



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.723090/2012-69</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-008.191 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ENTRERIOS GESTAO DE NEGOCIOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PROGRAMA ESTADUAL DE INCENTIVO FISCAL. PRÓ-EMPREGO/SC. NÃO INCIDÊNCIA. LUCRO PRESUMIDO. IRRELEVÂNCIA.**

Os valores correspondentes a crédito presumido de ICMS, concedidos no âmbito de programa estadual de incentivo fiscal, não integram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que o contribuinte esteja submetido ao regime do lucro presumido, porquanto a tributação desses montantes importaria esvaziamento, por via oblíqua, do benefício fiscal legitimamente outorgado pelo Estado-membro, em afronta ao pacto federativo. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, firmada no EREsp nº 1.517.492/PR, permanece aplicável especificamente aos créditos presumidos de ICMS, os quais foram expressamente distinguidos, no Tema 1.182, das demais espécies de benefícios fiscais de ICMS. Para essa espécie de incentivo, não se exige a comprovação dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 nem dos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2010, 2011

**LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2011

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE NATUREZA DE RECEITA OU FATURAMENTO.**

Os créditos presumidos de ICMS não se qualificam como receita própria ou faturamento do contribuinte, mas como técnica de desoneração fiscal instituída por ente estadual, razão pela qual não integram as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. RECEITA BRUTA DA IMPORTADORA. LIMITAÇÃO À REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INEXISTÊNCIA DE RECEITA MERCANTIL PRÓPRIA.**

Na importação por conta e ordem de terceiros, a receita bruta da pessoa jurídica importadora restringe-se à remuneração pelos serviços prestados ao adquirente, não compreendendo os valores vinculados à mercadoria importada, cuja titularidade econômica pertence ao encomendante/adquirente. Nos termos da IN SRF nº 247/2002, aplicável à época dos fatos, a nota fiscal de saída da mercadoria, nessa sistemática, não caracteriza operação de compra e venda pela importadora, devendo a escrituração evidenciar tratar-se de mercadoria de propriedade de terceiros.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS VINCULADO À REMESSA DA MERCADORIA. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO COMO RECEITA PRÓPRIA DA IMPORTADORA.**

Ausente demonstração de omissão de receitas de serviços ou de comercialização de mercadorias próprias, é indevida a exigência de PIS/Pasep e Cofins fundada na presunção de que crédito presumido de ICMS atrelado à circulação de mercadorias importadas por conta e ordem constitua receita autônoma da importadora. Benefício fiscal relacionado à operação mercantil do adquirente que não se incorpora ao patrimônio da importadora como receita própria tributável.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2011

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE NATUREZA DE RECEITA OU FATURAMENTO.**

Os créditos presumidos de ICMS não se qualificam como receita própria ou faturamento do contribuinte, mas como técnica de desoneração fiscal instituída por ente estadual, razão pela qual não integram as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. RECEITA BRUTA DA IMPORTADORA. LIMITAÇÃO À REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INEXISTÊNCIA DE RECEITA MERCANTIL PRÓPRIA.**

Na importação por conta e ordem de terceiros, a receita bruta da pessoa jurídica importadora restringe-se à remuneração pelos serviços prestados ao adquirente, não compreendendo os valores vinculados à mercadoria importada, cuja titularidade econômica pertence ao encomendante/adquirente. Nos termos da IN SRF nº 247/2002, aplicável à época dos fatos, a nota fiscal de saída da mercadoria, nessa sistemática, não caracteriza operação de compra e venda pela importadora, devendo a escrituração evidenciar tratar-se de mercadoria de propriedade de terceiros.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS VINCULADO À REMESSA DA MERCADORIA. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO COMO RECEITA PRÓPRIA DA IMPORTADORA.**

Ausente demonstração de omissão de receitas de serviços ou de comercialização de mercadorias próprias, é indevida a exigência de PIS/Pasep e Cofins fundada na presunção de que crédito presumido de ICMS atrelado à circulação de mercadorias importadas por conta e ordem constitua receita autônoma da importadora. Benefício fiscal relacionado à operação mercantil do adquirente que não se incorpora ao patrimônio da importadora como receita própria tributável.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ENTRERIOS GESTÃO DE NEGÓCIOS LTDA. – ME, em face do Acórdão nº 11-64.753, proferido pela 4ª Turma da DRJ/Recife, que julgou improcedente a Impugnação e manteve os lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL, relativamente ao ano-calendário de 2010, bem como de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, relativamente ao ano-calendário de 2011.

