de base de cálculo de IRPJ e CSLL reside no fato de (como é cediço) a Receita Federal do Brasil (RFB) possuir entendimento restritivo quanto à caracterização da *subvenção para investimento*, já que, até então, com base na Lei n. 12.973/2014, a RFB entendia que o crédito presumido de ICMS deveria compor o lucro operacional, quando caracterizado como *subvenção para custeio*.

Mas, como mencionado, referida regra foi alterada por legislação complementar que acabou com tal distinção, restando assim prejudicadas as premissas outrora utilizadas pelo Fisco Federal para uma interpretação restritiva.

Desta sorte, diante de tal alteração na Lei Tributária, o presente estudo busca investigar se, mesmo antes da vigência dos arts. 9º e 10 da LC n. 160/2017, seria constitucional a tributação federal (por IRPJ e CSLL) sobre o aproveitamento dos benefícios fiscais estaduais de ICMS, tendo em vista a limitação do poder de tributar decorrente da imunidade recíproca e do pacto federativo, que são consagrados pela Carta Maior.

Ainda, pretende-se esclarecer se, ao definir a materialidade para a caracterização da *subvenção para investimento*, a LC n. 160/2017 poderia ser interpretada com amparo no art. 146, inciso II, da CF⁴ (CF, art. 146, II) – vale dizer, como verdadeira norma reguladora da imunidade tributária sobre aproveitamento dos benefícios fiscais de ICMS –, de modo a evidenciar a inconstitucionalidade de qualquer restrição contida em legislação ordinária até então.

A fim de buscar as respostas para estes questionamentos, o estudo em tela se valerá de ensinamentos doutrinários e construções jurisprudenciais, que possibilitarão a mais adequada interpretação da imunidade tributária (notadamente, a recíproca), para a sua justa aplicabilidade mediante a LC n. 160/2017, no caso dos benefícios fiscais de ICMS.

1. Origem, conceituação e natureza jurídica da imunidade tributária

O termo imunidade possui raiz na língua latina, derivando do termo *immunitas*, que exprime o significado de ser/estar livre e inatingível com relação a algo.

Apesar de atualmente as imunidades tributárias cuidarem de instituto jurídico inserido dentro do Estado Democrático de Direito, nem sempre sua existência pressupôs democracia. Isso porque, tal como confirma sua origem etimológica, no Império Romano já se falava em *immunitas*, em referência ao instituto jurídico destinado a libertar determinadas pessoas ou situações da tributação estatal.

Em clássica obra intitulada *Direito tributário romano*, Sílvio Meira afirma que, desde a tributação na Roma antiga, o Estado desonerava do pagamento dos tributos as “pessoas de alta categoria social, altos funcionários, igrejas, médicos, gramáticos, professores, abastecedores de Roma”⁵.

⁴ CF, art. 146: “Cabe à lei complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

⁵ MEIRA, Sílvio. *Direito tributário romano*. Revista n. 8. s.l.: Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 1992. v. 8, p. 17.

Note-se que, nesta época, a imunidade não estava atrelada necessariamente a um fim social. Na Roma antiga, a imunidade estava mais ligada ao *status* de poder do que ao fim social.

Hoje, indubitavelmente atreladas aos fins sociais e aos princípios fundamentais que sustentam o Estado Democrático de Direito, as espécies normativas constitucionais que limitam a competência de tributar dos entes federativos são denominadas no ramo do Direito Tributário como Imunidades, exatamente por colocarem determinadas situações como inatingíveis e livres de tributação.

Aliomar Baleeiro nota que a imunidade tributária constituída no seio da *common law* norte-americana (que posteriormente inspirou a inserção deste instituto no ordenamento jurídico brasileiro) se deu visando proteger os fins da União frente aos Estados, na concretização do interesse público, o que fica claro diante de sua narrativa acerca do paradigmático caso *Mc Culloch v. Maryland*, que deu origem à doutrina da imunidade recíproca:

