

DA MOTIVAÇÃO PARA A EXIGÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE ATIVIDADES SOCIOECONOMICAS FOMENTADAS PELOS ESTADOS MEMBROS

Demetrius Nichele Macei¹
Cláudio Henrique Resende Batista²
André Lipp Pinto Basto Lupi³

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo abordar aspectos conceituais quanto à atividade de fomento praticada pelos Estados, destacando seu objetivo de reduzir gastos públicos e incentivar o desenvolvimento. Após, analisa-se a legitimidade de a União buscar, em um sistema federativo, a exigência de impostos sobre os ganhos auferidos pelos particulares em decorrência da exoneração realizada pelos Estados Membros.

PALAVRAS-CHAVE: fomento, subvenção fiscal, pacto federativo, tributação.

ABSTRACT: The objective of this study is to discuss conceptual aspects of the state - sponsored development activity, highlighting its objective of reducing public spending and encouraging development. Afterwards, it analyzes the legitimacy of the Union seeking, in a federative system, the requirement of taxes on the gains made by individuals as a result of the exoneration carried out by the Member States.

KEY WORDS: promotion, tax subsidy, federative agreement, taxation.

SUMÁRIO: 1. *Introdução.* 2. *Breves Considerações acerca da Atividade de Fomento.* 3. *Dos Benefícios Fiscais de ICMS concedidos pelos Estados Membros e o Desempenho da Função Social da Empresa.* 4. *A Tributação dos “Ganhos” auferidos pelas empresas*

¹ Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor da matéria de Fundamentos Econômicos do Direito Empresarial do Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA).

² Mestrando em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA (2016/2018). Graduado em Direito pelo UNICURITIBA. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto de Estudos Tributários – IBET.

³ Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (1997), mestrado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (2000) e doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo (2006), com estágio doutoral no Institut de Hautes Études Internationales de Genebra. Realizou Estágio Pós-Doutoral na Universidade de Lisboa (2016-2017).

beneficiadas/Incentivadas. 5. Da Motivação da União Federal para Tributar os Benefícios Fiscais Concedidos pelos Estados Membros. 6. Conclusão. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, o Brasil passou por grande redução do intervencionismo econômico que vinha sendo praticado pelo Estado, especialmente após a Constituição Federal de 1988.

O Estado passou a atuar de forma mais garantidora, defendendo a aplicação dos princípios fundamentais expressos na Carta Constitucional. Para alcançar seus objetivos primordiais, o Estado não só continua a atuar diretamente em determinados segmentos da economia, bem como a assegurar a prestação de determinados serviços públicos, como também passou a atuar de forma conjunta à iniciativa privada para atender a primórdios de diversos interesses coletivos.

A relação entre Estado e particular vem ganhando cada vez mais força na medida em que auxilia na redução dos gastos públicos e ao mesmo tempo possibilita o atingimento de determinado interesse público e de uma postura mais social por parte das empresas.

Uma forma eficaz utilizada atualmente é a concessão de benefícios fiscais, pois auxilia indiretamente no objetivo perseguido pelo Estado, sem que haja ajuda pecuniária direta.

Os Estados membros vêm utilizando cada vez mais os benefícios fiscais para assegurar que os interesses coletivos de sua região sejam atendidos, concedendo às empresas deveres sociais específicos.

Contudo, de forma oposta, verifica-se que a União Federal vem atuando reiteradamente para exigir de forma indevida impostos sobre os “ganhos” auferidos pelos particulares objetos da atividade de fomento por parte do Estado.

Isso vem deturpando os objetivos idealizados pelos Estados de forma indevida, causando conflitos entre o que se espera do Estado como ente arrecadatório e como fomentador do desenvolvimento e do atendimento da função social da empresa.

Com isso, faz-se importante analisar o conflito existente entre as práticas arrecadatórias adotadas pelos Estados Membros e pela União Federal, e como isso deve ser visto sob a ótica da busca constante pelo desenvolvimento e plena realização da função social das empresas.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA ATIVIDADE DE FOMENTO

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 174 que o Estado deverá exercer, como agente normativo e regulador da atividade econômica, entre outros, o incentivo.

