

# **EXCLUSÃO DO ICMS PRESUMIDO DAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

**Joicy Montalvão de Almeida**

Advogada

## **Introdução**

O presente artigo versa sobre a exclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) presumido das bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A questão consiste na integração de valores de benefícios fiscais, como se fizessem parte da receita empresarial, aplicados nas bases de cálculos de tributos. Em outras palavras, os estados concedem benefícios fiscais – crédito presumido de ICMS – e, por via adversa, a União os utiliza como base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Com a inclusão dos valores relativos a esses benefícios fiscais no conceito de receita e faturamento, a União ofende princípios do direito tributário, em especial, o princípio do federalismo fiscal.

Nesse sentido, destacamos o entendimento doutrinário e jurisprudencial, com foco no julgamento dos Embargos de Divergência em Resp. n. 1.517.492-PR e no voto vista da Ministra Regina Helena Costa.

## **1. Conceitos e características do crédito presumido de ICMS**

O ICMS presumido consiste na concessão de créditos simulados lançados na escrita fiscal da pessoa jurídica que a ele fizer jus. Sua natureza jurídica é uma renúncia fiscal por parte do Estado que tem por objetivo incentivar o contribuinte que seguir os parâmetros estabelecidos pelo governo estadual, caracterizando um minimizador dos custos da produção e um maximizador da competitividade entre os estados (BARROS, 2016).

O crédito presumido de ICMS foi constituído pela Constituição Federal de 1988, mais especificamente em seu artigo 155, § 2º, XII, “g”, que dispõe aos Estados

e Distrito Federal, a instituição, por meio de lei complementar, de benefícios fiscais, isenções e incentivos.

O crédito presumido de ICMS consiste em redutores do custo de produção, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro; é, portanto, um alívio de custo de produção concedido pelo Estado (BARROS, 2016). Esses créditos são concedidos com o escopo de fomentar as atividades empresárias, constituindo numa renúncia fiscal dos Estados-membros. São hipotéticos e lançados na escrita fiscal, como uma presunção de crédito sobre os valores apurados nas operações realizadas pelo contribuinte (VOGAS, 2010).

Os Estados renunciam aos créditos de ICMS em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico para a unidade da Federação e, sobre eles, deve ser reconhecida a imunidade do artigo 150, VI, a, da Constituição Federal de 1988.

## **2. Princípio do federalismo fiscal**

A Constituição Federal de 1988, mais precisamente em seu art. 18, instituiu o princípio federativo visando que os entes do Estado brasileiro sejam harmônicos, cooperados e autônomos; tal princípio acarreta na ordem tributária uma divisão de competências para instituir e arrecadar tributos.

Roque Antonio Carraza (*apud* Geraldo Ataliba), ao expor acerca da federação brasileira, destaca que a igualdade entre os entes foi instituída em um texto rígido, onde as competências são discriminadas com o objetivo de evitar a violação da autonomia por qualquer das partes.

Segundo Scaff (2013), o federalismo é a união de requisitos. O autor destaca a diferença entre soberania e autonomia como início da distinção. A soberania é elemento exclusivo da União; aos Estados-Membros é conferido apenas o elemento de autonomia, e competências delimitadas e definidas pela Constituição do estado federal.

O princípio do federalismo fiscal pressupõe a divisão de competências tributárias entre os entes federados, cabendo a cada um atuar nos limites fixados pela Constituição Federal de 1988 – limites esses que consistem na segurança a cada membro da Federação que, por força da Constituição, é livre para exercer

competências administrativas, legislativas e tributárias. A Carta outorgou aos estados competências para instituir impostos e incentivos fiscais.

Quando um estado cria um incentivo fiscal, por vedação disposta na Constituição Federal, é proibido a outra unidade da federação tributar a parcela referente ao incentivo fiscal por força do princípio do federalismo fiscal. Nesse diapasão, Ricardo Ribeiro Lodi (2018, 349) dispõe:

[...] a concessão de benefícios fiscais pelos próprios titulares da competência tributária é medida que se adéqua ao federalismo fiscal descentralizado estabelecido pela Constituição Federal de 1988, não devendo os entes centrais sufocar o exercício da autonomia local, sob pena de restar violado o *princípio da conduta amistosa federativa*.

Assim, o pacto federativo estabelecido na Constituição visou o livre exercício das competências por parte dos entes da federação, os quais têm suas próprias prioridades e metas.

### **3. Impossibilidade do crédito presumido de ICMS compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL à luz do julgamento dos embargos de divergência no Recurso Especial n. 1.517.492**

Elucidado o conceito de ICMS presumido, assim como do princípio do federalismo fiscal, conceitos essenciais para melhor entendimento, analisaremos o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.517.492-PR.

O recurso de relatoria do Ministro Og Fernandes, que manifestou seu voto pelo desprovimento do recurso para incluir o valor correspondente ao crédito de ICMS presumido nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (por entender que embora se admita que o crédito presumido do ICMS não configura receita, o obstáculo é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL referir-se ao lucro da empresa, por isso, o benefício tratado, ao configurar diminuição de custos e despesas) aumenta indiretamente o lucro tributável, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diversamente, a Ministra Regina Helena Costa pediu vista para melhor analisar o caso, concluindo de forma divergente do Ministro relator, pelos fundamentos os quais exporemos a seguir.

Primeiramente, a Ministra fundamentou seu voto em dois importantes pontos. O primeiro, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, em que os créditos de ICMS não teriam condão para integrar as bases de cálculo de outros tributos, pelo fato de não representarem lucros, conforme o entendimento fixado no julgamento do RE n. 574.706/PR, sobre o qual o valor do ICMS não se incorpora ao patrimônio, constituindo mero ingresso de caixa destinado aos cofres públicos<sup>1</sup>.

