

## A IMUNIDADE RECÍPROCA E A TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

**Vitória Tavares Della Valentina**

Advogada e mestranda em Direito pela PUC Rio Grande do Sul

Porto Alegre, Rio Grande do Sul

e-mail: vitoriadellavalentina@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6466-2781>

**Recebido em:** 19/09/2021

**Aprovado em:** 08/02/2022

### RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo analisar a constitucionalidade da fixação de requisitos legais para classificação dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados-membros como subvenções governamentais e, por consequência, excluir tais verbas do lucro real para fins de tributação, frente à imunidade recíproca. Partindo-se da abordagem hipotético-dedutiva, este estudo, de natureza qualitativa, foi desenvolvido por meio de procedimento bibliográfico, com base na doutrina nacional, explorando-se os conceitos de imunidade recíproca, de subvenções governamentais e o limite da legislação infraconstitucional perante o texto constitucional, bem como o arcabouço legislativo pertinente. Ao final, conclui-se que a fixação, por meio de lei ordinária, convalidada por lei complementar, de requisitos para afastar a tributação de IRPJ e da CSLL sobre as subvenções governamentais concedidas pelos Estados-membros da federação viola a imunidade recíproca, pois culmina na restrição do conteúdo constitucional da imunidade e, por consequência, admite a tributação de verbas provenientes dos Estados-membros concedidas aos contribuintes com o objetivo de desenvolvimento regional.

**Palavras-chave:** imunidade recíproca; subvenções governamentais; lei complementar 160/2017.

### RECIPROCAL IMMUNITY AND TAXATION OF GOVERNMENT SUBVENTIONS

#### ABSTRACT

This research aims to analyze the constitutionality of setting legal requirements for the classification of ICMS tax incentives granted by Member States as government subventions and, consequently, to exclude such amounts from real profit for taxation purposes, in view of reciprocal immunity. Based on the hypothetical-deductive approach, this qualitative study was developed through a bibliographic research technique, based on national legal doctrine, exploring the concepts of reciprocal immunity, government subventions and the limit of infraconstitutional legislation towards the constitutional text, as well as the pertinent legislative framework. In the end, it was concluded that the establishment, by means of an ordinary law, validated by a complementary law, of requirements to remove the taxation of Corporate Tax

(IRPJ and CSLL) on government subventions granted by the member states of the federation violates reciprocal immunity, as it culminates in the restriction of the constitutional content of the immunity and, consequently, it allows the taxation of funds from the Member States granted to taxpayers for the purpose of regional development.

**Keywords:** reciprocal immunity; government subventions; complementary Law 160/2017.

## 1 INTRODUÇÃO

A tributação é um pilar estrutural da sociedade moderna e tem como base a Constituição Federal, carta política e social do Estado Democrático de Direito, que guia a tributação justa e dispõe acerca das competências tributárias dos entes federativos. Simultaneamente, a Carta Magna limita o poder de tributação sobre determinadas situações que expressam seus valores máximos.

O Brasil adotou como forma de Estado o modelo do federalismo cooperativo, o qual é estruturado por meio da repartição de competências e autonomia dos entes federativos, União, Estados e Municípios. No âmbito de sua autonomia, financeira e administrativa, os Estados concedem incentivos aos contribuintes, por meio de benefícios de ICMS, sejam eles na forma de créditos presumidos, isenções ou reduções de base de cálculo, designados como subvenções governamentais, a fim de atrair investidores, aquecer o mercado local e, por consequência, concretizar o desenvolvimento regional.

Todavia, a legislação infraconstitucional prevê requisitos para o reconhecimento desses valores como subvenções governamentais, de modo que, somente em caso de preenchimento desses requisitos, seria possível sua exclusão do lucro real, com o consequente afastamento da tributação da renda e do lucro. Desse modo, caso não preenchidos os requisitos previstos na legislação ordinária, convalidada por lei complementar, haverá a incidência de tributação, no percentual de 25% referente ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e 9% a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o que totaliza 34%. Assim, sobre o montante recebido pelo contribuinte proveniente de ação dos Estados-membros, a fim de ser aplicado no desenvolvimento regional, cerca de um terço é tributado pela União.