Entre outros artigos, verifica-se ao longo da Constituição diversas determinações para que o Estado promova o incentivo, tal como no art. 170, IX e o art. 179, segundo o qual o Estado dará tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, incentivando-as⁴.

Uma das formas que se pode verificar a intervenção estatal é “através da atividade de fomento, por meio da qual o ente estatal procura incentivar o comportamento dos particulares, oferecendo-lhes estímulos. Trata-se de concepção bastante difundida em nossa doutrina, sem grandes variações terminológicas.⁵

⁴ SPARAPANI, Priscilla; ADRI, Renata Porto (Coord.). *Intervenção do Estado no domínio econômico e no domínio social: homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 164

⁵ MELLO, Rafael Munhoz de. *Atividade de Fomento e o Princípio da Isonomia*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 21, fevereiro/março/abril, 2010. p. 2

O fato de o Estado conceder estímulos aos particulares acaba por gerar uma relação de parceria, com nítido intuito colaborativo, onde as partes acordam em se ajudar, sem que haja coação.

Fernando Garrido Falla destaca que o fomento corresponde à “atividade administrativa que se dirige a satisfazer indiretamente, certas necessidades de caráter público protegendo e promovendo, sem empregar a coação, as atividades dos particulares ou de outros entes públicos que diretamente as satisfaçam”⁶.

Uma das características da atividade de fomento é, portanto, a possibilidade de buscar determinado interesse coletivo por meio de uma parceria firmada entre o Estado e o particular, a qual é realizada de forma espontânea e opcional, não havendo coação.

Como exemplo de interesses coletivos usualmente perseguidos, pode-se mencionar o aumento de empregos em determinada região, aumento da quantidade de importação, utilização obrigatória de determinado porto e contratação de despachantes locais, aumento de investimentos em determinada área, como a tecnologia, entre outros.

Pode-se dizer, em outras palavras, que o fomento é um facilitador para que o particular possa desenvolver suas atividades com maior plenitude, atendendo a interesses do Estado⁷.

Para que o incentivo seja implementado, deve haver um auxílio, que pode assumir diversas formas, seja uma ajuda pecuniária direta, seja um auxílio indireto⁸ por meio de uma exoneração tributária (redução de alíquota, isenção, imunidade, etc.), entre outros.

Os incentivos objeto do fomento praticado pelo Estado são comumente denominados de subvenções. De acordo com Geraldo Ataliba, “Subvenção é palavra cujo étimo se encontra em *subventio* (*subvenire*) e significa socorrer ou ajudar.”⁹

O marco normativo das subvenções é a Lei nº 4.320/1964, que distingue as subvenções em *sociais* ou *econômicas*. De acordo com José Roberto Pimenta Oliveira:

⁶ FALLA, p. 359 apud OLIVEIRA, José Roberta Pimenta. Os Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo. Temas de Direito Administrativo. Editora Malheiros, 2006. p. 515.

⁷ SPARAPANI, 2010. p. 167

⁸ OLIVEIRA, 2006, p. 523.

⁹ ATALIBA, 1953, apud OLIVEIRA, 2006. p. 535.

as primeiras devem visar à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, tendo como pressuposto objetivo a maior eficiência da suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos (...). Em relação à modalidade econômica, no que diz respeito a empresas privadas, a Lei nº 4.320/1964 estabelece subvenções (i) destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais, bem como (ii) as destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais (...). Somente por expressa autorização de lei especial serão concedidas subvenções a empresas com fins lucrativos (art. 19).¹⁰

Em ambos os casos se espera uma conduta por parte do particular, dado ser inadmissível que o Estado simplesmente distribua recursos sem qualquer contrapartida, ainda que diante de subvenções sociais.