“Dessa política, surgiu, em 1791, a ideia de criação de um banco nacional, como instrumento do Governo para regular o comércio e a moeda. O Estado de Maryland tributou uma filial deste banco, dando ensejo ao *leading case* de 1819, que celebrou o Acórdão da Corte Suprema redigido por Marshall, onde, pela primeira vez, se afirmou a tese da imunidade dos meios de ação do Governo Federal em frente às pretensões do fisco dos Estados, pois, ‘*the Power to tax involves the Power to destroy*’ e, então, ficariam à mercê de um governo todos os serviços e instrumentos de outro.”⁶

Uma vez colocado em perspectiva o esboço histórico da imunidade tributária recíproca e a finalidade para a qual foi criada dentro do Estado Democrático de Direito, necessário agora precisar a sua conceituação científica, de acordo com o Direito Tributário, para fins de sua melhor exegese à temática em estudo.

Neste passo, preocupado com uma conceituação analítica quanto à imunidade tributária, o professor Paulo de Barros leciona a seguinte definição:

“A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresso a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”⁷

Com efeito, é certo que o texto constitucional não menciona expressamente o termo “imunidade”, de sorte que se vale de outras expressões que, em todos os casos, traduzem-se no impedimento da tributação, por meio do instituto intitulado de imunidade, por convenção doutrinária.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 383.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 178.

Inclusive, muito embora, em algumas das normas constitucionais de imunidade, possam constar expressamente termos como “isenção” e “não incidência”, já é pacífico na jurisprudência pátria que tais normas possuem natureza jurídica imunitória, por se tratarem de regras constitucionais, distinguindo-se das desonerações infraconstitucionais.

Neste sentido, podemos citar, dentre a já consolidada jurisprudência, o precedente emanado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) n. 636.941⁸, que firmou entendimento de que, em se tratando de norma organizacional de supressão de competência tributária, a isenção concedida por força do art. 195, § 7º, da CF⁹ cuida, em verdade, de legítima imunidade.

Embasando tal jurisprudência no campo doutrinário, o ilustre professor Ruy Barbosa Nogueira ensina que a imunidade é a não incidência tributária, juridicamente qualificada, por meio de uma supressão constitucional da competência legislativa do poder tributante¹⁰.

Deste modo, imposta a barreira imunitória pela norma vértice do ordenamento jurídico, não há qualquer possibilidade jurídica de o legislador infraconstitucional tributar determinado objeto, exatamente por força da Constituição.

Diferente é o caso das isenções, que são, em suma, desonerações infraconstitucionais, que tornam inexigível determinado tributo, consistindo apenas na desoneração ordenada pelo ente competente para o instituir.

Ou seja, enquanto a imunidade consiste na falta de competência tributária no âmbito constitucional, a isenção diz respeito ao exercício negativo (no sentido de não tributar) do poder constitucionalmente outorgado, competência esta que é exercida no âmbito infraconstitucional.

Ademais, não se pode olvidar de ressaltar a carga valorativa que a imunidade carrega, porquanto imposta para preservar determinadas garantias tidas como fundamentais ao Estado Democrático de Direito.

Quanto à natureza axiomática das imunidades tributárias, que decorre de uma série de elementos teleológicos, Marcello Martins Motta Filho faz excelentes observações:

“A imunidade nasce em decorrência do resguardo de determinados valores da sociedade, inclusive inseridos em princípios constitucionais. Por isso, algumas ideias, padrões, valores sociais aceitos ou mantidos, tais como: políticos, educacionais, sociais, econômicos e culturais de grande relevância para a sociedade, são o suporte das normas imunizantes.”¹¹

⁸ STF, RE n. 639.941/RS.

⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 195: “§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 130.

¹¹ MOTTA FILHO, Marcello Martins. *Imunidades tributárias. XXIII Simpósio de Direito Tributário*. Caderno de Pesquisas Tributárias, 2016.

Este caráter finalístico da imunidade tributária em nosso Direito Constitucional Positivo exige, portanto, uma interpretação teleológica quanto à sua razão de ser, de modo que sua aplicabilidade não reste prejudicada em detrimento de um juízo restritivo ou literal, ou então de uma equivocada regulamentação infraconstitucional que não respeite o tólos imunitório.

Ainda, especificamente quanto à imunidade recíproca, importa para o presente estudo trazer à baila os ensinamentos de Regina Helena Costa, que classifica tal espécie como sendo uma *imunidade ontológica*, por estar implícita na conjugação dos princípios federativos constantes na Carta Maior, independente mesmo de sua posituação expressa (CF, art. 150, VI, “a”).