### 1. DO PROCEDIMENTO FISCAL E DAS INTIMAÇÕES

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 981/1004), a Contribuinte atuava preponderantemente no ramo de importação e exportação de mercadorias, especialmente na modalidade “por conta e ordem de terceiros”, tendo apurado o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido no ano-calendário de 2010, e lucro real no ano-calendário de 2011.

No curso da ação fiscal, foram lavrados o Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fls. 5/6) e o Termo de Intimação Fiscal nº 001 (e-fl. 701), por meio dos quais a Contribuinte foi intimada a apresentar diversas informações e documentos relativos à sua atividade e à sua escrituração contábil e fiscal<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Cf. Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fls. 5/6): “(...) 1. Contrato Social e alterações (cópia); 2. Documento de identificação dos sócios e administradores (cópia); 3. Livro Diário; 4. Livro Razão; 5. Livros de Registro de Entradas e de Saídas de mercadorias; 6. Notas fiscais; 7. Balancete encerrado em 31 de dezembro, antes do encerramento das contas de resultado; 8. Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur (ano calendário 2011); 9. Disponibilizar todos os documentos de lastro da escrita comercial e/ou fiscal; 10. cópia do ato expedido pelo estado de Santa Catarina que concedeu à sociedade empresária regime de diferimento de ICMS na entrada (importação) e de crédito presumido do mesmo tributo na saída de mercadorias importadas, no período de apuração acima descrito; 11. Informar de que forma os reflexos econômicos obtidos em razão do benefício do crédito presumido do ICMS na importação foram assentados na escrituração contábil das operações realizadas, indicando ainda em quais contas foram efetuados os respectivos lançamentos contábeis; 12. Informação, por escrito, se a sociedade está litigando judicialmente acerca de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, com reflexos nas matérias objeto da verificação. Caso afirmativo, apresentar cópia da petição inicial, das decisões já proferidas e, Certidão ou declaração subscrita indicando a fase em que se encontra a ação; 13. Designar, por escrito, representante para acompanhar e colaborar nas verificações a serem desenvolvidas na documentação contábil e fiscal da sociedade empresária; 14. Declaração dos sócios gerentes se foram lavradas procurações para outras pessoas físicas ou jurídicas representarem a sociedade, inclusive junto a instituições financeiras. Em caso afirmativo, apresentar cópia das procurações; 15. Arquivos

Em resposta, a Contribuinte apresentou as informações e os documentos solicitados, tendo a Autoridade Fiscal atribuído especial relevo aos seguintes elementos: alterações contratuais (e-fls. 7/14), documentos de identificação dos sócios e administradores (e-fls. 15/17), Livro Diário (e-fls. 18/204), balanços patrimoniais e demonstrações de resultado (e-fls. 205/212), Livro Razão (e-fls. 213/352 e 381/642), Livro de Apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2011 (e-fls. 676/690), DIPJ dos anos-calendário 2010 e 2011 (e-fls. 704/762), DIME relativas aos mesmos períodos (e-fls. 763/832) e DACON correspondentes (e-fls. 833/889).

Também ganharam destaque os atos estaduais pertinentes ao enquadramento da Contribuinte no Programa Pró-Emprego, entre eles o Ato DIAT nº 084/2008 (e-fls. 691/693), editado com fundamento na Resolução SEF nº 075/2008 (e-fls. 694/695), bem como o Parecer nº 0067/2008 do Grupo Gestor do Programa Pró-Emprego (e-fls. 696/700).

Tais documentos registram o enquadramento da Contribuinte no Tratamento Tributário Diferenciado (TTD), previsto no art. 8º, inciso III, § 6º, incisos I e II, e § 11, inciso II, do Decreto estadual nº 105/2007<sup>2</sup>, autorizando a possibilidade de apropriação de crédito em conta

---

magnéticos dos registros contábeis, fornecedores e clientes, documentos fiscais, controle de estoque e registro de inventário, e controle patrimonial, referentes ao ano calendário 2009, na forma prevista pela Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, e Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 15, de 23/10/2001, da Coordenação-Geral de Fiscalização — Cofis, com a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas utilizados, validados pelo SINCO.”

Cf. Termo de Intimação Fiscal nº 001 (e-fl. 701): “(...) 1. Cópia dos contratos de prestação de serviços celebrados que resultaram na realização de operações de importação na modalidade "por conta e ordem de terceiros"; 2. Apresentar demonstrativo contendo os lançamentos contábeis efetuados no Livro Razão, conta contábil ICMS A RECUPERAR, código estruturado 1.01.03.04.02, relativos à apropriação do crédito presumido do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina na saída de mercadorias estrangeiras importadas pela pessoa jurídica, que correspondam aos valores informados mensalmente na *Dedaração do ICMS e do Valor Econômico — VIME*.”