Em ambos os casos de subvenção (social ou econômica), quando destinar-se a empresas com fins lucrativos, haverá que ter expressa autorização legal, nos termos da Lei nº 4.320/1964, não podendo ser concedida por livre arbítrio dos agentes públicos.

Sobre a legalidade inerente às subvenções, Geraldo Ataliba menciona que “conquanto expediente ordinário (...), só a lei pode dispor sobre a destinação dos dinheiros públicos.”¹¹. “A relação obrigacional daí emergente tem como credor o particular beneficiário e, como devedor, o Poder Público.”¹²

Conquanto as subvenções compõem a atividade administrativa, a elas se aplica os princípios gerais de direito administrativo, tais como a legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência, motivação, devido processo legal, entre outros.

Em vista de tais princípios, as subvenções não podem, em pleno Estado de Direito, ser concedidas de forma liberal, com simples intuito de bonificação.

A aderência das subvenções a princípios constitucionais e administrativos, como forma de validar a exceção concedida a determinado particular/ramo econômico, é de

¹⁰ OLIVEIRA, 2006, p. 534.

¹¹ ATALIBA, 1953, apud OLIVEIRA, 2006. p. 535.

¹² ATALIBA, 1993, apud OLIVEIRA, 2006. p. 535.

suma importância para evitar a quebra da isonomia. Neste ponto, assim destaca Pimenta Bueno, citado por Celso Antônio Bandeira de Mello:

A lei deve ser uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania.¹³

Evidentemente que, inobstante o princípio da isonomia deva sempre estar em pauta quando diante de estímulos públicos, vale notar que, por traz das subvenções há um conceito de desenvolvimento que está sendo perseguido.

Feitas essas considerações, é possível notar, portanto, que a subvenção é uma forma de fomento que visa atender a interesses coletivos através do desenvolvimento, de forma conjunta com particulares, numa relação bilateral que expõe ambas as partes a riscos, fazendo parte do poder administrativo do Estado, devendo sempre estar embasada por Lei.

3. DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS PELOS ESTADOS MEMBROS E O DESEMPENHO DA FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda

¹³ Pimenta Bueno apud, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade. 3ª Ed., 8ª Tir., Malheiros. p. 18

que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Aos Estados e ao Distrito Federal é dada a competência constitucional para, nos termos estabelecidos em lei complementar, conceder incentivos e benefícios fiscais, consoante §2º, inciso XII, alínea “g”, do citado artigo 155.

Como mencionado anteriormente, a concessão de incentivos fiscais pelos diversos Estados e pelo Distrito Federal dá-se com o objetivo de atender a interesses coletivos da região.

É cediço que países em desenvolvimento, tal como o Brasil, necessitam de políticas e mecanismos de apoio e desenvolvimento regional e setorial, de forma a promover o equilíbrio econômico social entre as diversas regiões do país.

Dada a relevância do tema, a Constituição Federal – CF/88, em diversas passagens, expressamente estabelece que é dever do Estado promover e incentivar o desenvolvimento regional, vide artigos 3º e 170 abaixo:

*Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
(...)*

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...). (grifos nossos)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais; (...).”

Assim, é certo que a concessão de incentivos regionais é, antes de tudo, um princípio fundamental erigido pela Constituição Federal, cujo objetivo não foi outro senão o de promover atividades socioeconômicas que permitam o desenvolvimento de um determinado setor ou região.

O artigo 43, §2º, inciso III, da CF/88, arrola, entre os instrumentos de ação do Estado para promover o desenvolvimento do país e reduzir as desigualdades sociais

regionais, os incentivos fiscais, compreendendo isenções, reduções e diferimento temporário de tributos.

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Daí porque, as unidades federativas abrem mão de parcela de sua arrecadação fiscal, com o evidente objetivo de impulsionar o crescimento da sociedade juntamente com a iniciativa privada.

A busca de determinado interesse coletivo por parte do Estado acaba invariavelmente fomentando as empresas a praticarem atos que ultrapassam a estrita busca por lucros e resultados.