Ou seja, observa-se uma carga axiológica tão elevada em tal categoria (chegando a transcender até mesmo a sua própria posituação), que a hermenêutica teleológica se mostra mais do que indispensável para a justa aplicação da imunidade recíproca quanto às receitas decorrentes do aproveitamento de benefícios fiscais estaduais.

Estabelecidas tais premissas maiores quanto aos aspectos da imunidade tributária (especialmente a recíproca), passa-se a analisar o objeto da imunidade *in casu*, que é o gozo dos benefícios fiscais estaduais perante a tributação federal.

2. O aproveitamento do benefício fiscal como renúncia imune à tributação

Com efeito, ao estabelecer regras gerais de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (LC n. 101/2000), conceitua em seu art. 14, § 1^o¹², a renúncia de receita pública como concessão de crédito presumido, ou ainda como concessão de benefícios fiscais em geral.

É de notar-se que tal renúncia pública não é concedida imotivadamente, mas sim com um caráter indutor, voltado a cumprir valores econômico-financeiros visados pelo ente federado concedente, tais como, fomento à atividade econômica privada local, atração de investimento etc.

Quanto à finalidade da concessão do crédito presumido de ICMS para subvenção, muito relevante as anotações de Rosiris Paula Cerizze Vogas:

¹² *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, art. 14:* “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: *I* – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; *II* – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.”

“A subvenção pode ser definida como uma doação modal cuja destinação é especificada pela pessoa jurídica de direito público concedente, segundo a sua própria conveniência política. Podem ser concedidas como forma de custeio, isto é, verdadeira doação condicionada à realização de certa contrapartida pelo beneficiário ou, ainda, como forma de investimento, ou seja, típico aporte de capitais para transferência de recursos públicos ao ente privado, visando alcançar a finalidade determinada pelo concedente.”¹³

Neste passo, quando um ente federado (no caso, a União Federal) passa a tributar o proveito financeiro obtido pelo contribuinte com o gozo de um benefício fiscal estadual, a finalidade indutora visada pelo ente concedente deste benefício será assim anulada.

Ora. Por certo, este aproveitamento indireto fere o pacto federativo, bem como viola expressamente o que diz o art. 150, inciso VI, alínea “a”, da CF.

Neste particular, cabe ressaltar que, uma das finalidades do dispositivo constitucional acima citado é evitar que determinada pessoa política impeça outra pessoa política de atingir seus objetivos econômico-financeiros, em razão de dificuldades e onerações geradas pela incidência de impostos instituídos por aquela em desfavor desta.

Essa interpretação teleológica é amplamente consagrada pela jurisprudência, e foi constatada precisamente pelo Ministro do E. Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio, em um trecho de seu voto, no julgamento do RE n. 566.622¹⁴:

“A imunidade recíproca, versada na alínea ‘a’ do preceito constitucional, tem em vista a relevância do princípio federativo e da isonomia entre os entes políticos – artigo 1º, cabeça, da Carta. O dispositivo proíbe União, estados, Distrito Federal e municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros, com o propósito, consoante Roque Carrazza, de evitar que determinada pessoa política impeça outra de cumprir objetivos institucionais em razão de dificuldades econômicas geradas pela incidência de impostos. Se não existisse a regra de imunidade, diz o acatado tributarista, poderia haver um estado de sujeição em vez de isonomia entre os entes federados (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 761-762). Esse propósito nuclear orienta a interpretação de modo que a imunidade seja assegurada até o ponto em que a tributação não represente restrição à autonomia política dos entes. O intérprete deve levar em conta o fim maior da norma – a salvaguarda da Federação, princípio estruturante da ordem política e constitucional – e, a partir dessa premissa, definir a abrangência da imunidade.

¹³ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. *Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 82.

¹⁴ STF, RE n. 566.622/RS.

Com a mesma análise finalística, ao julgar os Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) n. 1.517.492/PR¹⁵, a 1ª Seção do C. Superior Tribunal de Justiça (STJ) sagrou a tese de que, ao tributar o gozo do crédito presumido de ICMS por meio de IRPJ e CSLL, a União estaria, em última análise, se apropriando da receita financeira de outro ente da Federação, que abriu mão de tal receita para concretização de determinada finalidade dentro de seu território.