<sup>2</sup> Art. 8º Poderá ser diferido para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador, o ICMS devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de:

(...)

III – mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput:

I – ficam diferidas as parcelas correspondentes a vinte e nove inteiros e quatrocentos e onze milésimos por cento e a cinquenta e dois por cento do imposto próprio devido nas saídas internas subseqüentes a da entrada das mercadorias importadas, sujeitas, respectivamente, às alíquotas de dezessete por cento e de vinte e cinco por cento;

II – poderá, quando autorizado pela resolução de que trata o [art. 5º](#), ser apropriado crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subseqüente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a três por cento do valor da operação própria;

(...)

§ 11. Por indicativo do Grupo Gestor, o Secretário de Estado da Fazenda, poderá:

I – dispensar a garantia prevista no § 10 desde que o requerente:

gráfica na saída subsequente da mercadoria importada, de modo a resultar tributação equivalente a 3% do valor da operação própria.

Com base em tais elementos, a Autoridade Fiscal concluiu pela ocorrência de omissão de receita decorrente de subvenção recebida de pessoa jurídica de direito público, consistente no crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina no âmbito do Programa Pró-Emprego, auferido por ocasião da saída de mercadorias importadas do exterior.

Segundo consignado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 981/1004), a Contribuinte, ao se apropriar do crédito presumido, efetuava lançamentos a débito da conta “ICMS a Recuperar” e a crédito da conta “Importações por Conta e Ordem de Terceiros”, sem trânsito por conta de resultado, razão pela qual os respectivos valores não teriam sido computados como receita na apuração dos tributos federais.

No entendimento da Autoridade Autuante, contudo, o benefício fiscal em questão enquadrava-se no conceito de subvenção para custeio ou operação, de modo que os valores dele decorrentes deveriam compor a receita bruta operacional da Contribuinte e, por conseguinte, ser incluídos na apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observadas as regras aplicáveis ao regime de lucro presumido, em 2010, e ao regime de lucro real, em 2011.

**No ano-calendário de 2010**, em que a Contribuinte se submetia ao regime do **lucro presumido**, a fiscalização concluiu pela incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS, ao fundamento de que se trataria de outras receitas, a serem acrescidas às respectivas bases de cálculo, com fundamento no art. 44, IV, da Lei nº 4.506/1964, nos arts. 392, I, e 521 do RIR/1999 e no art. 29, II, da Lei nº 9.430/1996. Quanto às contribuições para o PIS/Pasep e à Cofins, consignou não haver incidência no mesmo exercício, por entender

---

*a) esteja estabelecido no Estado há mais de cinco anos;*

*b) não figure no pólo passivo de obrigação tributária, decorrente de lançamento de ofício, ainda que com exigibilidade suspensa; ou*

*II – em substituição à exigência de garantia, estabelecer que seja recolhido, a cada desembaraço, a título de antecipação do imposto devido pela saída subsequente do estabelecimento importador, importância equivalente a três por cento da base de cálculo definida no art. 9º, IV, do RICMS/SC-01, considerando-se, para efeitos da alínea “f” do mencionado dispositivo, como incidente a alíquota de doze por cento.*

que, no regime cumulativo então aplicável, as subvenções governamentais não integrariam a base de cálculo dessas contribuições.

**Relativamente ao ano-calendário de 2011**, em que a Contribuinte apurava o IRPJ e a CSLL com base no **lucro real**, a fiscalização entendeu cabível a incidência apenas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que apuradas no regime não cumulativo e, portanto, a base de cálculo dessas contribuições corresponderia à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil, nos termos dos arts. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já em relação ao **IRPJ e à CSLL no exercício de 2011**, assentou não haver repercussão tributária no referido exercício, sob o fundamento de que, embora a Contribuinte não tivesse reconhecido o crédito presumido de ICMS como receita, também não teria escriturado o respectivo valor como despesa, de modo que não haveria alteração do resultado no ajuste anual.

## 2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1.007/1.043), na qual sustentou, inicialmente, que exercia atividade de importação por conta e ordem de terceiros, de modo que sua receita própria se restringiria à remuneração pelos serviços prestados, não lhe pertencendo as mercadorias importadas nem os tributos a elas vinculados.

Aduziu que, nessa modalidade operacional, a importadora atua em nome próprio apenas para a prática dos atos necessários ao despacho aduaneiro e das atividades-meio relacionadas à importação, sem que isso descaracterize a natureza de prestação de serviços da operação.

No mérito, alegou que o incentivo fiscal fruído no âmbito do Programa Pró-Emprego consistiria em benefício composto pelo diferimento do ICMS no desembaraço aduaneiro, e pelo crédito presumido em conta gráfica, sustentando que tal incentivo se qualificaria como subvenção para investimento, voltada ao incremento e à facilitação das importações no Estado de Santa Catarina.