Com o fomento existem funções sociais a serem perseguidas pela empresa visando o bem-estar coletivo.

Sobre a função social da empresa, assim leciona Mateus Bertoncini¹⁴:

A função social passa a condicionar, portanto, o exercício do direito a propriedade ao cumprimento de uma finalidade, qual seja, a consecução do bem-estar coletivo, considerados aspectos sociais, econômicos e ambientais.

A atividade de fomento, como instrumento “leve” de intervenção estatal, desconstrói qualquer pensamento amplamente liberal no que tange ao capitalismo, fixando premissas assistencialistas para a atividade econômica privada, em uma relação de ganhos multilaterais.

¹⁴ BERTONCINI, Mateus. A função social da empresa na implementação dos direitos da criança e do adolescente: globalização e trabalho infantil. Conselho Científico-Editorial anexo. Curitiba: Instituto Memória, 2014. p. 51.

Nesse sentido, BERTONCINI¹⁵ destaca que “a produção de riquezas deve englobar proprietários e não-proprietários, além de observar outros interesses que perpassam a questão econômica”.

A título exemplificativo, cita-se o benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná às empresas de tecnologia, nos termos do Decreto Estadual nº 1.922/11:

“Art. 1º Fica concedido, ao estabelecimento industrial fabricante, que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, por ocasião da saída dos produtos adiante discriminados, com suas respectivas classificações na NCM, que estejam relacionados em portaria conjunta dos Ministérios da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, na forma do art. 22 do Decreto Federal nº 5.906, de 26 de setembro de 2006 ou do art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo Decreto Federal nº 6.008, de 29 de dezembro de 2006, sem prejuízo da redução da base de cálculo de que trata o art. 3º da Lei nº 13.214, de 29 de junho de 2001, crédito presumido do ICMS, equivalente à alíquota prevista para a respectiva operação de saída:

§ 1º Nas saídas para consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outra unidade federada, o crédito presumido de que trata o "caput" será equivalente a dezoito por cento.

§ 2º o crédito presumido de que trata este artigo, concedido a título de subvenção para investimento, fica condicionado a que a indústria:

I - tenha seus projetos de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação aprovados em portaria interministerial publicada no Diário Oficial da União e assinada pelos Ministérios da Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia;

II - realize investimentos em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme definido no art. 11 da Lei Federal nº 8.248/1991, sendo que:

a) percentual não inferior a um por cento de que trata o inciso I do parágrafo único do referido art. 11 deve ser aplicado mediante convênio com centros ou institutos de pesquisa ou entidades de ensino, oficiais ou reconhecidas, com sede no Estado do Paraná;

b) percentual não inferior a 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) dos investimentos fixados no referido art. 11 deve ser aplicado internamente na própria indústria, em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação, conforme disposto no § 5º do art. 9º do Decreto Federal nº 3.800, de 20 de abril de 2001.

Art. 2º O benefício previsto neste Decreto se estende também às operações com os produtos de informática e automação discriminados no art. 1º promovidas por estabelecimento industrial que fabrique ao menos um daqueles produtos que atenda aos requisitos das leis e decretos federais citados no referido artigo.”

¹⁵ BERTONCINI, Mateus. A função social da empresa na implementação dos direitos da criança e do adolescente: globalização e trabalho infantil. Conselho Científico-Editorial anexo. Curitiba: Instituto Memória, 2014. p. 56.

No benefício fiscal acima, o Estado do Paraná tem como objetivo proporcionar a expansão e consolidação do empreendimento dos contribuintes que promovam o desenvolvimento tecnológico da região por meio de projetos de produção, pesquisa e desenvolvimento e geração de postos de empregos, além de fomentar a aquisição de insumos nacionais para a finalidade de cumprir o Processo Produtivo Básico – PPB. Em suma os requisitos são os seguintes:

1. Realização de processos de produção sujeitos ao cumprimento de regras pré-definidas em Portarias Interministeriais pelo Ministério da Ciência e Tecnologia e da Fazenda, denominado PPB – Processo Produtivo Básico;
2. Exigência de produção nacional: aumento da necessidade de mão-de-obra e qualificação nas indústrias da região;
3. Investimento em Pesquisa e Desenvolvimento aplicados na própria indústria ou em Centros de Pesquisa ou Institutos Paranaenses.

