

Douglas Martin: Exclusão dos benefícios fiscais

Para que seja possível alcançarmos o entendimento completo desta matéria, importante primeiramente compreendermos com a devida clareza os institutos relacionados, como o IRPJ, que é a sigla para Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e o CSLL, a Contribuição Social sobre o Líquido Líquido.



Ambos são tributos federais, ou seja, cobrados pela União,

sendo certo que o primeiro refere-se a imposto que deve ser pago pelas empresas com CNPJ ativo e pessoas físicas a elas equiparadas e sua base de cálculo considera o regime tributário do contribuinte, de maneira que lhe é atribuído uma alíquota para a realização do cálculo.

Encontra fundamento legal para a sua cobrança no artigo 153, inciso III da CRFB/88. Ademais, a sua apuração pode se dar mensalmente, trimestralmente, anualmente ou até mesmo por evento.

Já o CSLL trata-se de uma contribuição federal que visa a geração de recursos para a Seguridade Social. Quer dizer, é um imposto que tem por objetivo principal a arrecadação de capital para o financiamento público da aposentadoria, desemprego, dentre outras prioridades sociais.

Conforme prevê a Lei 7.689/88 (artigo 4º), os contribuintes são as pessoas jurídicas estabelecidas no território brasileiro e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária, sendo a sua base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (artigo 2º), e a sua alíquota estabelecida de acordo com a atividade exercida pela empresa contribuinte (artigo 3º).

Os benefícios fiscais são, de acordo o Ministério da Economia, conforme registrado no documento de Instruções de Procedimentos Contábeis, o:

"(...) conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum critério específico estabelecido, que não estão disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério. A concessão desses benefícios, considerados de forma ampla, causa impacto nas contas públicas dos entes da Federação, seja por meio de renúncia de receitas ou de aumento de despesas ou assunção de dívidas. Podem ser classificados como benefícios tributários, financeiros, creditícios ou outros benefícios fiscais."



Em suma, é um regime especial de tributação no qual é concedido uma vantagem ou desagravamento fiscal por meio de, por exemplo, isenção ou redução, que gera uma benesse em relação ao regime tributário ordinário.

A partir disso, iniciou-se uma discussão jurídica acerca da possibilidade de benefícios fiscais estaduais influenciarem na base de cálculo do IRPJ e da CSLL que, como já destacamos anteriormente, são tributos federais, tendo a controvérsia chegado aos Tribunais Superiores.

Como resultado da concessão de benefícios fiscais, os estados possuem o fim precípua de fomentar a economia regional. São as chamadas subvenções para investimento, que pretendem basicamente que o alívio fiscal concedido retorne em investimento para a unidade federativa em que operam.

Estas, no entanto, podem ser abatidas do lucro da empresa, fazendo com que o resultado desta seja menor. Com base nesse lucro final será calculado o valor devido a título de IRPJ e CSLL que, por óbvio, serão inferiores aos que seriam cabíveis caso não houvesse o benefício fiscal estadual.

Anteriormente, a Receita entendia que deveria restar comprovado que as benesses fiscais concedidas foram efetivamente revertidas ao estímulo econômico da região, para que então a empresa pudesse classificar o benefício fiscal concedido pelo Estado-membro como subvenção de investimento e, assim, estes valores não entrarem na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Caso o direcionamento dos recursos na forma mencionada não fosse comprovada à Receita, estes seriam acrescidos ao lucro real, sob o qual incidem os tributos federais supracitados.

Atualmente, tanto a Receita Federal, desde 2019, quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida em 2022, tem posicionamento no sentido de que os benefícios fiscais de ICMS serão considerados instantaneamente como subvenção de investimento e, portanto, não se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica ou equiparada, de forma que não constitui lucro.

Em realidade, o artigo 30, §4º da Lei nº 12.973/14, incluído pela EC 160/2017, prevê que os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são obrigatoriamente tidos como subvenções para investimento e o caput do mesmo dispositivo determina expressamente que as subvenções de investimento não são computadas no lucro real, desde que registrada em reserva de lucros, *ipsis litteris*:

"Artigo 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 artigo 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência).

§4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do artigo 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)."

Uma vez que esses montantes não integram o lucro real da pessoa jurídica ou equiparada, não podem ser consideradas para fins de cálculo do crédito tributário devido a título de IRPJ e CSLL. Analisemos a ementa do REsp 1.968.755, *ipsis litteris*:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. TRIBUTÁRIO EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (A TÍTULO DE ISENÇÃO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS) DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. LUCRO REAL. INAPLICABILIDADE DOS ERESP. N. 1.517.492/PR QUE SE REFEREM ESPECIFICAMENTE AO BENEFÍCIO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ACÓRDÃO EM LINHA COM A RATIO DECIDENDI DE PRESERVAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL ATRAVÉS DA CLASSIFICAÇÃO DA ISENÇÃO DE ICMS COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 10, DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E DO ARTIGO 30, DA LEI N. 12.973/2014.

