

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Os benefícios e incentivos fiscais de ICMS e a tributação pelo IRPJ e CSLL

Bruna Herdina Comitti

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional em Direito Tributário
da FGV Direito SP.
Orientador: Prof. Dr. Edison Carlos Fernandes.
Versão de 09.2022.

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A incidência do IRPJ e da CSLL sobre os benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estado e pelo Distrito Federal há tempo é objeto de controvérsia e de insegurança jurídica.

Em um passado mais recente, com o objetivo de colocar fim à chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados da Federação, em vista à concessão de inúmeros incentivos fiscais sem a aprovação do CONFAZ (em desrespeito aos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 24/75¹, e artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal Brasileira²), foi publicada a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017.

¹ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

(...)

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

² Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (g.n)

A referida Lei Complementar previu mecanismos para a remissão de créditos tributários decorrentes de incentivos fiscais instituídos em desacordo com a Lei Complementar nº 24/1975, bem como a possibilidade de reinstituição e convalidação destes benefícios, mediante o cumprimento dos requisitos previstos na legislação, os quais, na sequência, foram regulamentados pelo Convênio ICMS nº 190/2017 editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Além disso, visando encerrar a divergência de entendimento existente entre os contribuintes e o fisco federal com relação à caracterização das subvenções como para custeio ou investimento e a tributação decorrente, fora incluído o § 4º no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014³, o qual dispôs que os incentivos e os benefícios financeiros fiscais concedidos no âmbito do ICMS, devem ser considerados como subvenções de investimento para fins de determinação do lucro real.

Contudo, em que pese a intenção do legislador em unificar o entendimento com relação ao que se considera subvenção para investimento sob o ponto de vista da legislação federal para fins de tributação, verifica-se que as autoridades fiscais seguem adotando interpretação diversa do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, resultando na exigência de outros requisitos, tais como a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, contraditoriamente, excluindo os incentivos e benefícios que segue caracterizando como subvenções para custeio.

Já a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tem reconhecido a não incidência de IRPJ e de CSLL sobre benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados, por entender que a Lei Complementar nº 160/2017, ao acrescentar o parágrafo 4º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, teve o objetivo de esclarecer que tais benefícios são subvenções para investimento, não havendo mais espaço para o debate sobre a caracterização de cada um como subvenção para investimento ou custeio⁴.

³Art. 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:

(...)

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

⁴CSRF, Acórdão nº 9101-005.508, Julgado em 13/07/2021.

Por sua vez, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), antes da alteração legislativa perpetrada pela Lei Complementar nº 160/2017, o tema havia sido apreciado pela 1ª Seção no julgamento do EREsp nº 1.517.492, quando o colegiado entendeu que o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados não estariam sujeitos à tributação pelo IRPJ e CSLL por não constituir renda ou lucro da pessoa jurídica, sendo que, “*caso fossem considerados parte integrante da base de incidência dos referidos tributos federais, haveria a possibilidade de esvaziamento ou redução do incentivo fiscal estadual e, além disso, seria desvirtuado o modelo federativo, que prevê a repartição das competências tributárias*”⁵.

Precedentes da 1ª e da 2ª Turma mantiveram o entendimento acima relatado, no sentido de que benefícios de ICMS (inclusive diferimento e isenção) não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente da caracterização como subvenção e da verificação de quaisquer outros requisitos, tal como de contabilização⁶.

No entanto, mais recentemente, abriu-se divergência em razão do entendimento adotado pela 2ª Turma no julgamento do RESP 1.968.755/PR, o qual definiu que: “*em suma, ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp. n. 1.517.492/PR, já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e no art. 30, da Lei n. 12.973/2014*”⁷.

Como visto, os critérios para a qualificação de benefícios e incentivos fiscais como não tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL são fonte de incerteza e de insegurança jurídica tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, na medida em que não existem parâmetros bem definidos para o contribuinte determinar sua conduta, especialmente, no que tange aos efeitos tributários dos diferentes tipos de incentivos. Neste contexto, tamanha a controvérsia e a relevância na prática tributária atual, o tema tem grande potencial de impacto e merece um estudo mais aprofundado.

