

Cardoso e Ricca: Benefícios do ICMS e exclusão de base de cálculo

22/04/2020

Há muito se discute, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, a natureza dos benefícios concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal — se possuem a natureza de subvenção para investimento ou para custeio —, bem como a forma de contabilização e os efeitos fiscais das referidas subvenções, especialmente para fins de tributação pelo IRPJ e CSLL.



O tema voltou à tona após a edição da Lei

Complementar 160/2017 e os recentes precedentes do STJ relativos à não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de ICMS, o que nos leva ao questionamento se tal entendimento poderia ser estendido a qualquer benefício/incentivo fiscal, ainda que não enquadrado nos conceitos de subvenção definidos pela legislação tributária.

De acordo com o Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, subvenções para custeio seriam aquelas destinadas a suprir as despesas correntes das empresas e manter suas operações. Já as subvenções para investimento são conceituadas pelo referido normativo da Receita Federal como sendo aquelas que se destinam a estimular a implantação ou a expansão de empreendimentos econômicos.

No que se refere às subvenções para custeio, a legislação tributária desde o RIR/99 (artigo 392, inciso I), bem como as normas contábeis, já determinavam que estas devessem ser computadas na determinação do lucro operacional (atual artigo 442 do RIR/2018).

Com relação às subvenções para investimento, até 2007 estas não compunham o resultado do exercício, devendo ser registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (PL). No entanto, após a edição da Lei nº 11.638/2007 (a qual adequou as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais — IFRS), o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 07), em seu item 12, determinou que as subvenções governamentais, incluindo as para investimento, deveriam ser contabilizadas como receitas ao longo do período, não



podendo ser diretamente creditadas no PL.

O artigo 443 do RIR/99 dispunha que as subvenções para investimento não seriam computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como reserva de capital e que somente poderiam ser utilizadas para absorver prejuízos ou serem incorporadas ao capital social.

O RIR/2018, em seu artigo 523, incorporou o disposto no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, prevendo que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de imposto, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas na conta Reserva de Incentivos Fiscais.

Com o advento da Lei Complementar (LC) nº 160/2017 (artigos 9º e 10º), o cenário até então existente de diferenciação entre os tipos de subvenção para fins de tributação deixou de existir, tendo sido estabelecido que incentivos fiscais ou financeiros relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal *"serão considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no artigo 9º da referida LC"*.

E, além de acabar com a distinção entre os tipos de subvenção, a LC 160 acaba por atribuir a natureza de subvenção de investimento a qualquer tipo de incentivo fiscal relativo ao ICMS.

Dito de outro modo, incentivos fiscais, independentemente da existência de projeto para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, como por exemplo, a redução da base de cálculo do ICMS concedida para determinados produtos, estão sendo equiparados a subvenções de investimentos para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Dessa forma, o principal efeito prático de tal equiparação é a exclusão dos valores relativos ao incentivo fiscal na determinação do lucro real.

No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial — ERESP nº 1.517.492, em fevereiro de 2018, de relatoria da ministra Regina Helena Costa, foi reconhecida a impossibilidade de caracterização de renda ou lucro de créditos presumidos de ICMS outorgados pelo Estado, sendo afastada, consequentemente, a incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais valores.

A divergência suscitada reside no fato de que o acórdão paradigma manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarretaria, indiretamente, acréscimo patrimonial, passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, enquanto que o acórdão proferido pela 1ª Turma do STJ considera não ser possível a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o incentivo fiscal, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

De acordo com a relatora, ao considerar tal incentivo fiscal como lucro, a União Federal acaba por esvaziar ou reduzir os efeitos do incentivo fiscal concedido pelo Estado no exercício de sua competência tributária, em clara ofensa ao Pacto Federativo (artigo 150, VI, "a", da CF/88).

Ademais, a relatora faz uma analogia do caso em questão com o tema apreciado pelo STF na sistemática da repercussão geral RE. 574.706/PR, em que se assentou a inconstitucionalidade

da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, posto que o ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, não constituindo receita da pessoa jurídica. Do mesmo, os créditos presumidos de ICMS não representam renda ou lucro da pessoa jurídica, não constituindo receita tributável.

Na tentativa de reverter tal decisão favorável aos contribuintes, a Fazenda Nacional alegou que o referido precedente, embora tenha sido proferido antes da entrada em vigor da Lei Complementar 160/2017, deveria considerar os artigos 9º e 10º da nova legislação, tendo em vista os relevantes reflexos sobre a matéria em debate.

Diante da provocação fazendária, o tema foi novamente enfrentado pelo STJ no julgamento do RESP 1.605.245, tendo a corte mantido seu posicionamento manifestado no ERESP nº 1.517.492, esclarecendo que as alterações introduzidas pela LC 160/17 não impactam a decisão sobre a não tributação dos incentivos fiscais, já que, independentemente da classificação ou natureza jurídica do incentivo fiscal, os respectivos valores não resultam em acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, receita tributável passível de compor a apuração do lucro real para fins de incidência do IRPJ e CSLL. Ademais, a pretensão da União Federal de tributar valores que foram renunciados por outro ente federativo no exercício de sua competência tributária violam frontalmente o Pacto Federativo.

Referidos precedentes, embora não tenham sido julgados de acordo com a sistemática dos recursos repetitivos, não sendo, portanto, vinculantes, já estão sendo adotados pelas instâncias inferiores, constituindo importantes referências para que as empresas que usufruam de quaisquer tipos de incentivos fiscais (reduções de base de cálculo, isenções, créditos presumidos, etc.), independentemente da classificação como subvenção de investimento (vinculação a projeto de estímulo ao desenvolvimento econômico), ingressem com ações judiciais para afastar o recolhimento do IRPJ e CSLL sobre os referidos incentivos, bem como para recuperar os valores indevidamente recolhidos nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2020-abr-22/cardoso-ricca-beneficios-icms-exclusao-base-calculo/>