Diante desse contexto, surge um impasse hermenêutico em relação à constitucionalidade de fixação de requisitos infraconstitucionais obrigatórios para o reconhecimento das verbas concedidas pelos Estados-membros da federação como subvenções governamentais, com o afastamento da tributação, e a imunidade recíproca, que veda os entes federativos de instituírem imposto sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Assim, a presente pesquisa pretende apurar se é possível a fixação de requisitos infraconstitucionais para reconhecimento dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados-membros aos contribuintes como subvenções governamentais, com o objetivo de concretização das finalidades estatais, e, por consequência, excluir tais verbas do lucro real para fins de tributação pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), frente à imunidade recíproca.

Para tanto, a pesquisa possui natureza qualitativa, com objetivo exploratório, com base no procedimento bibliográfico, e foi desenvolvida a partir de estudo da doutrina nacional sobre o tema, bem como do arcabouço legislativo pertinente, possuindo método de abordagem hipotético-dedutivo. Nesse cenário, parte-se da hipótese de que a fixação de requisitos infraconstitucionais para reconhecimento de afastamento ou não de tributação fere a previsão constitucional de imunidade recíproca. Desse modo, tem-se que as subvenções governamentais conferidas pelos Estados não poderiam ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, mesmo sem o cumprimento da legislação infraconstitucional, por terem abrigo na imunidade recíproca.

Dessa forma, para chegar à conclusão, analisar-se-á, primeiramente, o conceito e abrangência do modelo de repartição de competências e o limite do poder de tributar, para, então, estudar os fundamentos da previsão constitucional de imunidade recíproca. Por fim, essa pesquisa abordará o conceito das subvenções governamentais, bem como estudará a legislação infraconstitucional pertinente.

## **2 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E A IMUNIDADE RECÍPROCA**

O Estado Democrático e Social de Direito se desenvolveu e estruturou diante da falência do Estado Liberal, que se baseava na atuação estatal mínima e ampla liberdade individual, com base no acréscimo das funções estatais que, para além de arrecadação dos tributos, também adotou função distributiva.<sup>1</sup> Assim, a tributação é inerente ao Estados e tem como finalidade financiar políticas ativas, em defesa e incentivo dos direitos fundamentais.<sup>2</sup>

Nesse contexto, “o tributo é visto como o preço da cidadania, mantendo estrutura necessária a prover as necessidades da população e a garantir iguais oportunidades aos cidadãos”.<sup>3</sup> Dessa forma, entende-se que é função do Estado, além da arrecadação, o investimento em políticas públicas e fiscais para concretização dos direitos fundamentais de

---

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 23.

<sup>2</sup> CALIENDO, Paulo Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 23.

<sup>3</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 07.

seus tutelados, de modo que o tributo se justifica como instrumento indispensável para atuação e manutenção do Estado na consecução de seus próprios objetivos.<sup>4</sup>

A Constituição Federal dispõe acerca da competência tributária dos entes, de modo que esses têm liberdade para instituição de tributos a fim de alcançarem os objetivos traçados pela Carta Magna. Não obstante, ao mesmo passo em que há a liberdade para exercício da competência tributária, a Constituição Federal impõe o afastamento da tributação sobre determinadas pessoas, bens e serviços.

O reconhecimento da tributação como meio de o Estado alcançar seus objetivos sociais e de liberdade coletiva implica na imposição de limites na sua atuação, tanto em relação aos valores a serem arrecadados, quanto em relação ao modo de tributar.<sup>5</sup> Dessa forma, o poder de tributar está diretamente ligado à Constituição, diploma entendido como “o conjunto de normas (princípios e regras) e valores normativos que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada”.<sup>6</sup>

Nessa toada, quando a Constituição Federal fixa as competências tributárias a cada ente tributante, imediatamente apresenta as limitações dos poderes que conferiu, por meio, precipuamente, das imunidades.<sup>7</sup> Caliendo (2020) conceitua imunidades tributárias como “normas constitucionais que limitam o poder de tributar ao determinar a exclusão de competência tributária sobre determinadas situações, bens ou pessoas, com a finalidade de realizar a proteção e promoção de valores constitucionais”.<sup>8</sup>

As normas que fixam as imunidades apresentam dupla eficácia, perfazendo, então, uma norma de exclusão de competência e também um direito subjetivo do contribuinte em face da edição de normas que tributem situações salvaguardadas pelas imunidades.<sup>9</sup> As imunidades podem ser classificadas entre subjetivas e objetivas, de acordo com o valor a ser protegido na ordem constitucional, as imunidades subjetivas são referentes à proteção de determinadas pessoas, em razão de sua natureza jurídica, como os próprios entes federados, e as objetivas, atribuídas a determinados fatos, bens ou situações.<sup>10</sup>

Diante dessa limitação dos poderes, especialmente da competência de tributar, verifica-se que o Brasil adotou o federalismo como forma de Estado, o que implica dizer que há um complexo constituído pela União, Estados e Municípios, dotados de autonomia. Nesse contexto,

---

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 25.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 24.