O benefício fiscal acima ilustra muito bem demandas de ordem social impostas pelo Estado às empresas. O dever de investir em pesquisa e desenvolvimento internamente e em Centros de Pesquisa ou Institutos Educacionais dentro do Estado é uma forma de permitir que os ganhos auferidos pela empresa voltem à comunidade onde ela se situa, criando oportunidades de forma geral.

A necessidade de realizar determinado processo produtivo com insumos provenientes do mercado nacional também concede oportunidades a todo o comércio local, em nítida intenção de fomentar uma atividade empresarial socioeconômica.

Percebe-se com isso que os incentivos fiscais podem e devem ser utilizados como uma forma de auxiliar as empresas a perseguir a função social que esteja ao seu alcance, ultrapassando os limites de uma atuação meramente econômica.

4. A TRIBUTAÇÃO DOS “GANHOS” AUFERIDOS PELAS EMPRESAS BENEFICIADAS/INCENTIVADAS

Independentemente das intenções e dos benefícios que norteiam o fomento das atividades econômicas, verifica-se que a União Federal vem buscando exigir tributos (tais como Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS e COFINS) sobre os “ganhos” auferidos com os benefícios fiscais concedidos pelos Estados Membros (normalmente concedidos mediante descontos no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS).

Em suma, a legislação fiscal permite que os contribuintes que recebem subvenções ou doações não tributem tais valores caso os mantenham em contas contábeis de reserva de lucros, evitando que tais valores sejam distribuídos aos sócios, dando total efetividade à benesse. O art. 30 da Lei nº 12.973/14 versa sobre a questão:

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)

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.

A regra contábil criada para se definir a tributação sobre os “ganhos” auferidos com as subvenções é clara: o recurso deve permanecer na empresa, não podendo ser

distribuído aos sócios.

A referida regra é estritamente objetiva e verificável. Os recursos devem ser mantidos em conta de reserva de lucros, que deve ser utilizada apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

A contabilidade é precisa em assegurar que os recursos se encontrem na empresa. A manutenção dos valores na conta de reserva de lucros atesta que os recursos subvencionados não foram distribuídos aos sócios.

Além da norma acima que vem sendo atualizada de forma mais constante, a Lei nº 4.506/64, ainda em vigor, dispõe o seguinte no que tange à “subvenção corrente para custeio ou operação”, nos termos abaixo:

*“Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.” – g.n.*

Desta forma, de acordo com a norma acima, as “subvenções correntes, para custeio ou operação” devem integrar a receita bruta operacional das empresas, o que por consequência implica em incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

De qualquer forma, parte-se do princípio de que tal norma não deve se sobrepor ao art. 30 da Lei nº 12.973/14, dado que este traz a possibilidade de afastar a incidência tributária sobre subvenções e/ou doações recebidas de Entes Públicos, quando respeitadas as estritas regras existentes.

Não obstante, a Receita Federal, a muito tempo atrás (1978), teve a oportunidade de explorar os “conceitos” trazidos pela legislação federal, trazendo novas interpretações que, evidentemente, pendem para uma interpretação restritiva no que tange a “isenção” das subvenções recebidas pelos contribuintes.

Para entender a interpretação trazida pela Receita Federal, destaca-se os principais trechos do Parecer Normativo CST nº 112/1978:

2.11. Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de Subvenções para Investimento é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU 16.01.1978). No item 5.1 do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a Subvenção para Investimento seria a destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as Subvenções para Custeio ou Operação e as Subvenções para Investimento, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU 16.10.1973), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que Subvenção para Investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.

2.12. Observa-se que a Subvenção para Investimento apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como Subvenção para Investimento.