1. Efetivamente, quando a Lei Complementar nº 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo artigo 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua, já que se sabe que: '[...] na 'subvenção para investimento' há controle por parte do Poder Público da aplicação do incentivo recebido pela empresa nos programas informados e autorizados. Nas demais subvenções, não' (REsp. nº 1.605.245/RS, Segunda Turma, relator ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 25.06.2019).

2. Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei.

3. Em havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser acolhidos os embargos declaratórios.

4. Embargos de declaração do CONTRIBUINTE e da FAZENDA NACIONAL acolhidos, nos termos da fundamentação.

(STJ. 2ª Turma. EDcl no REsp 1968755/PR, relator ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 04/10/2022)."

O antigo posicionamento da Receita vigorou até abril de 2019. Portanto, houve um lapso temporal no qual o órgão adotou posição diferente da que está disposta expressamente no artigo 30 da norma supratranscrita.

Sendo assim, o recente decisório do STJ, que confirma a impossibilidade de inclusão das benesses tributárias estaduais concedidas no lucro real, o qual é utilizado para cálculo do IRPJ e CSLL devido, gera a prerrogativa aos contribuintes de buscar o Poder Judiciário para que, registrando os benefícios fiscais referentes ao ICMS em reserva de lucro, estes sejam por conseguinte excluídos da base de cálculo dos tributos federais em comento.

Caso fosse adotado outra posição, decerto haveria violação ao pacto federativo, dado que a União estaria tributando valores correspondentes aos benefícios fiscais concedidos pelos estados, de forma a descaracteriza-lo. Ou seja, o Estado-membro ou o Distrito Federal estaria, de um lado, concedendo um benefício fiscal que estaria sendo parcialmente mitigado ou até mesmo anulado pela tributação realizada pela União.

Nessa orientação, o juiz Márcio Calvacante, em comentário ao julgamento do REsp 1.222.547/RS, afirmou que [\[1\]](#):

"A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia à parcela da arrecadação, a concessão de incentivos fiscais tem por objetivo estimular a promoção de interesses estratégicos para aquela unidade federativa atendendo a prioridades e necessidades locais coletivas.

A tributação, pela União, dos valores correspondentes aos incentivos fiscais estimula uma competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados."

Nesse sentido, uma vez que a base de cálculo referente ao período anterior ao mês de abril de 2019 foi superior à que deveria ter sido observada, o contribuinte, provavelmente, recolheu tributo a maior. Com o suporte de seus advogados, este poderá verificar se efetivamente pagou a maior o IRPJ e o CSLL nos períodos anteriores à abril de 2019 e, então, buscar a restituição destas quantias, respeitando, por óbvio, os prazos prescricionais aplicáveis.

Referências Bibliográficas

BRASIL. Lei nº 12.973/2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm>. Acesso em: 02 nov. 2022.



BRASIL. Lei nº 7.689/88. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm#:~:text=LEI%20No%207.689%2C%20DE%2015%20DE%20DEZEMBRO%20,Art.,par%20a%20o%20imposto%20de%20renda>. Acesso em: 02 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ. 2ª Turma. Embargos de Declaração no Recurso Especial 1968755/PR, relator ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 04/10/2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=5&documento_sequencial=1667377>. Acesso em: 02 nov. 2022.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *O incentivo fiscal outorgado por Estado-membro por meio de desoneração relativa ao ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL*. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://buscador dizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/2e0d41e02c5be4668ec1b0730b3346a8>>. Acesso em 02 nov. 2022.

Ministério da Economia, Secretaria Especial de Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. *Instruções de procedimentos contábeis*, de Novembro/2020. Disponível em: <https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos///apex//producao//sistemas//thot//arquivos//publicacoes/34866_1203559/anexos/10000_1079888///IPC16%20-%20Benef%C3%ADcios%20Fiscais.pdf?v=3354#page=8&zoom=100,109,252>. Acesso em 02 nov. 2022.

<https://raulbergesch.com.br/>

<https://ber.adv.br/>

[1] CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *O incentivo fiscal outorgado por Estado-membro por meio de desoneração relativa ao ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL*. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://buscador dizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/2e0d41e02c5be4668ec1b0730b3346a8>>. Acesso em: 02/11/2022.