<sup>6</sup> CALIENDO, Paulo Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 23.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 136.

<sup>8</sup> CALIENDO, Paulo Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 229.

<sup>9</sup> CALIENDO, Paulo Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 230.

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 246.

o pacto federativo assenta a repartição de competência entre seus integrantes, o que determina, no mesmo sentido, a distribuição de deveres entre os entes federativos, cabendo a eles uma atuação para a criação e manutenção de suas atividades,<sup>11</sup> a fim de alcançar as finalidades constitucionais.

Ademais, ao passo que um dos pilares do federalismo é a autonomia, que deve garantir às unidades federadas autonomia de organização, de governo e administrativa,<sup>12</sup> para sua concretização, é necessário haver mecanismos de garantia de autonomia financeira, decorrente da repartição de receitas, que perfaz um meio de coordenação entre os membros da federação.<sup>13</sup> Ainda, verifica-se que o federalismo brasileiro é do tipo cooperativo, no qual se verifica a existência de auxílios financeiros a fim de incentivar o desenvolvimento regional, tal como a concessão de isenções fiscais, compensações fiscais e repartição da receita do ICMS.<sup>14</sup>

Nesse contexto, em decorrência do federalismo fiscal e da limitação ao poder de tributar, a Constituição Federal trouxe em seu artigo 150, inciso VI, alínea “a”, a imunidade recíproca, que prevê que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.”. Essa limitação tem como fundamento o princípio federativo, garantindo a independência e igualdade entre as pessoas jurídicas de direito público, bem como a capacidade contributiva, e pode ser classificada como subjetiva.

Assim, primeiramente, aponta-se a salvaguarda do princípio federativo em razão da impossibilidade de manter a autonomia dos entes se parte do que foi arrecadado por um fosse tributado por outro, o que tolheria a autonomia dos entes.<sup>15</sup> Em relação ao princípio da capacidade contributiva, tem-se o fundamento de que o ente tributante atuando dentro de sua esfera de competência não pode ter sua arrecadação caracterizada como renda, pois ela é voltada à concretização de suas finalidades, de modo que, apesar de haver capacidade econômica, não se vislumbra a capacidade contributiva.<sup>16</sup>

Nesse sentido, tendo em vista que a imunidade recíproca tem como finalidade a proteção ao pacto federativo, valor essencial ao Estado Democrático de Direito, relacionado às liberdades

---

<sup>11</sup> JOBIM, Eduardo. Fundamentos da Imunidade Intergovernamental Recíproca. **Revista dos Tribunais**, v. 987, p. 337-361, jan. 2018. p. 10.

<sup>12</sup> JOBIM, Eduardo. Fundamentos da Imunidade Intergovernamental Recíproca. **Revista dos Tribunais**, v. 987, p. 337-361, jan. 2018. p. 12.

<sup>13</sup> JOBIM, Eduardo. Fundamentos da Imunidade Intergovernamental Recíproca. **Revista dos Tribunais**, v. 987, p. 337-361, jan. 2018. p. 11.

<sup>14</sup> MASCARENHAS, Caio Gama. Notas sobre Federalismo Fiscal, Federalismo Competitivo e Constituição Financeira no Brasil. **Revista Eletrônica da PGE RJ**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 1-24, set./dez. 2020.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 246.

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 247.

DELLA VALENTINA, V. T. A imunidade recíproca e a tributação das subvenções governamentais

e garantias fundamentais, verifica-se que perfaz cláusula pétreia, nos termos do artigo 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal.<sup>17</sup> Desse modo, observada a utilização dos recursos nas atividades inerentes ao Estado, os valores arrecadados e que compõe seu patrimônio não podem ser tocados por impostos.<sup>18</sup>

### 3 SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

No bojo das funções estatais e como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme fixado no artigo 3º, incisos II e III, da Constituição, estão o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais. Dessa forma, a atuação estatal no sentido de criar incentivos fiscais tem como finalidade atrair investimentos à região para, por consequência, proteger os valores constitucionais e alcançar o desenvolvimento regional.