2.13. Outra característica bem nítida da Subvenção para Investimento, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do DL 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

Pela leitura do parecer normativo acima, é possível extrair basicamente três requisitos criados pela Receita Federal para a configuração das subvenções para investimento: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.

Embora o parecer tenha uma idade avançada, ele nunca foi tão debatido como atualmente.

Como é possível perceber, os requisitos criados pela Receita Federal simplesmente desconsideram a regra contábil objetiva e legal de evitar que os recursos subvencionados sejam distribuídos aos sócios.

Utiliza-se do termo previsto no Decreto-Lei nº 1.598/91¹⁶ para extrair uma série de ilações desamparadas por lei para normatizar a conduta dos agentes públicos.

O arrazoado interpretativo decorrente do aludido parecer normativo tem, inclusive, suscitado novos “requisitos”, criados por autoridades administrativas julgadoras, corroborando para um grande nível de insegurança jurídica, a exemplo do caso abaixo, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

(...) não basta a mera intenção do subvencionador. (...) Há que restar demonstrada, no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização.(...)

Tal aplicação poderá estar refletida em diferentes ativos da empresa, como, por exemplo, estoques, ativo permanente, em proporções que dependerão do ramo de atividade do subvencionado, mas que deverão estar devidamente refletidos na contabilidade. (...)

O que se fala é assegurar que o montante de recursos derivados da transferência seja, em momento razoável, efetivamente aplicados, de acordo com projetos executivos de implementação e construção, controle que deve ser exercido pelo subvencionador, e, naturalmente, que tais investimentos sejam devidamente escriturados, de modo que possam refletir na contabilidade a aplicação dos recursos em ativo, e, dentro de um período de tempo determinado, em montante proporcional às transferências recebidas.¹⁷

Nos termos do julgado acima, entendeu-se no âmbito do CARF que se deve analisar o controle que o Estado tem sobre a aplicação dos recursos subvencionados, independentemente da sua intenção fomentadora.

Deixa ainda aberta a possibilidade de eventual controle da utilização dos recursos ser também contestada, na medida em que dispõe sobre as formas com que a aplicação destes pode ocorrer, a depender do ramo de atividade.

Eventualmente, ainda que haja um controle sobre a aplicação dos recursos, se esse não estiver de acordo com o entendimento de certas autoridades administrativas, não

¹⁶ “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.”

¹⁷ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101-002.348, 14/06/2016.

haverá que se falar na exclusão dos valores da apuração do Lucro Real.

Além disso, não obstante a forma com que os recursos devem ser controlados, eles ainda devem ser aplicados em montante equivalente ou proporcional aos valores subvencionados.

Deixa-se de lado, assim, a estrita regra contábil prevista no art. 30 da Lei nº 12.973/14, no sentido de assegurar que o recurso permaneça na empresa e seja utilizado apenas para amortizar prejuízos.

Portanto, cria-se um cenário de total insegurança para as empresas beneficiadas que vem adotando uma prática socioeconômica, dando efetividade a esperada função social.

5. DA MOTIVAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL PARA TRIBUTAR OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS PELOS ESTADOS MEMBROS

A Constituição Federal de 1988 estabelece que o pacto federativo, consiste na união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, inclusive como cláusula pétrea, *in verbis*:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...).

“Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado; (...)”

É elemento fundamental do Pacto Federativo a existência de governos próprios com competências exclusivas, eis que apenas com tais garantias é possível conferir autonomia das entidades federativas.

Acerca do Pacto Federativo, cumpre colher os ensinamentos de Geraldo Ataliba:

Exsurge a federação como associação de Estados (foedus, foederis) para formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal (Sampaio Dória), caracterizadora de sua igualdade jurídica (Ruy Barbosa), dado que ambos extraem suas competências da mesma norma (Kelsen).