Ocorre que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL das empresas optantes pelo lucro presumido é exatamente a receita bruta, isto é, a mesma da COFINS e do PIS. A partir da publicação da Lei n. 12.973/2014, o conceito legal de receita bruta foi unificado e igualado para todos os tributos federais (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS).

O ICMS não integra definitivamente o patrimônio do contribuinte, não constitui receita, ao contrário, trata-se de verdadeiro custo que deverá ser repassado ao Estado.

Se o ICMS não é receita para fins de apuração do PIS e da COFINS, ele também não será receita para apuração da base de cálculo do IRPJ da CSLL, na sistemática do lucro presumido, visto que o imposto estadual apenas é recebido pelo contribuinte e repassado ao estado.

Segundo ponto importante diz respeito à violação ao princípio federativo em razão de a União integrar nas bases de cálculo de tributos (IRPJ E CSLL) os valores de outros tributos (ICMS) concedido a título de incentivo fiscal por um determinado estado.

O incentivo fiscal aqui analisado é o crédito presumido de ICMS, criado com o escopo de fomentar a produção de produtos essenciais à cesta básica e de incentivo

---

<sup>1</sup> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 4. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 5. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE n. 574.706-PR. Rel. Min. Cármen Lúcia. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Recorrida: União, j. 15-03-2017.

ao desenvolvimento de seu estado. O fato viola diretamente o princípio federativo que estabelece limites ao poder de tributar nos três níveis da federação<sup>2</sup>.

Por isso, é inviável à União utilizar um benefício fiscal dado por estado, para compor base de cálculo de tributos federais, visto que vai de encontro ao princípio do federalismo<sup>3</sup>.

Além disso, um incentivo fiscal dado por um determinado estado visa estimular setores específicos, a fim de ampliar o acesso populacional, além de atrair indústrias ao Estado. Quando a União utiliza o aumento de receita para alargar as bases de cálculo, em via adversa, estará retirando o incentivo estabelecido pelo Estado<sup>4</sup>.

## **Conclusões**

Assim, é possível constatar a suma importância do julgado destacado, em razão do voto vista da Ministra Regina Helena Costa, decorrente da exclusão do ICMS presumido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A base de cálculo do IRPJ é a obtenção de lucro, ganho ou acréscimo patrimonial e não a mera realização de receita. A CSLL, por sua vez, incidirá sobre o lucro líquido, aquele considerado como aumento patrimonial, conforme ocorre no IRPJ.

Todavia, a União não deve interferir na política fiscal adotada pelo Estado-membro por meio de sua competência federal. Ao incluir o valor correspondente ao

---

<sup>2</sup> VIII – 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 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. (Embargos de Divergência em Resp n. 1.517.492-PR (2015/0041673-7) Rel. Min. Og Fernandes. Rel. p/ acórdão: Min. Regina Helena Costa. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Cotriguaçu Cooperativa Central, Dje: 08-11-2017).

<sup>3</sup> XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços. (Embargos de Divergência em Resp n. 1.517.492-PR (2015/0041673-7) Rel. Min. Og Fernandes. Rel. p/ acórdão: Min. Regina Helena Costa. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Cotriguaçu Cooperativa Central, Dje: 08-11-2017).

<sup>4</sup> XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, 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. (Embargos de Divergência em Resp n. 1.517.492-PR (2015/0041673-7) Rel. Ministro Og Fernandes. Rel. p/ acórdão: Min. Regina Helena Costa. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Cotriguaçu Cooperativa Central, Dje: 08-11-2017).

ICMS presumido concedido por Estado, retirou-se indiretamente o incentivo, afrontando assim o princípio federativo.

No âmbito do federalismo tributário, a Constituição Federal de 1988 consagrou três entes políticos, representados pela União, pelos Estados e Municípios e o Distrito Federal, discriminando a competência tributária de cada um, seja para instituir tributos ou conceder incentivos fiscais.

Desta forma, os benefícios não constituem acréscimo patrimonial ou lucro, não integram a receita ou o faturamento da empresa, uma vez que são instituídos como escopo de incentivo e de desenvolvimento dos estados.

Por isso, é impossível incluir valor a título de incentivo fiscal na base de cálculo de outros tributos – trata-se de uma vedação constitucional.

Diante do exposto, o voto vista da Ministra Regina Helena teve um grande peso para a conclusão do julgado, uma vez que a maioria dos Ministros da primeira seção mudou seu posicionamento para acompanhar seus fundamentos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e reconhecer o direito do contribuinte de retirar o ICMS presumido das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, diante da notável afronta ao princípio do federalismo fiscal, que veda um ente interferir na competência de outro com a intenção de retirar sua autonomia, ainda que indiretamente.

## **Referências**

BARROS, Rodrigo. Janot. Monteiro. *Procuradoria-Geral da República*. Parecer n. 117184/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR. Brasília, 30 maio 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *ERESp. no REsp 1.517.492*, Rel. Min. OG Fernandes. Rel. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJe 08 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 574.706-PR*, Rel. Min. Cármen Lúcia, Dje 15 mar. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. Princípio federativo e tributação. *Revista de Direito Público (RDP)*, v. 71, 1985.

LODI, Ricardo Ribeiro. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. *Revista Interdisciplinar de Direito Faculdade de Direito de Valença*. v. 16, n. 1, p. 335-362, jan.-jun. 2018.

SCAFF, Fernando Facury; Francisco Sergio Rocha. *Princípios, elementos e conceito do estado federal. O federalista atual: teoria do federalismo*. 1ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, v. 1, p. 68.

VOGAS, Rosiris; CERIZZE, Paula. *Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito). 71f. Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2010.