Nesse contexto, são instituídos benefícios fiscais denominados subvenções governamentais, que são conceituadas por Schoueri, tendo por base Babrowski (1976), como prestações de caráter pecuniário fornecidas pelo Estado a um particular, gerando para este a obrigação de adotar determinado comportamento de interesse público,<sup>19</sup> de modo que aponta os incentivos fiscais como uma espécie do gênero das subvenções.<sup>20</sup> Isso porque as subvenções pressupõem uma concessão pecuniária por parte do Estado, enquanto as isenções ou reduções tributárias apontam uma não tributação, ou uma renúncia, de modo que não poderiam ser consideradas como subvenções.<sup>21</sup>

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do Pronunciamento Técnico CPC 07, conceituou subvenção governamental como:

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.

Já a legislação ordinária referente ao Imposto de Renda, na Lei Nº 4.506/1964 e no Decreto-Lei Nº 1.598/1977, prevê a existência de duas espécies de subvenções governamentais,

---

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 243.

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 243.

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 56.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 57.

<sup>21</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. O Imposto de Renda Frente ao ICMS Remitido como Subvenção para Investimento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 15, p. 181-196, abr./jun. 1996. p. 10.

que são as subvenções para custeio e para investimento. Essa diferenciação se dá em razão da tributação, de modo que as subvenções governamentais classificadas como para custeio são tributadas pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, enquanto as subvenções governamentais para investimento não o são.

Isso porque as subvenções governamentais para custeio, concedidas pelos Estados-membros da federação integram a receita bruta operacional, nos termos do artigo 44, inciso IV, da Lei Nº 4.506/1964. Já as subvenções governamentais 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”, conforme Decreto-Lei Nº 1.598/1977, “não serão computadas na determinação do lucro real”.

Não obstante, para o reconhecimento do tratamento tributário em relação às subvenções governamentais para investimento, a legislação ordinária fixa como requisito que esses valores sejam registrados como reserva de capital, que somente poderão ser utilizados para absorver prejuízos ou ser incorporados ao capital social, ou que sejam feitos em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizados para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

A fim de imprimir sua interpretação sobre a legislação de regência, a Receita Federal editou o Parecer Normativo CST Nº 112/1978, norma infralegal que conceitua a subvenção para custeio como a “transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas” e a subvenção para investimento como aquela com finalidade de auxiliar a pessoa jurídica a implantar ou expandir empreendimentos econômicos.

Nesse sentido, vislumbra-se que o entendimento esposado pela Receita Federal do Brasil era de que as subvenções para custeio objetivam auxiliar as pessoas jurídicas de direito privado a arcarem com os custos operacionais na consecução de seus objetivos sociais. Enquanto as subvenções para investimento eram compreendidas como aquelas que não têm o objetivo de auxiliar nas despesas da sociedade, mas sim no emprego específico dos recursos como forma de implantar ou expandir seu empreendimento econômico.

O Parecer Normativo CST Nº 112/1978, além de conceituar as subvenções, elencou requisitos para o reconhecimento das subvenções de investimento:

- II - Subvenções para Investimento são as que apresentam 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
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento

econômico.

III - As Isenções ou Reduções de impostos só se classificam como subvenções para investimento, se presente todas as características mencionadas no item anterior;

Nesse sentido, verifica-se que, apesar de se tratar de norma infralegal relevante acerca das subvenções governamentais, o Parecer Normativo CST Nº 112/1978 apresenta inovações no ordenamento jurídico, acrescentando requisitos para o reconhecimento das subvenções para investimento que não foram elencados na legislação ordinária. Isso porque “o texto condiciona a configuração da subvenção para investimentos ao binômio “intenção-efetiva aplicação”, o que não encontra respaldo nas normas tributárias.”<sup>22</sup>

Posteriormente, a matéria sobre as subvenções governamentais foi regulada pela Lei Nº 12.973/2014, que trouxe relevantes mudanças em diversas legislações, mas, especialmente, alterou a legislação relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Por fim, a referida Lei foi alterada pela Lei Complementar Nº 160/2017, que deliberou sobre a remissão dos créditos tributários, decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados-membros da federação sem observância da necessidade de convênio do CONFAZ, mediante deliberação conjunta dos entes federativos, reinstituindo esses incentivos e, ainda, atribuindo-lhes efeito retroativo.