Sustentou, ainda, que a fiscalização teria qualificado indevidamente o crédito presumido como receita, com apoio em conceitos de direito financeiro, de direito tributário e em normas contábeis, sem base legal para sua tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

### 3. DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Ao apreciar a defesa, a 4ª Turma da DRJ/Recife, por meio do Acórdão nº 11-64.753 (e-fls. 1.062/1.094), julgou improcedente a Impugnação, mantendo o racional e os fundamentos adotados pela Autoridade Fiscal, no sentido de que as subvenções em exame se qualificariam como subvenções para custeio, consideradas, sob a perspectiva econômica, receitas.

Segundo consta da decisão de piso, ainda que se admitisse a natureza de subvenção para investimento, os valores deveriam ser registrados em contas de resultado e, por isso, integrariam as “outras receitas” para fins de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2010.

Quanto ao ano-calendário de 2011, a decisão recorrida acolheu a premissa da fiscalização de que, embora a ausência de reconhecimento do crédito presumido não repercutisse no IRPJ e na CSLL, em razão do regime do lucro real, os valores deveriam compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo.

O v. Acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS.

As subvenções governamentais com natureza de receitas integram outras receitas sujeitas à apuração do imposto de renda pelo lucro presumido e base de cálculo de contribuição social sobre o lucro líquido reflexa.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS.

Estão sujeitas ao PIS e Cofins não-cumulativos as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, que se constituam em receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

ARGÜIÇÕES DE NULIDADE.

Não ocorrendo cerceamento ao direito de defesa, o auto de infração tendo sido lavrado por autoridade competente, e não tendo ocorrido qualquer outra hipótese de nulidade, sua cogitação deve ser afastada.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS NÃO VINCULANTES.

As decisões administrativas e judiciais não vinculantes somente têm efeitos interpartes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

#### 4. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.105/1.135), no qual reitera os argumentos dispendidos em sua impugnação, no sentido de que os valores vinculados ao benefício fiscal de ICMS concedido no âmbito do Programa Pró-Emprego não configurariam receita própria, mas mero crédito fiscal redutor do tributo estadual; que nas operações de importação por conta e ordem de terceiros sua receita se limitaria à remuneração pelos serviços prestados, não havendo compra e venda de mercadoria própria; que a equiparação da importadora de fato à importadora de direito na legislação do ICMS, não teria o condão de alterar, no plano federal, a natureza jurídica da operação, nem de autorizar a qualificação do crédito presumido de ICMS como receita própria.

No mérito, reiterou que o incentivo fiscal não se enquadraria no conceito de receita, seja para fins de IRPJ e CSLL, seja para fins de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, bem como defendeu a natureza de subvenção para investimento dos benefícios recebidos, invocando, para tanto, legislação e jurisprudência supervenientes. Ao final, requereu o cancelamento integral dos Autos de Infração.

É o relatório.

#### VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

## 1 DA ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 15/10/2019 (e-fls. 1101), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 13/11/2019 (e-fls. 1103), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada às e-fls. 1053/1055.

Presentes os pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos, quais sejam, tempestividade, regularidade formal, legitimidade, interesse recursal e competência deste Colegiado para apreciação da matéria, conheço do Recurso Voluntário.

## 2 DO MÉRITO

A controvérsia devolvida a julgamento consiste em verificar se os valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS, fruído pela Recorrente no âmbito do Programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina, poderiam ser qualificados como receita própria omitida, apta a compor, em 2010, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime do lucro presumido, e, em 2011, as bases da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo.

A meu ver, o lançamento não merece subsistir.

### 2.1 DO IRPJ E DA CSLL

No que se refere ao lançamento de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, no ano-calendário de 2010, a exigência encontra óbice autônomo e suficiente na jurisprudência consolidada do e. Superior Tribunal de Justiça, bem como na disciplina introduzida pela Lei Complementar nº 160/2017.

No julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, a Primeira Seção do STJ firmou entendimento no sentido de que os créditos presumidos de ICMS não integram as bases de

cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto a tributação desses valores esvaziaria, por via oblíqua, o incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo Estado-membro, em afronta ao pacto federativo.

Confira-se a ementa:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - 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.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

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.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - 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.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

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.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(REsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

A *ratio decidendi* firmada no referido precedente desloca o debate para o plano do pacto federativo, tornando secundária, para a espécie “crédito presumido de ICMS”, a tradicional distinção entre subvenção para custeio e subvenção para investimento.