Daí cada qual ser supremo na sua esfera, tal como disposta no Pacto Federal (Víctor Nunes).¹⁸

Como reflexo do federalismo, a Constituição Federal estabeleceu competências tributárias específicas e próprias da União, dos Estados, do Distrito Federal e do Município, bem como a possibilidade de os entes federativos concederem a seus contribuintes, no âmbito de suas competências tributárias, benefícios fiscais.

Dentro do pacto federativo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins fiscais, possuem competências próprias que de forma alguma podem se sobrepor.

Nesse sentido, são as palavras de Sacha Calmon:

No campo do Direito Tributário, tanto a União como os Estados-Membros e os seus Municípios estão adstritos às regras de constituição de suas leis complementares. Isto feito, cada qual é autônomo para instituir e reger os seus tributos.

A autonomia política jurídica e administrativa da União, dos Estados-Membros, dos Municípios e do Distrito Federal se faz presente de modo isonômico.¹⁹

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. Prefácio de Celso Antônio Bandeira de Mello. 3ª ed.: Malheiros Editores, 2004. p. 38

¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. p. 22.

No que tange aos mecanismos extrafiscais que os entes federativos possuem para o desenvolvimento de políticas econômicas e sociais, cumpre trazer à colação os ensinamentos de Diego Bonfim²⁰:

Em assim sendo, o manejo de normas tributárias extrafiscais, além do respeito a todos os limites constitucionais ao poder de tributar, deve ater-se aos limites impostos pela repartição da competência reguladora. Assim, não caberá aos Estados e Municípios, por meio de seus tributos, regular, mesmo indiretamente, matérias de índole nacional reservadas à União, não devendo esta última, nas matérias de competência concorrente, invadir a competência de regulação econômica outorgada aos demais entes da federação (questões de interesse local para os Municípios, por exemplo).

Se o Estado brasileiro é regido pelo federalismo, onde União, Estados, Distrito Federal e Municípios são entes autônomos e com competências específicas, a União não pode interferir na política fiscal dos Estados Membros, tributando a receita renunciada por eles.

Em um contexto federalista, não há motivação que justifique a pretensão de a União Federal exigir impostos sobre os benefícios fiscais concedidos pelos Estados Membros.

O mero intuito arrecadatório da União não pode usurpar as práticas políticas desenvolvimentistas dos Estados, e muito menos intervir de forma negativa nas contrapartidas sociais assumidas pelas empresas envolvidas, sob pena de frear o crescimento e acabar com condições favoráveis para o atendimento da função social da empresa, em ofensa ao pacto federativo.

A tributação dos incentivos fiscais acaba por sacrificar os valores constitucionais insertos em cada benesse concedida, além de ofender ao princípio da capacidade contributiva, da isonomia, proporcionalidade, causando graves prejuízos que ultrapassam qualquer análise matemática acerca da arrecadação.

²⁰ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: Identificação, fundamentação, limitação e **controle**. Prefácio de Paulo Ayres Barreto. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. pp. 218-219

Não se pode onerar justamente as atividades fomentadas que visam o desenvolvimento socioeconômico para fazer frente a questões de orçamento público e metas de arrecadação.

Tais contribuintes não podem ser compelidos a pagar contas da União Federal, supostamente “em prol da coletividade”.

O interesse arrecadatório não pode ser autossuficiente para ensejar a cobrança de tributos. Os impactos que a incidência tributária tem em cada atividade devem ser analisados antes de se iniciar as medidas de cobrança, sob pena de os agentes administrativos atuarem sob o arrepio da lei, a pretensa de estarem cumprindo-a.

6. CONCLUSÃO

A concessão de benefícios fiscais pelos Estados Membros é uma forma eficiente de fomentar as atividades empresariais visando o desenvolvimento socioeconômico regional.

Os benefícios inerentes ao incentivo empresarial ultrapassam a simples realização do lucro, sendo relevantes do ponto de vista social na medida em que a empresa se torna um instrumento do Estado para a prática do bem estar social.

