

BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL E DO PIS/COFINS

*Gabriela Mendes Branco Motta**

*Tatianne Assunção Miranda de Andrade***



1. Introdução

Analisar a exclusão de benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS traz à tona diversas discussões, principalmente, acerca dos benefícios financeiros que podem ser aproveitados por empresas, notadamente por meio de um planejamento corporativo voltado à eficiência tributária.

Em primeiro lugar, vale salientar a importância da análise da instituição e quantificação dos tributos à luz da Constituição Federal, uma vez que dela partem as inúmeras discussões tratadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Exemplo disso é a chamada “tese do século”, em que se questiona a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e da COFINS e que, após anos de discussão travada no judiciário, teve desfecho favorável ao contribuinte.

A partir daí, o entendimento da maioria do STF pela exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS favorece, nos tribunais, novas teses com base nas mesmas premissas, isto é, tributos pagos pelas empresas que não compõem o faturamento. E, justamente por isso, não deveriam compor a base de cálculo de outro imposto ou contribuição.

Como reflexo disso, os tribunais de todo país têm concedido o direito dos contribuintes de excluir os benefícios fiscais de ICMS que integram as bases de cálculo do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS, inclusive, no âmbito dos tribunais superiores.

O fundamento reside no fato de se tratar de mera renúncia fiscal promovida pelo próprio Estado para desenvolver os setores da economia, razão pela qual os benefícios fiscais de ICMS não devem integrar a base de cálculo do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS.

2. Contexto Jurídico

O principal argumento judicial contra a tributação dos benefícios fiscais concedidos pelos estados, está assentado no Princípio Federativo, que considera ilegal a incidência dos tributos federais sobre valores que se destinariam à arrecadação dos estados e, portanto, não considerados receitas dos contribuintes.

O IRPJ e a CSLL, previstos nos artigos 153, IV, e 195, I, “c”, ambos da Constituição Federal, têm como hipótese de incidência a obtenção de “renda e proventos de qualquer natureza” e a apuração de lucro.

De outro lado, o PIS e a COFINS estão previstos na Lei 07/1970 (editada pela Lei 10637/2002) e na Lei Complementar n. 70/1991 (editada pela Lei 10833/2003), respectivamente, e têm como hipótese de incidência o faturamento, o recebimento de receitas pela empresa, sejam elas decorrentes apenas de vendas e serviços, sejam decorrentes de outras fontes.

Todavia, os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados-membros não se inserem no conceito legal de “receita tributável” e nem se inserem no conceito de “faturamento da empresa”. Em verdade, representam mera renúncia fiscal dos entes federados concessionários, ou seja, receitas dos Estados, das quais se está abrindo mão por motivos socioeconômicos, o que os exclui do campo de incidência do IRPJ/CSLL e PIS/COFINS.

O crédito presumido de ICMS, de igual forma, é outorgado para que o contribuinte suporte uma carga tributária reduzida nas operações especificadas – o que revela verdadeira renúncia de receita dos Estados em benefício do contribuinte.

Importante destacar, ainda, recente alteração legislativa que possibilita não tributar os referidos benefícios fiscais estaduais pelo IRPJ e CSLL e da PIS e do COFINS, mesmo sem a tutela jurisdicional. Esta situação passou a ser possível com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017 que, alterando o art. 30 da Lei 12.973/2014, considerou todos os benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimentos.

O caput do art. 30, da Lei 12.973/2014, ao prever a não tributação, cita também uma relevantíssima condicionante quanto ao valor que for excluído da tributação do IRPJ e da CSLL, qual seja: “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”.

É absolutamente irrelevante, no entanto, a classificação dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento, ou não, bem como é irrelevante discutir os arts. 195-A da Lei nº 6.404/1976, art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e a Lei Complementar 160/2017.

Diante desse cenário e devido às jurisprudências favoráveis, que serão detalhadas no tópico seguinte, tem-se que benefícios fiscais de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo desnecessária a verificação de quaisquer outros requisitos.

3. Jurisprudência no Âmbito dos Tribunais Superiores

Inicialmente, é importante fazer a seguinte divisão, para fins de análise da jurisprudência firmada: de um lado, especificamente quanto ao crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ/CSLL; de outro lado, a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS; e, por fim, quanto aos demais benefícios fiscais de ICMS (diferimento, redução de base de cálculo, dentre outros).

Isso porque, quanto ao primeiro ponto, ao julgar o Tema 957, o Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento de que o debate sobre a exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL tem natureza infraconstitucional. Logo, a competência para julgar o tema é do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda no que se refere à exclusão do crédito presumido de ICMS, contudo, das bases de cálculo do PIS e da COFINS, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral (Tema 843).

Em outras palavras, o direito de não incluir o crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL compete ao Superior Tri-

bunal de Justiça, enquanto a exclusão das bases de cálculo do PIS e da COFINS compete ao Superior Tribunal Federal.

Nesse sentido, vale destacar importante decisão do STJ, a favor dos contribuintes, extraída do REsp 1.605.245/RS, da CIA HERING. Esse julgamento é de extrema relevância, pois reitera posição de que não incidem o IRPJ e a CSLL nos valores de crédito presumido de ICMS.

