



## Vasconcelos de Castro: Incentivo de ICMS e a não incidência de IRPJ

Em recente julgamento da 2ª Turma do STJ (REsp 1.968.755/PR), sob relatoria do ministro Mauro Campbell, restou decidido que *"ao crédito presumido de ICMS se aplica o disposto nos EREsp nº 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS se aplica o disposto no artigo 10, da Lei nº 12.973/2014"*.



De se rememorar que, por ocasião do julgamento do citado

EREsp. nº 1.517.492/PR, decidiu a Primeira Seção daquela Corte Superior — a partir de divergência instaurada pela ministra Regina Helena Costa — que *"os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam (...) o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais, quer ainda, à vista de fundamento não menos importante, por malferir o princípio federativo"*.

Para a 2ª Turma do STJ, no entanto, tais premissas não se aplicam a benefícios fiscais em matéria de ICMS que não tenham natureza de crédito presumido, pois, a teor do acórdão recorrido (TRF-4), cujo conteúdo foi adotado a título de fundamentação, *"créditos [presumidos] são grandezas positivas que em tese configurariam receita"*, sendo os incentivos fiscais de isenção e redução de base de cálculo *"grandezas negativas — decorrentes do exercício, pelo ente tributante, do poder de não tributar (a outra face do poder de tributar) — que, como tais, não poderiam logicamente ser tomadas como receita"*.

Tais referências a "grandezas positivas" (crédito presumido) e "grandezas negativas" (isenção e redução de base de cálculo), somadas a outras passagens [\[1\]](#) do acórdão prolatado pela Segunda Turma do STJ (REsp 1.968.755/PR), levam a crer que a *ratio decidendi* adotou aspectos exclusivamente contábeis para oferecer solução à controvérsia jurídico-tributária.



Nesse sentido, "grandezas positivas" seriam eventos mensuráveis contabilmente, de modo que o registro do *quantum* recebido a título de benefício fiscal ofereceria suporte para a pretendida exclusão do campo de incidência de IRPJ/CSLL. Já "grandezas negativas", no entanto, seriam eventos imperceptíveis contabilmente, fato que inviabilizaria a pretendida repercussão na esfera tributária. Ou seja, na premissa adotada, não se excluiria do campo de incidência de IRPJ/CSLL algo que nunca teria sido oferecido à tal tributação.

O entendimento adotado revela algumas impropriedades.

Primeiro, ao supor que "grandezas negativas" em matéria de isenção e redução de base de cálculo de ICMS (subvenções) não encontram tratamento contábil adequado, desconsiderou-se o Pronunciamento Técnico que versa especificamente sobre Subvenção e Assistência Governamentais (CPC 07 (R1)), o qual prevê, em seu item 38E [\[2\]](#), a necessidade de se reconhecer o valor total do imposto então devido, "*em contrapartida à receita de subvenção equivalente*". Essa ausência de neutralidade impõe concluir que, ao cabo, haverá repercussão na esfera tributária.

Ou seja, independentemente da espécie de benefício fiscal de ICMS conferido ao contribuinte (crédito presumido, isenção, redução de base de cálculo etc.), tem-se o mesmo resultado contábil: aumento de receita, que, derradeiramente, impacta positivamente o lucro contábil.

De todo modo, ainda que possa se encontrar na ciência contábil resposta harmônica e adequada ao contexto dessa controvérsia tributária, a maior crítica que se tem em relação ao quanto decidido pela turma do STJ — ponto cerne deste trabalho — é que, ainda que não houvesse efeito contábil para as chamadas "grandezas negativas", ou seja, ainda que realmente não se pudesse retratar dentro da ciência contábil os efeitos jurídicos de uma isenção ou redução de base de cálculo de ICMS, tal fator não poderia ser tomado *isoladamente* como fundamento para solução de uma controvérsia tributária.

Reconhece-se que, por questões normativas, a escrituração contábil no Brasil tende a assumir papel de extrema relevância na esfera tributária, em que pese, ontologicamente, ter a função de prover aos sócios, clientes, acionista, credores (etc.) informações que retratem a condição patrimonial da sociedade, viabilizando a tomada de decisões nas suas respectivas esferas de direito.

No entanto, a despeito desse status atribuído à escrituração contábil, não se pode concebê-la como vetor exclusivo da aplicação do Direito Tributário, a revelar-se como única fonte de suporte à subsunção das normas jurídicas correspondentes, sob pena de se pressupor um dependência que inexistente.

Evidentemente, a abordagem dessa problemática demanda incursão muito mais profunda do que se pode oferecer neste momento, mas é possível registrar, ao menos a título elucidativo, que a própria legislação pertinente à escrituração contábil traz disposições que chancelam a autonomia tributária, sempre que identificada incompatibilidade entre tais figuras jurídica e contábil (Lei nº 6.404/1976):



*"Artigo 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (...)*

*§2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))".*

Essa autonomia do direito no trato das informações a serem oferecidas à apuração fiscal foi abordada muito recentemente em julgamento virtual do Supremo Tribunal Federal, em sede de *obiter dictum* no voto [3] proferido pelo Min. Edson Fachin, oportunidade em que se fez constar a jurisprudência da Corte sobre o tema. Confira-se:

*"É bem sabido que na interdisciplinaridade do direito não são as ciências contábeis e/ou econômicas que definem os institutos jurídicos, quanto ao menos o regime jurídico constitucional a ser aplicado. A própria jurisprudência desse Eg. STF reconhece a autonomia do direito, que não se curva ao conceito contábil para aplicar o direito ainda que tomada como ponto de partida '...de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário' (RE nº 606.107, relator ministra Rosa Weber, julgd em 22/05 /2013).*

*Há muito já advertia ministra Rosa Weber, quando do julgamento do Tema 283 de Repercussão Geral, que discutia justamente o âmbito da imunidade PIS/Cofins (artigo 149, §2º) para abranger a transferência dos créditos ICMS exportação (artigo 155, §2º, X, a): 'Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário'.*

*A partir dessa premissa de compreensão da autonomia do ordenamento jurídico não há correspondência necessária das subvenções econômicas com os benefícios e incentivos fiscais, vez que há subvenções que não correspondem a incentivos fiscais, bem como, incentivos fiscais que não correspondem à subvenções econômicas".*

Eis aí, portanto, os fundamentos que levam à crítica ao entendimento adotado pela Segunda Turma do STJ (REsp 1.968.755/PR), ao oferecer solução à controvérsia tributária pautando-se, exclusivamente, em aspectos contábeis.

