

Caio Ruotolo: Tributação dos incentivos e benefícios de ICMS

04/05/2023

Todos com mais de 40 anos de idade devem se lembrar do célebre filme cujo título original era *Groundhog Day*, que foi traduzido para *O Feitiço do Tempo*, porém ficou mais conhecido como "O Dia da Marmota"!

Nele o personagem Phil Connors (Bill Murray) um repórter arrogante, é escalado para cobrir um evento que acontece anualmente numa cidade norte americana da Pensilvânia, no dia 2 de fevereiro, data em que se comemora o "Dia da Marmota", quando todos ficam aguardando o animal "fazer a previsão" do tempo.

Após cobrir o evento, o personagem retorna ao seu hotel. No dia seguinte, acorda no mesmo dia anterior e segue em um *loop* sem fim, sempre acordando no mesmo dia.

O enredo do filme tem uma carga simbólica significativa que nos permite pensar em quantas coisas fazemos "no automático", quantas decisões tomamos sem ter conta do que estamos fazendo pelo simples fato de que "sempre foi assim".

Vivemos, nós operadores do Direito Tributário, o nosso "Dia da Marmota" quando nos deparamos com temas jurídicos que, na sua essência, já foram objeto de alguma análise e decisão, mas que por algum motivo que não sabemos, segue um "loop" de debates sem fim.

O caso da tributação de IRPJ e CSLL dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS certamente poderia ser classificado como sendo um exemplo clássico do "Dia da Marmota tributário" nos tribunais.

Muito já se decidiu. Porém, até o presente momento, nada se falou da *mens legis* que levou à publicação da Lei Complementar nº 160/17, fruto da conversão do PLS 130/2014, iniciado no Senado, e que teve como pilar a busca de uma solução (certa ou errada) da chamada "guerra fiscal horizontal" entre os estados e DF, antes que viesse à tona a famigerada Súmula Vinculante nº 69, que estava pendente de análise no STF.

Reprodução





Bill Murray no filme "Feitiço do Tempo" Reprodução

Neste sentido é importante nos socorrermos do denominado "espírito da lei", aquilo que o legislador buscou com a produção da norma.

Para tanto, recordemos o relatório do senador Ricardo Ferraço [1] datado de 4/7/2017, que em seu parecer favorável ao Substitutivo SCD 5/2017, além de deixar claro que a propositura buscava encerrar as controvérsias decorrentes de benefícios fiscais indevidos, com (1) a remissão dos créditos tributários decorrentes da "guerra fiscal"; (2) a reinstituição, por prazo determinado, dos benefícios concedidos à revelia do Confaz que ainda se encontrem em vigor, também se debruçou nas alterações promovidas pela Câmara dos Deputados, quanto aos artigos 9º e 10, que discorrem sobre o tema relacionado com a concessão de benefício tributário federal para as empresas submetidas ao lucro real beneficiárias de incentivo fiscal de ICMS.

No parecer, "*mens legis*", o legislador deixa evidenciado que o texto encaminhado para a Câmara dos Deputados foi aprimorado para introduzir modificações referente a temas que "gravitam esses fundamentos", vale dizer, pacificação da guerra fiscal e dentre os aperfeiçoamentos do texto, buscando torná-lo mais sólido e passível de atingir eficácia no plano concreto, tem-se exatamente os artigos 9º e 10.

Para o relator, a intenção dos artigos 9º e 10 do projeto, conforme o SCD nº 5, de 2017, era "encerrar a discussão sobre a matéria, mediante a inserção de dispositivos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para prever que os benefícios fiscais relativos ao ICMS, tenham sido ou não concedidos no âmbito da 'guerra fiscal', serão considerados subvenção para investimento". Com isso, no entender do relator seriam afastados os ônus decorrentes da incidência do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

E, mais adiante, conclui que "*embora a questão seja tormentosa do ponto de vista jurídico e possa gerar posicionamentos contrários à proposição, é importante a manutenção das regras inseridas pela Câmara dos Deputados. A preservação dos benefícios previstos no SCD nº 5, de 2017, constitui um dos pontos fundamentais para que se encerrem os efeitos tributários negativos decorrentes de incentivos fiscais de ICMS*".

Portanto, em assim concluindo seu parecer, o legislador ao tratar de todos os benefícios fiscais do ICMS, e buscar pacificar a guerra fiscal horizontal, também cuidou de pacificar a guerra fiscal vertical, adotando uma redação no sentido de dar segurança jurídica para o contribuinte.