A Lei Complementar Nº 160/2017 inseriu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30, da Lei Nº 12.973/2014 e extinguiu a antiga divisão entre os conceitos de subvenções para custeio e subvenções para investimento, trazida pela Receita Federal no Parecer Normativo CST Nº 112/1978. Assim, a Lei Complementar unificou o conceito das subvenções somente em subvenções para investimento, ou seja, aquelas concedidas com o fim de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos:

§ 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.

Dessa forma, a Lei Complementar Nº 160/2017 atua como fundamento de validade material da Lei Nº 12.973/2014 sobre a matéria regulada,<sup>23</sup> de modo que convalidou os requisitos previstos na lei ordinária, bem como dispôs acerca da unificação dos conceitos das subvenções governamentais. Isso porque se vislumbra interesse público na manutenção das

<sup>22</sup> JANESCH, Ricardo de Holanda. Elementos para Configuração da Subvenção para Investimento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 122, p. 101-118, maio/jun. 2015. p. 10.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A Natureza da Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária em Matéria Tributária. **Revista da Faculdade de Direito – UFPR**, Curitiba, Paraná, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020. p. 87.



concessão desses incentivos fiscais, em razão dos estímulos às pessoas jurídicas de direito privado a investirem em sua atividade e, por consequência, trazerem desenvolvimento à região em que estiverem sediadas, por meio da criação de empregos e aumento de arrecadação.<sup>24</sup>

Tendo em vista a finalidade de desenvolvimento regional, o legislador expressamente incluiu as isenções e reduções de base de cálculo no bojo das subvenções governamentais, conferindo-lhes o mesmo tratamento jurídico, em razão de terem as mesmas consequências.<sup>25</sup> Diante disso, de forma geral, pode-se entender as subvenções governamentais, que englobam os créditos presumidos, as isenções e as reduções de base de cálculo, como incentivos fiscais concedidos pelos Estados-membros a fim de promover o desenvolvimento regional e reduzir as desigualdades sociais.

#### **4 LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E OS REQUISITOS PARA O RECONHECIMENTO DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS**

A Constituição Federal fixa, em seu artigo 146, inciso II, que cabe à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme inciso III do mesmo dispositivo. Sacha Calmon leciona que “a lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição.”<sup>26</sup> Desse modo, cabe à Lei Complementar explicitar o que está na Constituição, tendo como limite a previsão do texto constitucional.<sup>27</sup>

Para o reconhecimento das subvenções, inclusive as isenções e reduções de base de cálculo, como subvenções para investimento e, por consequência, obter autorização legislativa para excluir os valores recebidos a esse título em seu lucro real, o contribuinte deve cumprir os requisitos previsto no artigo 30 da Lei Nº 12.973/2014, que dispõe:

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: [\(Vigência\)](#)

---

<sup>24</sup> JANESCH, Ricardo de Holanda. Elementos para Configuração da Subvenção para Investimento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 122, p. 101-118, maio/jun. 2015. p. 07.

<sup>25</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. O Imposto de Renda Frente ao ICMS Remitido como Subvenção para Investimento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 15, p. 181-196, abr./jun. 1996. p. 10.

<sup>26</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 63.

<sup>27</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias são Cláusulas Pétreas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 7, p. 17-37, jul./ago. 2017. p. 10.

- 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.

Nesse sentido, verifica-se que tão somente haverá o afastamento da tributação de IRPJ e de CSLL sobre os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados-membros caso cumprida a exigência de serem utilizadas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações e serem registradas em reservas de lucros, que poderão ser utilizadas em casos restritos de absorção de prejuízos ou aumento de capital social.

As leis ordinárias têm seu fundamento de validade imediatamente na lei complementar tributária e mediamente na Constituição<sup>28</sup>, de modo que estando a Lei Nº 12.973/2014 em consonância com o disposto na Lei Complementar Nº 160/2017, que lhe deu fundamento, é necessário investigar se os requisitos trazidos pela Lei Ordinária e convalidados pela Lei Complementar encontram abrigo na Constituição Federal, especialmente na imunidade recíproca.