Assim, naquela oportunidade, afastou-se incidência do IRPJ e da CSLL sobre crédito presumido de ICMS, com fulcro na limitação de competência tributária recíproca havida entre os entes da Federação brasileira.

Deste julgado, se mostram caros ao presente estudo alguns excertos do voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, que capitaneou o entendimento vencedor:

“O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, na forma do art. 150, VI, *a*, da Constituição da República.

[...]

Antecipo que abraço o posicionamento manifestado pela 1ª Turma, pelos fundamentos que seguem.

[...]

Com a devida vênia, [...] o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

[...]

Examinada a questão sob valores ético-constitucionais da Federação, limitadores do próprio exercício dessa competência, como também pelo princípio da subsidiariedade, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal, constata-se que a concorrência desses elementos, adiante sopesados, é capaz de inibir a pretensão de incidência tributária defendida pela União.”¹⁶

Com o juízo de valor acima consagrado, pode-se concluir que a distinção feita até então pela União entre *crédito presumido de subvenção para custeio* e *crédito presumido de subvenção para investimento* nunca poderia afastar a imunidade tributária sobre a receita financeira renunciada pelo Estado.

¹⁵ STJ, EREsp n. 1.517.492/PR.

¹⁶ STJ, EREsp n. 1.517.492/PR.

Some-se a isso a jurisprudência do STF, no sentido de que as entidades imunes têm a presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados às finalidades da imunidade da qual gozam, de sorte que, para afastar-se a imunidade recíproca, é necessária prova inequívoca de que a atividade que se pretende tributar não está atrelada àquela finalidade estatal, sendo esta produção de prova ônus da Administração Tributária, e não do contribuinte¹⁷.

Ainda, cabe aqui ressaltar que o STF tem recorrido cada vez mais à interpretação teleológica para decidir quanto a normas de imunidades tributárias, ora para ampliar a aplicação de uma determinada imunidade¹⁸, ora para restringir a aplicação de outras¹⁹.

Quanto ao caso em estudo, tendo em vista a finalidade motivadora dos benefícios fiscais de ICMS que já abordamos acima, 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.

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.

¹⁷ Neste sentido, tem-se o RE n. 662.816, julgado pela 1ª Turma do STF, quando não se permitiu tributação contra entidade pública imune, já que, naquele caso, o ente tributante não logrou êxito em comprovar que a receita tributada estaria desvinculada à finalidade imunitória: “Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Caixa de assistência dos advogados do Estado da Bahia. Órgão da OAB. Imunidade recíproca. Artigo 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal. Extensão. Impossibilidade. [...] 2. Há ‘presunção juris tantum quanto à imunidade da autarquia [...], por força da própria sistemática legal (art. 334, IV, do CPC), de forma que caberia ao Município, mesmo em sede de embargos à execução, apresentar prova de fato impeditivo em relação à este favor constitucional (art. 333, I, do CPC), através da comprovação de que os serviços prestados pelo ente administrativo ou o seu patrimônio estão desvinculados dos objetivos institucionais.” (STJ, RE n. 320.948/MG; STF, RE n. 662.816/BA)

¹⁸ Levando em conta a finalidade contida na norma imunitória destinada aos livros e periódicos, o STF alargou sua abrangência para os livros digitais: “Imunidade – unidade didática – componentes eletrônicos. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos, quando destinados, exclusivamente, a integrar a unidade didática com fascículos periódicos impressos.” (STF, RE n. 595.676/RJ)

¹⁹ Conferindo uma interpretação teleológica, desta vez restringir o alcance da imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, ‘b’, da CF, assim decidiu o Tribunal Pleno do STF: “Tributário. ICMS. Lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo. Operações interestaduais. Imunidade do art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Consequente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido.” (STF, RE n. 198.088/SP)

3. Regulamentação dos requisitos materiais da imunidade recíproca: a Lei Complementar n. 160, de 2017, para fins de atendimento ao art. 146, inciso II, da CF

Uma vez demonstrado que o gozo dos benefícios fiscais é intributável por estar abarcado pela regra constitucional de imunidade recíproca, em razão de sua finalidade, resta agora expor como tal imunidade se encontra regulamentada no âmbito infraconstitucional, diante da LC n. 160/2017.