Essa orientação foi posteriormente preservada pelo próprio STJ ao julgar o Tema 1.182, ocasião em que a Corte distinguiu expressamente o crédito presumido dos demais benefícios fiscais de ICMS.

Naquele julgamento, assentou-se que, para benefícios como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção e diferimento, exige-se o cumprimento dos requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para afastar a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Todavia, consignou-se, de forma expressa, que tal exigência não se aplica aos créditos presumidos de ICMS, cuja disciplina permanece regida pela orientação firmada no REsp nº 1.517.492/PR. Confira-se a tese firmada, *in verbis*:

### **Tema 1.182**

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

(grifamos)

A jurisprudência do STJ permanece firme nesse sentido, inclusive após a edição da Lei Complementar nº 160/2017, reconhecendo a irrelevância do atendimento aos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 para fins de exclusão do crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a inaplicabilidade de limitação temporal ou condicionamento à sistemática de apuração do lucro:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE VÍCIOS NO JULGADO DE ORIGEM (ARTS. 489, §1º, E 1.022, II E III, DO CPC). EXCLUSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ (ERESP 1.517.492/PR). IRRELEVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 30 DA LEI Nº 12.973/2014 E ART. 10 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 PARA O CRÉDITO PRESUMIDO. OBSERVÂNCIA DO TEMA 1.182/STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. AGRAVO INTERNO PROVIDO. RECURSO ESPECIAL DA UNIÃO DESPROVIDO.

1. Não há falar em violação aos arts. 489, §1º, e 1.022, II e III, do CPC, uma vez que o órgão julgador expôs as razões de seu convencimento de forma motivada e coerente com os precedentes que entendeu aplicáveis à hipótese dos autos, não estando obrigado a rebater um a um todos os argumentos apresentados pelas partes, desde que aponte fundamento suficiente para sua conclusão.

2. Conforme entendimento firmado por esta Corte no ERESP 1.517.492/PR, o crédito presumido de ICMS, por possuir natureza de incentivo fiscal e não se caracterizar como renda ou lucro, não pode compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo irrelevante para a sua exclusão o atendimento dos requisitos previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e no artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017.

3. A tese firmada no Tema 1.182/STJ, que exige o cumprimento de requisitos para a exclusão de benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplica-se às demais espécies de incentivos (isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota e diferimento), não modificando o entendimento consolidado quanto à incondicional exclusão do crédito presumido de ICMS.

4. Agravo interno provido para conhecer e negar provimento ao recurso especial.

(AgInt no REsp n. 2.125.195/SP, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Segunda Turma, julgado em 27/8/2025, DJEN de 1/9/2025.)

(grifamos)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. LIMITAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. O crédito presumido de ICMS, por representar uma renúncia fiscal do ente federativo estadual para incentivar atividades econômicas, não configura acréscimo patrimonial e, portanto, não deve ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação ao pacto federativo (arts. 1º e 18 da Constituição Federal).

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consolidada no julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR, firmou o entendimento de que a tributação federal sobre o crédito presumido de ICMS representa interferência indevida da União na política fiscal dos Estados, sendo irrelevante a data do fato gerador, se anterior ou posterior à Lei Complementar n. 160/2017.

3. O crédito presumido de ICMS não exige o cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e nos arts. 9º e 10 da Lei Complementar n. 160/2017, por não se tratar de subvenção para investimento, mas de incentivo fiscal que não compõe a receita bruta operacional.

4. A limitação temporal dos efeitos da concessão da segurança a 31/12/2023, estabelecida pela corte de origem, contraria a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL como decorrência direta da proteção ao pacto federativo, independentemente de alterações legislativas supervenientes.

5. Recurso especial provido para afastar a limitação temporal dos efeitos da concessão da segurança a 31/12/2023.

(REsp n. 2.189.775/PR, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julgado em 12/11/2025, DJEN de 18/11/2025.)

(grifamos)

No mesmo sentido, a Corte Superior tem reiteradamente afirmado que tal entendimento se aplica de igual modo às pessoas jurídicas submetidas ao regime do lucro presumido, porquanto a fundamentação assentada na proteção ao pacto federativo independe do regime de apuração do lucro adotado pelo contribuinte:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL. REITERADOS PRECEDENTES. SUPERVENIENTE LEGISLAÇÃO INAPTA À ALTERAÇÃO JURISPRUDENCIAL. MULTA EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AFASTAMENTO.

1. A jurisprudência do STJ, em especial a partir do julgamento do EREsp n. 1.517.492/PR, firmou-se no sentido de inviabilizar a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sob pena de interferência da União sob questão tributária de competência estadual e esvaziamento da benesse por ele (Estado) instituída.