É nítido que a identificação das consequências tributárias das diferentes formas de incentivos e benefícios concedidos no âmbito do ICMS, exige não somente a interpretação do disposto no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, mas também a compreensão das respectivas naturezas jurídicas das subvenções, o que enseja o estudo dos conceitos

⁵STJ, EREsp 1.1517.492/PR, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator Ministro OG FERNANDES, julgado em 08/11/2017.

⁶ STJ, REsp 1.605.245/RS, SEGUNDA TURMA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 25/06/2019; STJ, REsp 1.222.547/RS, PRIMEIRA TURMA, Relator Ministra REGINA HELENA COSTA, julgado em 08/03/2022.

⁷STJ, REsp 1.968.755/PR, SEGUNDA TURMA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 08/04/2022.

não só tributários, mas também oriundos das disciplinas financeira e contábil e da repercussão destes conceitos para fins de interpretação das normas de competência para tributação pelo IRPJ e CSLL.

Assim, a pesquisa buscará investigar, através de um modelo exploratório, os principais benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal para interpretar a legislação sobre o tema, explorando a doutrina e as decisões administrativas e judiciais.

Como resultado, almeja-se a construção de uma visão crítica a respeito dos critérios a serem observados pelos contribuintes para a tributação ou não tributação pelo IRPJ e CSLL de certos tipos de incentivos e benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS, com vistas a possibilitar a compreensão dos riscos envolvidos e a orientar a melhor conduta.

2. Relevância prática, caráter inovador, potencial de impacto e familiaridade com o objeto da pesquisa

As consequências tributárias das diferentes formas de benefícios e incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS é um tema atual e amplamente discutido na área tributária, especialmente por gerar controvérsia na jurisprudência administrativa e judicial, sem ter se pacificado até o momento por um precedente vinculante dos Tribunais Superiores.

Os critérios para a qualificação de benefícios e incentivos fiscais como não tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL são fonte de incerteza e insegurança jurídica, tendo em vista que não existem parâmetros bem definidos para o contribuinte determinar sua conduta.

Assim, a pesquisa tem o potencial de fornecer parâmetros que permitam ao contribuinte avaliar a possibilidade e os riscos de diferentes tipos de incentivos fiscais não serem computados na determinação do lucro real, assim como, conseqüentemente, auxiliar na identificação da melhor conduta para cada situação.

Minha familiaridade com o objeto da pesquisa decorre da experiência na atuação no contencioso administrativo e judicial, nos quais tive a oportunidade de defender a exclusão dos incentivos fiscais de ICMS da base de apuração do lucro real, uma vez não considerados como subvenções para investimento.

No consultivo, realizei a análise de benefícios fiscais de ICMS obtidos por empresas industriais, a fim de verificar eventuais riscos envolvidos na forma de contabilização, para fins de exclusão da receita tributável.

A partir dessa atuação, obtive experiência acerca da interpretação do fisco sobre o tema, no estudo de jurisprudência administrativa e judicial, assim como, sobre a legislação tributária aplicável à matéria e da aplicação das normas tributárias e contábeis.

3. Quesitos, fontes de consulta e formas de acesso

3.1 Contextualização Fática

- Qual o conceito e a disciplina das subvenções governamentais?

F1: Lei nº 4.320/1964; Lei nº 12.973/2014

F2: Doutrina

F3: Regras contábeis (CPC 07)

- Quais são as principais questões jurídicas e problemas enfrentados pelos contribuintes para afastar a tributação pelo IRPJ e CSLL sobre incentivos fiscais de ICMS?

F1: Parecer Normativo 112/1978

F2: PLS 130/2014

F3: Solução de Consulta COSIT nº 11/2020, 15/2020 e 145/20

F4: Jurisprudência do CARF

3.2 Referencial Teórico-Normativo

- O que são e qual é a finalidade dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados?

F1: Doutrina (livros e artigos científicos)

- Qual a natureza jurídica dos incentivos e benefícios fiscais?

F1: Doutrina (livros e artigos científicos)

F2: Jurisprudência

- Quais são os benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados que geram maiores controvérsias?