Tal verificação se mostra relevante, pois, apesar de a 1ª Seção do STJ ter firmado a tese de que a incidência do IRPJ e da CSLL sobre crédito presumido de ICMS representa uma afronta à imunidade recíproca havida entre os entes federados, a questão da regulação infraconstitucional desta imunidade por meio de norma complementar *ainda não foi objeto de debate no âmbito do Poder Judiciário*.

Assim, o presente artigo visa trazer a análise deste pormenor à seara acadêmica, diante da importante consequência prática que a LC n. 160/2017 pode acarretar, se interpretada com espeque no art. 146, inciso II, da CF.

Pois bem. De acordo com a teoria da *aplicabilidade das normas constitucionais*, consagrada por José Afonso da Silva, há em nossa constituição três espécies de normas, se classificadas de acordo com sua aplicabilidade.

Primeiramente, temos normas constitucionais de eficácia plena, com consequente aplicabilidade direta, imediata e integral.

Em seguida, temos normas constitucionais de eficácia contida, que possuem aplicabilidade direta e imediata, porém não integral, mas possivelmente parcial.

Por fim, existem na constituição normas de eficácia limitada, que podem se subdividir em: (i) normas declaratórias de princípios institutivos ou organizacionais e (ii) normas declaratórias de princípios programáticos, ambas com aplicabilidade indireta e mediante norma infraconstitucional²⁰.

Logo, em virtude do grau de generalidade apresentado pela norma de imunidade (CF, art. 150, VI, “a”), vislumbra-se que não se trata norma de eficácia plena, devendo possuir regulamentação infraconstitucional para sua justa aplicabilidade a casos específicos, como se mostra a hipótese dos benefícios fiscais estaduais.

Assim, é certo que a limitação ao poder de tributar só poderá ser aplicada uma vez que atendidos os requisitos aclarados em lei infraconstitucional. Esta norma legal, por sua vez, regulará a forma e estabelecerá os requisitos materiais a serem preenchidos pelos sujeitos titulares do benefício de tal imunidade. É o que se chama no campo do Direito Tributário de Imunidades Condicionadas.

As condicionantes servem para que a generalidade contida na regra textual da imunidade não seja interpretada de modo a desvirtuar a sua finalidade, sendo que cabe à Lei Complementar definir as condições materiais limitadoras para a aplicação acertada da imunidade (conf. CF, art. 146, II).

²⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 85.

Sobre o tema, importante remetermo-nos à sábia lição proferida por Geraldo Ataliba, para quem as “leis complementares em matéria tributária não lhe acrescentam nada, não criam nada, não introduzem ao universo jurídico nada; simplesmente deixam explícito aquilo que está implícito na Constituição Federal”²¹.

Com tal observação, fica claro perceber que a Lei Complementar prevista no texto constitucional não possui o condão de mudar as exigências contidas na CF para a efetivação da imunidade, apenas lhe trazendo uma regulamentação infra-constitucional mais detalhada para fins de sua aplicabilidade e de garantia da finalidade constante em seu espírito.

A interpretação acima procedida inclusive é cristalizada na jurisprudência constitucional pátria, estando talhada no Tema n. 32 das Teses de Repercussão Geral do E. STF, em decorrência do julgamento pelo plenário daquela Corte do já mencionado RE n. 566.622. Confira-se: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar.”²²

Dentro deste molde constitucional para a aplicabilidade da imunidade, temos a recente LC n. 160/2017, que alterou o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 (que trata da não tributação de IRPJ e CSLL sobre subvenção para investimento), para estabelecer em seu art. 9º que “são considerados subvenções para investimento” todos os benefícios fiscais ou financeiros de ICMS concedidos pelos Estados membros.

Ao assim fazer, a LC n. 160/2017 conferiu à Lei n. 12.973/2014 legitimidade constitucional (outorgada pelo art. 146, inciso II, da CF somente à lei complementar) para regulamentar a não tributação de IRPJ e CSLL sobre o gozo de quaisquer benefícios fiscais de ICMS, tendo em vista que tal hipótese se trata de imunidade recíproca (limitação constitucional do poder de tributar).