A imunidade recíproca tem como finalidade garantir a autonomia financeira e administrativa dos Estados-membros, por meio da repartição de competência e de verbas financeiras, permitindo, então, que eles atuem na proteção dos valores constitucionais, tal qual o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse sentido, verifica-se que a Constituição Federal conferiu proteção especial a determinadas pessoas, bens e serviços em razão de sua valoração no sistema constitucional, motivo pelo qual se verifica que “não se pode utilizar de instrumentos infraconstitucionais para eliminar ou restringir um comando encartado na Lei Maior.”<sup>29</sup>

Dessa forma, a fixação de requisitos infraconstitucionais para o reconhecimento da não incidência de IRPJ e CSLL sobre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados-membros, perfaz uma restrição indevida à imunidade recíproca determinada pela Constituição Federal. Isso porque, caso não cumpridos os requisitos da legislação infraconstitucional, não haverá a exclusão dos valores recebidos pelo contribuinte provenientes de subvenções governamentais concedidas pelos Estados-membros do lucro real e, por consequência, essa verba será alvo de tributação sobre a renda, de competência federal, incidindo IRPJ e CSLL.

---

<sup>28</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 53

<sup>29</sup> OLIVEIRA JÚNIOR, Ananias Ribeiro de. Condicionar a Fruição da Imunidade Tributária à Edição de um Prévio Certificado de Regularidade Viola o Espírito Daquele Direito Constitucional?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 99, p. 329-351, jul./ago. 2011. p. 8.

À Lei Complementar cabe explicitar o conteúdo constitucional, não lhe impor restrições ou esvaziar seu conteúdo, de modo que a Lei Complementar Nº 160/2017, ao sustentar os requisitos objetivos ao reconhecimento da não tributação das verbas decorrentes das subvenções governamentais, retira a proteção constitucional, oferecendo à tributação verbas e patrimônio provenientes dos Estados-membros.

Ademais, a controvérsia sobre a inclusão dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL foi debatida pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência Nº 1.517.492/PR. No caso, foi apontada divergência de entendimento entre a Primeira e a Segunda Turma, em que essa reconheceu a impossibilidade de exclusão dos benefícios concedidos pelos Estados-membros da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por entender que “o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL”. Por outro lado, a Primeira Turma havia firmado entendimento no sentido de excluir os benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o argumento de que “o crédito presumido de ICMS configura renúncia estatal, devendo ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, "a", da CF/88, e que, por essa razão, tais créditos não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

A interpretação que prevaleceu no julgamento realizado pelo Superior Tribunal de Justiça foi de que o entendimento esposado pelo fisco, ao apresentar novos requisitos para o reconhecimento das subvenções governamentais para investimento, “leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais”,<sup>30</sup> citando-se o Parecer Normativo CST Nº 112/1978. Desse modo, a decisão se fundamentou no modelo federativo, que “abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada”, apontando-se que o princípio federativo se revela como um sobreprincípio em relação à repartição das competências tributárias e, portanto, é “elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.”<sup>31</sup>

Ainda que a decisão se refira ao Parecer Normativo CST Nº 112/1978, a interpretação se mantém hígida em relação a tentativa de limitação de norma constitucional por meio de legislação ordinária. No mesmo sentido, mesmo que a decisão seja proferida antes da

---

<sup>30</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.517.492/PR**. Relator Ministro Og Fernandes. Julgado em 8 nov. 2017. p. 16.

<sup>31</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.517.492/PR**. Relator Ministro Og Fernandes. Julgado em 8 nov. 2017. p. 17.

publicação da Lei Complementar Nº 160/2017, verifica-se que seus argumentos são adequados ao afastamento da exigência de requisitos objetivos infraconstitucionais para reconhecimento das subvenções governamentais, por meio de legislação ordinária ou complementar, visto que culmina na restrição indevida da norma constitucional.