2. Do mesmo modo, por ocasião do julgamento do EREsp n. 1.462.237/SC, a Primeira Seção destacou que a particularidade de superveniente edição da Lei Complementar n. 160/2017, que promoveu alterações à Lei n. 12.973/2014, não modificaria a inviabilidade de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo dos citados tributos, sob pena de manter-se a violação do princípio federativo.

3. Há manifestações desta Corte que reconhecem a irrelevância da forma de tributação da empresa contribuinte, pois "em relação ao lucro presumido, mantido o entendimento adotado pela Primeira Seção do STJ nos autos dos EREsp 1.517.492/PR, de relatoria para acórdão da Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL" (AgInt no AREsp n. 1.898.019/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 15/3/2022).

4. A oposição de embargos de declaração, por si só, não autoriza a incidência da sanção prevista no art. 1.026, § 2º, do CPC, mormente quando manejado para fins de prequestionamento, fazendo atrair, ao ponto, os preceitos da Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório". Precedentes.

Agravo interno provido em parte para afastar a multa do art. 1.026, § 2º, do CPC.

(AgInt no AREsp n. 2.103.521/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/3/2023, REPDJe de 28/06/2023, DJe de 16/3/2023.)

(grifamos)

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO INCONDICIONADA DA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DOS REQUISITOS DA LEI Nº 12.973/2014 E DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. SÚMULA 83/STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp 1.517.492/PR, pacificou o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados a título de incentivo fiscal, não podem ser incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No mesmo trilha, esta Corte já assentou o entendimento de que, mesmo com o advento das alterações produzidas pelos artigos 9º e 10º da Lei Complementar nº 160/2017 (inclusão dos §§4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014), é devida a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem qualquer limitação.

2. A exclusão incondicionada dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de aplicabilidade plena à sistemática do lucro presumido, pois a fundamentação baseada no princípio federativo e na ausência de acréscimo patrimonial permanece inalterada.

3. Recurso Especial do contribuinte provido. Agravo em Recurso Especial da União conhecido e não provido.

(REsp n. 1.878.468/RS, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Segunda Turma, julgado em 12/11/2025, DJEN de 18/11/2025.)

(grifamos)

## 2.2 DO PIS/PASEP E DA COFINS

A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido de que os créditos presumidos de ICMS não possuem natureza de receita ou faturamento, mas constituem mecanismo de desoneração fiscal, razão pela qual não integram a base de cálculo dessas contribuições.

Tal entendimento decorre, inclusive, da aplicação da *ratio decidendi* firmada no REsp nº 1.517.492/PR por analogia, na medida em que, se tais valores não configuram renda ou lucro, tampouco podem ser qualificados como receita bruta operacional. Veja-se precedentes nesse sentido:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos REsp. 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. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

3. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.825.503/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/10/2020, DJe de 16/11/2020.)

Esse entendimento também encontra respaldo na jurisprudência deste e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, em reiteradas decisões, tem reconhecido que os créditos presumidos de ICMS, por não se qualificarem como receita ou faturamento, não devem compor a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, especialmente no regime não cumulativo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/06/2008

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estados ou Distrito Federal à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(3401-012.037, MARCOS ROBERTO DA SILVA, sessão 27/7/2023)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, § 3.º, inciso X da Lei 10637/02 e Art. 1, § 3.º, inciso IX da Lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da

combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, § 3.º, inciso X da Lei 10637/02 e Art. 1, § 3.º, inciso IX da Lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

(Acórdão nº 3201-012.509, RODRIGO PINHEIRO LUCAS RISTOW, Sessão 28/07/2025)

Embora expressiva a orientação jurisprudencial favorável à exclusão desses valores, a matéria encontra-se submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida no Tema 843, no qual se discute a possibilidade de inclusão, na base de cálculo do PIS e da Cofins, dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Com efeito, entendo que o caso concreto comporta solução favorável à Recorrente por fundamento próprio e suficiente.

Inicialmente, cumpre destacar a natureza das operações desenvolvidas pela Recorrente, consistentes em importações por conta e ordem de terceiros. Nessa modalidade, o importador é contratado para realizar o processo de importação, abrangendo o transporte e o desembaraço aduaneiro de mercadorias que são, de fato, adquiridas pelo contratante do serviço.

Nesse contexto, a receita da importadora restringe-se à remuneração pelos serviços prestados, não lhe pertencendo a mercadoria importada nem os valores econômicos diretamente vinculados à operação mercantil realizada pelo adquirente.

Por conseguinte, o reconhecimento, como receita própria, de valores associados ao tratamento fiscal do ICMS incidente na remessa ao adquirente comprometeria a própria lógica jurídica da operação.