Corroborando a "*mens legis*" da LC nº 160/17, a 1ª Seção do STJ, nos autos do REsp nº 1.517.492-PR, entendeu que créditos presumidos de ICMS — portanto, subvenção — concedidos pelo estado não são objeto de tributação para fins de IRPJ e CSLL, pois, se isso ocorresse, seria uma violação ao artigo 150, VI, "a" da CF, que veda à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Todavia, nos deparamos com rediscussão do tema, pois, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça julgará, novamente, se os incentivos fiscais de ICMS integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL!!!

A suposta nova controvérsia é objeto dos REsp 1.945.110 e 1.987.158, no Tema 1.182 pela sistemática de recursos repetitivos do STJ.

Com efeito, ainda que tais incentivos tenham sido concedidos sob a rubrica de redução da base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, o ponto nodal da questão, vale dizer, incentivo, benefício fiscal ou financeiro fiscal concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento e, portanto, já foram objeto de decisão pelo mesmo STJ.

É um caso clássico de rediscussão de tema já superado, seja via LC 160, seja via Carf, seja, via STJ, que já analisou o tema.

A tentativa agora do fisco federal é, além de buscar diferenciar incentivo fiscal (concedido mediante regime especial e/ou contrato administrativo) de benefício fiscal geral (previsto nas legislações estaduais para qualquer contribuinte, desde que se enquadre no disposto na norma regulamentar), busca também, induzir o debate no sentido de definir se a tributação pelo IRPJ e pela CSLL ocorrerá em qualquer tipo de benefício e incentivo fiscal (com ou sem contrapartidas aos ganhos tributários obtidos) ou se a natureza destes é indiferente ante à violação ao princípio do pacto federativo, conforme entendimento firmado por essa corte no EResp 1.517.492/PR.

Além disso, o fisco federal, pretende fazer a distinção entre os benefícios e incentivos fiscais que seriam passíveis de não tributação pelo IRPJ e CSLL, tais como isenção, redução de base de cálculo, diferimento, entre outros.

Com efeito, todo incentivo ou benefício fiscal representa renúncia do Estado e, em contrapartida, "ganho" para o contribuinte. Ou seja, qualquer benefício fiscal representa acréscimo patrimonial em razão do efeito positivo no resultado da companhia, pois invariavelmente reduzem o valor da obrigação tributária principal de ICMS, recebendo todos eles o mesmo tratamento na contabilidade, vale dizer, considerado "receita" do beneficiário.

A separação de tratamentos entre as diferentes subvenções (investimento e custeio) não faz sentido até porque o investimento efetivamente gasto pela empresa já será dedutível, como regra.

Portanto, tecnicamente equivocada a tese jurídica que vem sendo construída nos tribunais de segundo grau, no sentido de que somente o crédito presumido de ICMS com seu "aspecto positivo" de receita, seria passível de não incidir IRPJ e CSLL, enquanto os demais incentivos seriam passíveis.

O que fez o legislador complementar foi determinar, nos termos da LC nº 160/17, que todo e qualquer benefício fiscal de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, diferimento, crédito presumido de ICMS, entre outros) representa renúncia fiscal do estado e, em contrapartida,

"ganho" para o contribuinte. Ou seja, qualquer benefício fiscal representa acréscimo patrimonial em razão do efeito positivo no resultado da companhia, pois invariavelmente reduzem o valor da obrigação tributária principal de ICMS, recebendo todos eles o mesmo tratamento na contabilidade, considerado "receita" do beneficiário.

Corroborar tal entendimento o item 12 do Pronunciamento nº 7 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis [2], no sentido de que uma subvenção governamental deve ser reconhecida como "receita", não importando a sua natureza (se crédito presumido, isenção, redução de base de cálculo, desconto de juros no diferimento etc.).

Daí por que nada justifica continuarmos nesse "Dia da Marmota tributário", o contribuinte não pode ficar à mercê da "vontade" do Fisco em querer distinguir onde o legislador não distinguiu, precisamos de segurança jurídica e esperamos que nossa Corte Especial de Justiça assim decida.

[1] <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5378619&ts=1630417281686>

[2] Pronunciamento (cpc.org.br)

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2023-mai-04/caio-ruotolo-tributacao-incentivos-beneficios-icms/>