Desta forma, o aludido art. 9º da LC n. 160/2017 é claro ao colocar de forma genérica todos os “benefícios fiscais ou financeiro-fiscais” de ICMS como sendo “subvenção para investimento”, vedando qualquer outra condição ou requisito legal para a sua não tributação.

²¹ ATALIBA, Geraldo. A imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário* v. 15. São Paulo: s.n., 1991, p. 136-142.

²² A seguir a ementa e o resultado da Repercussão Geral mencionada: “Imunidade – disciplina – lei complementar. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar. [...] Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: ‘Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar’. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.” (STF, RE n. 566.622/RS)

Portanto, após a vigência desta norma complementar, é certo que só poderá gozar da imunidade sobre o aproveitamento de benefícios fiscais de ICMS aqueles contribuintes que atenderem aos requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, alterada e convalidada pelos arts. 9º e 10 da LC n. 160/2017.

Sumariando, tais requisitos consistem: (a) na destinação da subvenção concedida à absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal (Lei n. 12.973/2014, art. 30, I); ou (b) na destinação da subvenção concedida ao aumento do capital social.

Ainda, de acordo com o art. 30, § 2º, da Lei n. 12.973/2014, não poderá gozar da imunidade recíproca sobre o aproveitamento do benefício fiscal em questão o contribuinte que destinar a receita renunciada pelo Estado à: (a) capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social; (b) 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, ou (c) integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Apesar da referida convalidação legal, há de se concluir também que, antes da vigência dos art. 9º e 10 da LC n. 160/2017, a Lei n. 12.973/2014 não possuía competência ou legitimação constitucional para limitar a imunidade sobre os benefícios fiscais de ICMS, razão pela qual suas exigências se mostravam inconstitucionais e indevidas até então.

Isso porque, como se tratava de legislação ordinária, encontrava vedação constitucional para impor qualquer restrição referente à limitação do poder da União de tributar benefícios fiscais concedidos pelos Estados da Federação, nos exatos termos do já mencionado no art. 146, inciso II, da CF.

Assim, as limitações impostas ao gozo da imunidade recíproca pela Lei n. 12.973/2014 somente se legitimaram com o começo da vigência da LC n. 160/2017. Antes disso, os requisitos constantes no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 para a não tributação por meio de IRPJ e CSLL do gozo dos benefícios fiscais de ICMS se mostravam inconstitucionais, porquanto em total desconformidade com a o art. 146, inciso II, da CF.

Portanto, há de se concluir que os valores de IRPJ e CSLL incidentes sobre os benefícios fiscais de ICMS recolhidos a este título pela sistemática do lucro real se deram de forma indevida antes da vigência dos arts. 9º e 10 da LC n. 160/2017, sendo passíveis de indébito por parte dos contribuintes.

4. Conclusão

Conforme sustentado ao longo deste trabalho, o acréscimo patrimonial gerado ao contribuinte pelo aproveitamento dos benefícios fiscais de ICMS está acobertado pelo escudo constitucional da imunidade recíproca, uma vez que intimamente ligado à finalidade visada pelo Estado que, por sua vez, concedeu a desoneração e renunciou de sua receita financeira para tanto.

Assim, qualquer pretensão federal de tributar o acréscimo patrimonial gerado ao contribuinte em decorrência deste aproveitamento fere o pacto federativo insculpido no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da CF, na medida em que se coloca contra a finalidade econômica motivadora da renúncia de receita concedida pelos Estados da Federação, conforme consagrado pela 1ª Seção do STJ quando do julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR.

Neste passo, em se tratando de imunidade recíproca, os requisitos materiais para aplicabilidade devem estar regulamentados em Lei Complementar, conforme entendimento consolidado do STF acerca do art. 146, inciso II, da CF (vide Tema de Repercussão Geral n. 32).

Em cumprimento a esta exigência constitucional para a justa aplicação da imunidade, foi editada a LC n. 160/2017, que alterou a Lei n. 12.973/2014, para estabelecer que todos os “benefícios fiscais ou financeiro-fiscais” de ICMS são considerados, para fins legais, como sendo “subvenção para investimento”.