Não se pode deixar de considerar que as subvenções governamentais têm como objetivo primordial a persecução das finalidades constitucionais, especialmente a redução da desigualdade social e regional, bem como o desenvolvimento nacional. Nesse contexto, por congruência sistêmica, a imunidade recíproca veda a incidência dos tributos de IRPJ e CSLL sobre os valores concedidos pelos Estados-membros aos contribuintes a título de subvenções governamentais, sejam eles créditos presumidos, isenções ou reduções de base de cálculo, independentemente do cumprimento ou não de requisitos infraconstitucionais.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Brasil adotou como forma de governo o federalismo cooperativo, de modo que os entes federativos são dotados de autonomia, financeira e administrativa, e são responsáveis pela concretização dos valores constitucionais conforme a competência conferida pela Constituição Federal. Nesse bojo, a Carta Magna impõe limitações ao poder de tributar, a fim de proteger determinadas pessoas, bens e serviços, dentre as quais se encontra a imunidade recíproca, que veda a tributação por partes dos entes federativos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, e tem como fundamento o princípio federativo e a capacidade contributiva.

As concessões de subvenções governamentais, de créditos presumidos, isenções ou reduções de base de cálculo de ICMS, por parte dos Estados-membros aos contribuintes, têm a finalidade de concretizar os valores fixados no artigo 3º, incisos II e III, da Constituição Federal, quais sejam de garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Isso porque os incentivos fiscais concedidos às sociedades garantem sua continuidade e, simultaneamente, a preservação de empregos e o desenvolvimento regional. Nesse contexto, essas verbas se encontram no abrigo da norma imunizante, pois perfazem verbas governamentais e não podem ser tributadas pelos demais entes federativos.

A Lei Nº 12.973/2014 prevê requisitos objetivos para o reconhecimento das verbas concedidas pelos Estados-membros aos contribuintes como subvenções governamentais, a fim de ser afastada a tributação sobre a renda e o lucro. Tais requisitos, em conjunto aos benefícios, foram convalidados pela Lei Complementar Nº 160/2017. Não obstante, a presente pesquisa conclui que os requisitos objetivos fixados em lei, seja ordinária, seja complementar, não

DELLA VALENTINA, V. T. A imunidade recíproca e a tributação das subvenções governamentais

possuem força para restringir a aplicação da imunidade recíproca, que protege o patrimônio dos Estados-membros de tributação por parte dos demais entes federativos, visto que se trata de cláusula pétrea.

O fato de o contribuinte cumprir os requisitos legais, com a distribuição ou não do capital, ou alocação em fundo, não altera a natureza da verba recebida, qual seja, de subvenção governamental. Desse modo, verifica-se que, mesmo em caso de não cumprimento das exigências legais, esses valores provenientes de concessão por parte do Estado-membro não podem ser tributados por tributos federais, em razão da imunidade recíproca.

Nesse contexto, a Lei Complementar não pode apresentar requisitos que restrinjam o reconhecimento das subvenções governamentais, pois, do contrário, haveria a tributação dos benefícios fiscais concedidos e, por consequência, a tributação do patrimônio ou renda dos Estados-membros pela União, por meio do IRPJ e da CSLL, em violação à imunidade recíproca.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 160 de 7 de agosto de 2017**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm). Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm). Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm). Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo CST Nº 112 de 29 de dezembro de 1978**. Disponível em: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978\\_92493.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html). Acesso em: 30 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.517.492/PR**. Relator Ministro Og Fernandes. Julgado em 8 nov. 2017.

CALIENDO, Paulo Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A Natureza da Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária em Matéria Tributária. **Revista da Faculdade de Direito – UFPR**, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

JANESCH, Ricardo de Holanda. Elementos para Configuração da Subvenção para Investimento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 122, p. 101-118, maio/jun. 2015.

JOBIM, Eduardo. Fundamentos da Imunidade Intergovernamental Recíproca. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 987, p. 337-361, jan. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias são Cláusulas Pétreas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 7, p. 17-37, jul./ago. 2017.

MASCARENHAS, Caio Gama. Notas sobre Federalismo Fiscal, Federalismo Competitivo e Constituição Financeira no Brasil. **Revista Eletrônica da PGE RJ**, Rio de Janeiro, v. 3 n. 3, p. 1-24, set./dez. 2020.

MATTOS, Aroldo Gomes de. O Imposto de Renda Frente ao ICMS Remitido como Subvenção para Investimento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 15, p. 181-196, abr./jun. 1996.

OLIVEIRA JÚNIOR, Ananias Ribeiro de. Condicionar a Fruição da Imunidade Tributária à Edição de um Prévio Certificado de Regularidade Viola o Espírito Daquele Direito Constitucional?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 99, p. 329-351, jul./ago. 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento: Reflexões e Proposições à Luz do Direito E Economia. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, v. 6, 2012.