De acordo com o que consta no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização parte da premissa de que o crédito presumido de ICMS, uma vez qualificado como subvenção, ingressaria automaticamente no conceito de receitas previsto no art. 521 do RIR/99, para fins de incidência do IRPJ e CSLL, bem como no conceito de “todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”, previsto nos arts. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para fins de PIS/COFINS.

Todavia, o acerto dessa conclusão pressuporia a demonstração de que o benefício fiscal teria se incorporado ao patrimônio da própria Recorrente como receita autônoma, e não como efeito fiscal vinculado à operação mercantil realizada por conta do adquirente.

Na sistemática da importação por conta e ordem, tal premissa não pode ser presumida, sobretudo porque a legislação de regência estabelece distinção expressa entre a receita da importadora — decorrente da prestação de serviços — e a receita da comercialização das mercadorias, pertencente ao adquirente.

A Instrução Normativa RFB nº 247/2002, que regulamentava a incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS à época dos fatos, já distinguia o tratamento fiscal da importadora e do adquirente, estabelecendo expressa diferenciação sobre a receita bruta de cada qual. Veja-se o que dispõe o art. 12:

Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:

I - os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e

II - da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.

(grifamos)

Nesse sentido, a regra estabelece que a receita bruta da importadora, na operação de importação por conta e ordem, corresponde ao preço da prestação de serviços cobrado do adquirente, ao passo que o produto da comercialização da mercadoria importada nessa modalidade será a receita bruta do adquirente.

Em linha com a disciplina do art. 12, os arts. 86 e 87 da IN SRF nº 247/2002 densificam o regime jurídico da operação e reforçam a segregação entre a receita própria da importadora e os valores inerentes à mercadoria pertencente ao adquirente.

Vejamos o que dispõe o art. 86:

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II - os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III - a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

(grifamos)

A relevância desses dispositivos é manifesta. O art. 86, inciso II, exige que os registros fiscais e contábeis da importadora evidenciem tratar-se de mercadoria de propriedade de terceiros. Já o § 1º do mesmo artigo dispõe, de forma expressa, que a nota fiscal de saída emitida pela importadora não caracteriza operação de compra e venda. E o § 2º, por sua vez, explicita que apenas o descumprimento desse regime é que converte a operação em compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

Em reforço, o art. 87 da IN SRF nº 247/2002 dispõe sobre a emissão das notas fiscais nas operações de importação por conta e ordem nos seguintes termos:

Art. 87. Em virtude do disposto nos arts. 12 e 86, a pessoa jurídica importadora deverá:

I – emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro das mercadorias, nota fiscal de entrada na qual deverão ser informados:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores constantes da fatura comercial, expressos em moeda estrangeira convertidos em reais pela cotação, para compra, divulgada pelo Banco Central do Brasil no dia anterior ao da emissão da nota fiscal de entrada;

b) em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;

II – registrar na sua escrituração contábil, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes;

III – registrar, no Livro Registro de Inventário, sob títulos específicos, as mercadorias referidas no inciso II, que ainda estiverem sob sua guarda na data do levantamento de balanço correspondente a encerramento de período de apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido;

IV – emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, nota fiscal de saída tendo por destinatário o adquirente, na qual deverão ser informados:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores expressos em reais apurados de conformidade com o disposto na alínea "a" do inciso I, acrescidos do valor dos tributos incidentes na importação;

b) o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da pessoa jurídica importadora, calculado de conformidade com a legislação aplicável.

c) o IPI, calculado sobre o valor da operação de saída; e

V – emitir, na mesma data referida no inciso IV, nota fiscal de serviços, tendo por destinatário o adquirente, pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da ordem emanada do adquirente.

Parágrafo único. Na nota fiscal de serviços deverá constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que corresponder os serviços prestados.

(grifos e destaques nossos)

Da leitura sistemática desses dispositivos, extrai-se que a importadora atua como mera mandatária do adquirente, devendo manter segregados os fluxos financeiros e tributários relacionados às mercadorias daqueles relativos à sua própria receita.

Por simetria, se a legislação atribui ao adquirente a titularidade da mercadoria e das receitas decorrentes de sua comercialização, os benefícios fiscais de ICMS — tributo incidente sobre a circulação dessas mesmas mercadorias — igualmente não podem ser qualificados como receita da importadora.

A orientação administrativa da Receita Federal do Brasil confirma esse entendimento.

A Solução de Consulta Cosit nº 26/2021, ao examinar a importação por conta e ordem de terceiro, consignou que o objeto principal da relação jurídica entre a importadora e a adquirente não é a circulação da mercadoria, mas a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro, podendo abranger serviços correlatos.