De fato, havendo elementos perceptíveis no campo do direito, ou seja, que possam ser objeto de subsunção de normas jurídicas, estes, por si só, passam a ser suficientes para fundamentar o pronunciamento jurisdicional em matéria tributária, ainda que, por óbvio, não se encontre respaldo harmônico ou corresponde na ciência contábil.

E foi justamente essa a circunstância que se deu o julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, em cujo voto vencedor foram adotados fundamentos *exclusivamente de direito*, ao afastar a tributação de IRPJ/CSLL sobre incentivo fiscal de ICMS:



---

*"Com efeito, tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, (...).*

*Outrossim, remarque-se que a competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, é a Constituição da República. Tal sistemática torna-se especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal. (...)*

*A concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.*

*No caso concreto, verifica-se, de fato, interferência na política fiscal adotada pelo Estado-membro mediante o exercício de competência federal".*

Note-se, portanto, que a *ratio decidendi* que prevaleceu no julgamento do *leading case* pauta-se tão somente em aspectos jurídicos para solucionar a controvérsia, sendo que nenhuma passagem leva a entender que se está a tratar especificamente de “crédito presumido” ou de seus correlatos efeitos contábeis. O que se decidiu foi, substancialmente, que a renúncia fiscal, *lato sensu*, não pode ser objeto de tributação indireta, a saber:

*"Desse modo, a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço 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 (...)"*.

Nesse esteio, embora a construção hermenêutica adotada possa sugerir — em primeiro plano — uma proteção ao contribuinte, nota-se ter sido reiteradamente registrada a preocupação de que a renúncia fiscal tem íntima relação com propósitos do Ente originalmente tributante (Estado-membro), contexto que não pode ser mitigado por vias transversas:



*"Com a devida vênia, ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. (...)*

*É indubitável, ademais, o caráter extrafiscal conferido pelo legislador estadual à desoneração, consistindo a medida em instrumento tributário para o atingimento de finalidade não arrecadatória, mas, sim, incentivadora de comportamento, com vista à realização de valores constitucionalmente contemplados, conforme apontado. (...)*

*Importante realçar que a relação jurídica de outorga de incentivo fiscal difere da dogmática da relação obrigacional tributária convencional, porquanto, naquela, o contribuinte, ao atender aos requisitos normativos, titulariza o papel de credor do Estado, enquanto o Fisco torna-se devedor do cumprimento das obrigações legais assumidas (...)"*

Percebe-se que tal pronunciamento jurisdicional, condutor do desfecho oferecido à controvérsia tributária, confere proteção não apenas à esfera de direitos do contribuinte, mas, em última análise (e via interpretação de preceitos constitucionais de maneira reflexa [4]), do próprio Estado-membro, que, ao almejar efeito extrafiscal a determinado incentivo, vê-se obrigado a aumentar a renúncia fiscal, tão somente para suplantar a (indireta) arrecadação federal. O cenário sugere uma inusitada aplicação de método de cálculo *gross up* fiscal sobre atos praticados pelo Estado-membro.

Em sendo assim, há de se concluir que, independentemente da espécie de incentivo oferecido por Estado-membro em matéria de ICMS (e da natureza da subvenção), o efeito positivo que se ultima na esfera patrimonial do contribuinte não deve ser admitido como hipótese de incidência de IRPJ/CSLL, sob pena de se criar tratamento diferenciado para situações substancialmente correlatas (artigo 150, I, da CF). Soma-se ao risco de se privilegiar a forma (espécie de incentivo fiscal) em detrimento do conteúdo (teleológico/finalístico), contrariando a máxima jurídica de prevalência da substância sobre a forma.

Em suma, julga-se serem esses os pontos a serem enfrentados na análise de discussões que envolvem exclusão de valores de incentivo fiscal de ICMS (inclusive, isenção e redução de base de cálculo) da base de cálculo do IRPJ/CSLL, principalmente por se tratar de parâmetros estabelecidos em julgamento de *leading case* oriundo da Primeira Seção do STJ.

Com isso, tem-se a crítica ao entendimento adotado pela Segunda Turma da Corte por ocasião do julgamento do REsp 1.968.755/PR, ao promover *distinguishing* do EREsp. n.º 1.517.492/PR a partir de aspectos alheios à *ratio decidendi* adotada neste último, deixando à revelia aspectos fundamentais que levaram ao desfecho da controvérsia jurídico-tributária.

[1] *"Já o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua, já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas"*.



[2] "38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro".

[3] Voto apresentado em julgamento virtual, iniciado em 08/04/2022, a respeito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras — REINTEGRA (ADIs 6040 e 6055). Muito embora tenha havido pedido de destaque do ministro Luiz Fux, para que o julgamento seja reiniciado em Plenário, supõe-se que a mudança de ambiente não implicará alteração de entendimento.

[4] RE 1.052.277: rejeitada repercussão geral à matéria atinente à exclusão de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ/CSLL, por reconhecer se tratar de matéria de índole infraconstitucional.

**Date Created**

05/05/2022