F1: Convênio nº 190/2017

F2: Jurisprudência (RFB, CARF e Judicial)

- Quais são as regras para a concessão de incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS?

F1: Constituição Federal

F2: Lei Complementar nº 24/1975

- Qual é o conteúdo básico da legislação aplicável quanto à incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais incentivos?

F1: Legislação (Lei Complementar nº 160/2017; Lei nº 4.506/1964 e Lei nº 12.973/2014)

3.3 Abordagem Analítica

- Quais os argumentos e justificativas jurídicas em favor ou contra a tributação dos benefícios e incentivos fiscais de ICMS pela IRPJ e pela CSLL?

F1: Doutrina (livros e artigos científicos);

F2: Jurisprudência.

- Como a jurisprudência administrativa têm analisado o assunto? E a judicial?

F1: Jurisprudência do CARF;

F2: Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (EREsp 1.1517.492/PR, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator Ministro OG FERNANDES, julgado em 08/11/2017; STJ, REsp 1.222.547/RS, PRIMEIRA TURMA, Relator Ministra REGINA HELENA COSTA, julgado em 08/03/2022; STJ, REsp 1.605.245/RS, SEGUNDA TURMA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 25/06/2019; STJ, REsp 1.968.755/PR, SEGUNDA TURMA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 08/04/2022).

3.4 Recomendações Finais

- Como identificar se o incentivo de ICMS pode ser considerado como subvenção?

- Quais são os critérios jurídicos necessários para que os benefícios e incentivos fiscais de ICMS não sejam tributados pelo IRPJ e pela CSLL?

- Que cautelas devem ser observadas?

4. Bibliografia preliminar

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEVILACQUA, Lucas. CECCONELLO, Vanessa Marini. *Incentivos Fiscais de ICMS e Subvenções para Investimentos: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar nº 160/2017*. Revista Direito Tributário Atual v. 41. São Paulo: IBDT, 2019.

BRITO, Edvaldo. *ICMS, crédito fiscal: direito subjetivo público do consumidor e os efeitos dos incentivos fiscais*. Direito tributário em questão: revista da FESDT, Porto Alegre, RS: Fundação Escola Superior de direito tributário, n.5, jan.2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*. 9. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento tributário da subvenção governamental. In: SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Sergio André; MURICI, Gustavo Lanna (Org.). *Interseções entre o direito financeiro e o direito tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.

FERNANDES, Edison Carlos. *Subvenção governamental e seu tratamento tributário. Comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1)*. Revista Direito Contábil Fiscal, v. 4. n. 7, São Paulo: 2022.

LUNA, André. *Benefício Fiscal: Teoria normativa geral e a prática das concessões do ICMS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MATOS, Luciana Montenegro. *Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da ordem econômica*. 2014. 131f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014.

Disponível em: <<http://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/19959>>. Acesso em: 22 jun. 2022.

MILAGRES, Denia Maria. *Incentivos fiscais*. Revista de Ciência Política, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, jul. 1986. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>>. Acesso em: 22 jun. 2022.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. *Subvenções para investimento e a nova realidade contábil*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 22 jun. 2022.

OZAI, Ivan Ozawa. *Benefícios Fiscais do ICMS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

5. Cronograma de execução

Atividade	2022			2023												Horas
	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Revisão bibliográfica	■	■	■													90h
Coleta de decisões		■	■													30h
Revisão do Sumário			■													10h
Redação		■	■	■	■	■										100h
Conclusões					■	■										30h
Revisão							■	■								30h
Depósito								■								=

6. Sumário Preliminar

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização fática

1.2 Identificação dos aspectos controvertidos

2. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

2.1 Sob a ótica do Direito Financeiro

2.2 Sob a ótica da Contabilidade

2.3 Sob a ótica do Direito Tributário

3. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

3.1 Definição

3.2 Espécies

3.2.1 Isenção e alíquota zero

3.2.2 Redução de alíquota e da base de cálculo

3.2.3 Crédito presumido

3.2.4 Diferimento

3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 Pelo Direito Financeiro

3.3 Pela Contabilidade

3.3 Pelo Direito Tributário

4. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

4.1 No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

4.2 No Judiciário

5. RECOMENDAÇÕES FINAIS