A função social desenvolvida pelas empresas no âmbito de uma relação incentivada potencializa os ganhos de todas as partes envolvidas, como a empresa, o Estado e a comunidade.

Por outro lado, pelo fato de os benefícios fiscais resultar em “ganho/acréscimo patrimonial” para as empresas envolvidas, a União Federal vem buscando a tributação de tais montantes, desde o IRPJ e a CSLL como o PIS e a COFINS.

A busca pela tributação de tais montantes tem como base inicialmente o Parecer Normativo CST nº 112/78, que “fundamenta” e vincula as práticas das autoridades administrativas fazendárias.

Contudo, a prática arrecadatória perpetrada pela União Federal, no presente caso, fere diversos princípios constitucionais, especialmente aqueles perseguidos em cada benesse fiscal, sem prejuízo de outros como o princípio da capacidade contributiva, da isonomia

e da proporcionalidade.

Verifica-se um desbalanceamento das medidas impostas pelos agentes públicos, pois um lado (Estado) busca o fomento e a prática da função social das empresas e o outro lado (União) visa a mera arrecadação.

Há na conduta da União Federal flagrante ofensa ao pacto federativo, o que reduz a eficácia do intuito dos Estados em fomentar a sua região.

Em uma análise conceitual acerca da conduta da União Federal, não se verifica uma motivação que justifique, do ponto de vista socioeconômico, a realização dos atos de cobrança sobre tais benefícios fiscais.

O Estado Democrático de Direito necessita de uma exposição prévia da motivação dos atos praticados pelas autoridades fazendárias para evitar danos irremediáveis do ponto de vista econômico e social.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. Prefácio de Celso Antônio Bandeira de Mello. 3ª ed.: Malheiros Editores, 2004.

BERTONCINI, Mateus. **A função social da empresa na implementação dos direitos da criança e do adolescente: globalização e trabalho infantil**. Conselho Científico-Editorial anexo. Curitiba: Instituto Memória, 2014.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle**. Prefácio de Paulo Ayres Barreto. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

FISCAIS, Conselho Administrativo de Recursos. PAF nº 10920.724243/2012-51. Acórdão nº 9101-002.348. Sessão de 24/03/2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do princípio da igualdade**. 3ª Ed., 8ª Tir., Malheiros.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Atividade de Fomento e o Princípio da Isonomia**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 21, fevereiro/março/abril, 2010.

MELO, Luciana Grassano. INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÃO CONTRA A FRAUDE E EVASÃO FISCAIS. **Revista Jurídica**, [S.l.], v. 2, n. 47, p. 159-173, jul. 2017. ISSN 2316-753X. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/2031/1310>>. Acesso em: 14 fev. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.21902/revistajur.2316-753X.v2i47.2031>.

OLIVEIRA, José Roberta Pimenta. **Os Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo**. Temas de Direito Administrativo. Editora Malheiros, 2006.

POZZETTI, Valmir César; CAMPOS, Jalil Fraxe. ICMS ECOLÓGICO: UM DESAFIO À SUSTENTABILIDADE ECONÔMICO AMBIENTAL NO AMAZONAS. **Revista Jurídica**, [S.l.], v. 2, n. 47, p. 251-276, jul. 2017. ISSN 2316-753X. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/2035/1314>>. Acesso

em: 23 dez. 2017. doi:<http://dx.doi.org/10.21902/revistajur.2316-753X.v2i47.2035>.

SPARAPANI, Priscilla; ADRI, Renata Porto (Coord.). **Intervenção do Estado no domínio econômico e no domínio social**: homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

SOUZA-LIMA, José Edmilson de; MACIEL-LIMA, Sandra Mara. CONTOURS OF THE LEGAL KNOWLEDGE: THE SCIENTIFIC VALIDITY OF THE FIELD. **Revista Juridica**, [S.l.], v. 2, n. 47, p. 433-467, jul. 2017. ISSN 2316-753X.

Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/2042/1321>. Acesso

em: 28 jan. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.21902/revistajur.2316-753X.v2i47.2042>.