Importante frisar que, antes da alteração procedida pela LC n. 160/2017, o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 já estabelecia diversos requisitos materiais para a não tributação federal sobre benefícios fiscais de ICMS, restringindo a definição de *subvenção para investimento*.

Diante de tal norma legal, a RFB apresentava até então uma interpretação restritiva do conceito de *subvenção para investimento*, o distinguindo dos benefícios fiscais considerados com *subvenção para custeio*, estes últimos supostamente tributáveis por IRPJ e pela CSLL.

Ocorre que, com a alteração do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 pelos arts. 9º e 10 da LC n. 160/2017, podemos notar duas consequências: (i) aquela norma ordinária ganhou competência (de acordo com a CF) para regulamentar os limites da imunidade recíproca diante da força da legislação complementar, e (ii) ficou estabelecido em seu texto que todos os benefícios fiscais de ICMS são considerados legalmente como *subvenção para investimento*, não sofrendo a incidência do IRPJ e da CSLL. Ou seja, para fins de imunidade, não há mais o que se falar em distinção entre *subvenção para investimento* e *subvenção para custeio*.

Por conseguinte, também conclui-se que, antes da vigência dos arts. 9º e 10 da LC n. 160/2017, o art. 30 da Lei n. 12.973/2014 se mostrava totalmente inconstitucional, já que limitava a aplicação da imunidade recíproca sobre os benefícios fiscais de ICMS, ao arrepio do art. 146, inciso II, da CF, tornando assim indevida qualquer exigência posta neste sentido até então, possibilitando o direito de indébito tributário pelos contribuintes prejudicados.

5. Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. A imunidade de instituições de educação e assistência. *Revista de Direito Tributário* v. 15. São Paulo, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

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 nº 41. ano 37. p. 117-130. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Planalto*. [Online] 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.
- _____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. *Planalto*. [Online] 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>.
- _____. Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017. *Planalto*. [Online] 7 de agosto de 2017. [Citado em: 8 de abril de 2019.] Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MEIRA, Sílvio. Direito tributário romano. *Revista* n. 8. s.l.: Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 1992. v. 8.
- MOTTA FILHO, Marcello Martins. *Imunidades tributárias. XXIII Simpósio de Direito Tributário*. Caderno de Pesquisas Tributárias, 2016.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.
- PLANALTO. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. *Planalto*. [Online] 13 de maio de 2014. [Citado em: 28 de fevereiro de 2019.] Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Embargos de Divergência em REsp n. 1.517.492/PR*. 2015/0041673-7, 1.517.492. Paraná: STJ, 2015. Ministro Og Fernandes. Ministra Regina Helena Costa. 1ª Seção. Julgado em 08.11.2017; *DJe* de 01.02.2018.
- _____. *Recurso Especial n. 320.948 MG 2001/0049573-7*. 320.948/MG, Minas Gerais: STJ, 2003. Ministra Eliana Calmon. 2ª Turma. *DJ* 02.06.2003.
- Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário: RE n. 662.816/ BA*. Bahia: STF, 30 de novembro de 2011. Ministro Luiz Fux. 1ª Turma. *DJ* 232. Divulgação 06.12.2011. Publicação 07.12.2011.
- _____. *Recurso Extraordinário n. 566.622/RS*. Rio Grande do Sul: STF, 23 de fevereiro de 2017. Ministro Marco Aurélio. Plenário.
- _____. *Recurso Extraordinário n. 595.676/RJ*. Rio de Janeiro: STF, 08 de março de 2017. Ministro Marco Aurélio. Acórdão eletrônico Repercussão Geral – Mérito. *DJe* 291. Divulgação 15.12.2017. Publicação 18.12.2017.
- _____. *Recurso Extraordinário n. 639.941/RS*. STF: s.n., 13 de fevereiro de 2014. Ministro Luiz Fux.
- _____. *Recurso Extraordinário n. 198.088/SP*. São Paulo: STF, 17 de maio de 2000. Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Julgado em 17.05.2000. *DJ* 05.09.2003.
- VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. *Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.