O Acórdão restou assim ementado:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO “SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO” OU “SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO” FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA. 1. Afasto o conhecimento do recurso especial quanto à violação ao art. 535, do CPC/1973, visto que fundada a insurgência sobre alegações genéricas, incapazes de individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorrida no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incide na espécie, por analogia, o enunciado n. 284, da Súmula do STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”. 2. Consoante a lição contida no Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978 (D.O.U. de 11 de janeiro de 1979), para efeito do enquadramento de determinado incentivo ou benefício fiscal na condição de “subvenção para custeio”, de “subvenção para investimento” ou de “recuperações ou devoluções de custos” (receita bruta operacional, na forma dos incisos III e IV do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964) é preciso analisar a sua lei de criação, inexistindo qualquer faculdade

do contribuinte a respeito. 3. Se a subvenção é fornecida como auxílio econômico genérico para a empresa em suas despesas como um todo ou em suas despesas genericamente atreladas a seus objetivos sociais, se está diante de “subvenção para custeio” ou “subvenção para operação”, respectivamente. Por outro lado, se a subvenção é entregue à empresa de forma atrelada a uma aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos a serem realizados por aquela empresa e tendo a sua conformidade aos planos de investimento avaliada e fiscalizada pelo Poder Público, se está diante de uma “subvenção para investimento”. Em suma: 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. 4. Segundo o mesmo Parecer Normativo CST n. 112, de 29 de dezembro de 1978, as “recuperações ou devoluções de custos” (inciso III, do artigo 44, da Lei nº 4.506/1964), quando concedidas por lei, são auxílios econômicos que têm por causa um custo anteriormente suportado pela empresa e explicitamente identificado na própria lei de criação que se objetiva anular ou reduzir, havendo aí um encontro contábil de receita (como recuperação de custo) e despesa correspondente (como custo suportado) a fim de se aproximar da neutralidade econômica, ressarcindo a empresa daquilo que ela sofreu. 5. Todas as subvenções (de custeio ou investimento) e recuperações de custos integram a Receita Bruta Operacional, na forma do art. 44, III e IV, da Lei n. 4.506/64, sendo que as subvenções para investimento podem ser dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo Lucro Real, desde que cumpram com os requisitos previstos no art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77 (atual art. 30, da Lei n. 12.973/2014). 6. Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, “a”, da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como “subvenção para custeio”, “subvenção para investimento” ou “recomposição de custos” para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes

as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como “subvenção para investimento” com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. 7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos. (...) 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1605245/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2019, DJe 28/06/2019)

Além disso, ao julgar os Embargos de Divergência no REsp 1.517.492/PR, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que congrega a 1ª e a 2ª Turma, responsáveis por julgar matérias de Direito Público, já pacificou o entendimento de que tais créditos não podem integrar a base de cálculo do IRPJ/CSLL.

Na mesma linha, no julgamento do RE 835.818 (Tema 843), o Supremo Tribunal Federal formou maioria no sentido de excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Prevaleceu, portanto, o entendimento pela inconstitucionalidade da inclusão, apesar de ter sido interrompido o julgamento do tema de repercussão geral, com pedido de vista do ministro Dias Toffoli.

Por fim, ainda que os temas julgados pelos tribunais superiores digam respeito exclusivamente ao crédito presumido de ICMS, acrescenta-se que há decisões favoráveis para aplicação do mesmo entendimento aos demais benefícios fiscais de ICMS (diferimento, redução de base de cálculo etc.).

O E. STJ, mesmo após o advento da Lei Complementar 160/2017, reiterou o entendimento pela exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não fazendo, a este respeito, qualquer tipo de limitação.

Em outras palavras, o precedente do STJ (Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.517.492-PR) não aborda a qualificação do benefício fiscal como “subvenção para investimento”, tampouco abarca quaisquer requisitos estabelecidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/14.

Dessa forma, verifica-se que a jurisprudência firmada acerca da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ/CSLL e PIS/COFINS é amplamente favorável ao contribuinte.

4. Conclusões

A discussão acerca da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ/CSLL e PIS/COFINS é antiga e já foi analisada pelas Cortes Superior e Suprema, especificamente, quanto aos créditos presumidos de ICMS.

Nesta linha, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento no sentido de que não é possível a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IPRJ e da CSLL; no mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal competente para julgar o tema quanto ao PIS e à COFINS, formou maioria no julgamento do Tema 848 pela exclusão dos créditos presumidos de ICMS.

Além de revelar interferência da União na política fiscal adotada pelos Estados, em verdadeira ofensa ao princípio federativo, a tese ganhou força com a edição da Lei Complementar 160 de 2017. Isso porque, referida normativa estabeleceu que os benefícios fiscais de ICMS são considerados subvenção para investimento.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça manteve o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente da verificação de quaisquer outros requisitos, conclusão que pode ser estendida a outros benefícios fiscais no campo estadual.

Neste ponto, cumpre notar que a jurisprudência não é pacífica quanto à possibilidade de aplicar, irrestritamente, a conclusão das Cortes superiores quanto ao crédito presumido aos demais benefícios fiscais de ICMS.

O que se sabe, portanto, é que deve ser garantida a exclusão da base de cálculo do lucro tributável para fins de apuração de IRPJ e de CSLL. Bem como, do PIS e da COFINS, dos créditos presumidos de ICMS, sem a exigência dos requisitos dispostos no art. 30 da Lei 12.973/14 e alterações da Lei Complementar nº 160/2017.

**Graduanda em direito pela UEPG*

***Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Curitiba; Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional – ABDCnst.*

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. REsp 1605245/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2019, DJe 28/06/2019

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Migalhas, 2019. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/quentes/305894/credito-presumido-de-icms-nao-integra-a-base-de-calculo-do-irpj-e-da-csll>. Acesso em