“(…)

13 - Perceba que a relação de compra e venda se estabelece entre exportador e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. Em momento algum, ocorre relação de compra e venda entre o importador por conta e ordem de terceiro e o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem.

(…)

Na importação por conta e ordem de terceiro, o objeto da relação jurídica entre o importador por conta e ordem de terceiro e o adquirente de mercadoria importada por

sua conta e ordem, não envolve relação mercantil, conforme dito anteriormente, mas prestação de serviço, consubstanciada na promoção do despacho aduaneiro e, eventualmente, de outros serviços relacionados com a operação de importação.

(...)

A importadora por conta e ordem de terceiro, via de regra, é mera prestadora do serviço que envolve a promoção do despacho aduaneiro, remunerando-se exclusivamente por conta desses serviços por ela prestados. Todo e qualquer gasto envolvendo a referida importação das mercadorias, tais como valores para sua aquisição, tributos incidentes na operação, taxas de armazenamento e outros dispêndios, recai o seu ônus sobre a adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, conforme contrato previamente pactuado, de que trata o § 2º, do art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018, uma vez que a importadora por conta e ordem de terceiro é mera intermediária na relação de aquisição de mercadorias estrangeiras, entre exportador e adquirente (...).”

(grifos e destaques nossos)

Nesse sentido, acrescenta que a remuneração da importadora se opera exclusivamente pelos serviços prestados, ao passo que a nota fiscal de saída da mercadoria não configura documento representativo dessa relação jurídica, servindo, antes, como documento de simples remessa. Veja-se:

“(...)

19 - Isto posto, frise-se que a nota fiscal de saída, a que se refere o inciso II, do art. 7º, não constitui documento representativo de relação jurídica entre importador por conta e ordem de terceiro e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, envolvendo a prestação de serviços de promoção do despacho aduaneiro de importação, de forma a possibilitar que nela conste o destaque de eventual desconto incondicional concedido na referida prestação de serviços.

20 - Ademais, cumpre salientar que a referida nota fiscal de saída configura documento de simples remessa das mercadorias importadas do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que foi realizado o despacho aduaneiro para o estabelecimento do adquirente de mercadorias importadas por sua conta e ordem (...).”

(grifamos)

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 49/2021, com reforço na Solução de Consulta Cosit nº 201, de 2017, refere que *“o importador por conta e ordem de terceiro figura apenas como prestador de serviços para a pessoa jurídica que efetivamente adquire as mercadorias do exterior”*, ao passo que o adquirente (encomendante) das mercadorias é quem *“manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias de sua propriedade”*.

A mesma compreensão foi posteriormente reiterada, de modo ainda mais explícito, na Solução de Consulta Cosit nº 65/2023, segundo a qual:

“(…)

24.2 o importador figura apenas como prestador de serviços (promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação) para a pessoa jurídica que efetivamente adquire as mercadorias do exterior;

24.3 o ônus financeiro pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação desde o nascedouro é do adquirente, sujeito passivo (responsável solidário), em nome de quem o importador agiu, na qualidade de mero mandatário;

24.4 o repasse das mercadorias do importador para o adquirente não é considerado operação de compra e venda;

24.5 aplicam-se à pessoa jurídica adquirente das mercadorias as normas referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre a receita bruta do importador (tributação realizada no mercado interno), conforme Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 81); (…).”

Tem-se, portanto, não apenas a disciplina normativa vigente à época dos fatos, mas também orientação administrativa posterior, linear e coerente, no sentido de que, na importação por conta e ordem, a importadora não auferir receita mercantil própria, mas apenas receita de serviços.

No caso concreto, a Fiscalização não demonstrou a omissão de receitas decorrentes da prestação de serviços, tampouco a existência de receitas oriundas de comercialização de mercadoria própria. A autuação limitou-se a presumir que o crédito presumido de ICMS constituiria receita autônoma da importadora, sem comprovar a correspondente incorporação patrimonial.

Em verdade, a operação sujeita à incidência do PIS/Pasep e da Cofins, no que se refere à importadora, é a prestação de serviços documentada por meio da respectiva nota fiscal de serviços. O lançamento, contudo, recai sobre benefício fiscal de ICMS vinculado à circulação de mercadorias pertencentes a terceiros.

Diante desse quadro, não se sustenta a premissa fática adotada pela Fiscalização, razão pela qual os valores objeto da autuação não podem ser qualificados como receita própria da Recorrente.

Por essas razões, os lançamentos de PIS/Pasep e Cofins relativos ao ano-calendário de 2011 devem ser cancelados.

---

### 3 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar os autos de infração.

*Assinado Digitalmente*

**Eduarda Lacerda Kanieski**