

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)**

**RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES**  
**REL. P/ : MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

**ACÓRDÃO**

**EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL**  
**EMBARGADO : COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL**  
**ADVOGADO : PAULO AUGUSTO CHEMIN E OUTRO(S) - PR019379**

## **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

# *Superior Tribunal de Justiça*

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 preceitos 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

# Superior Tribunal de Justiça

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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, "prossequindo no julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Assusete Magalhães, negar provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, que lavrará o acórdão. Votaram com a Sra. Ministra Regina Helena Costa os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília (DF), 08 de novembro de 2017 (Data do Julgamento)

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL  
ADVOGADO : PAULO AUGUSTO CHEMIN E OUTRO(S) - PR019379

**RELATÓRIO**

**O SR. MINISTRO OG FERNANDES:** Trata-se de embargos de divergência em recurso especial interpostos pela Fazenda Nacional contra acórdão prolatado pela Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, assim ementado (e-STJ, fls. 2.297):

RECURSO FUNDADO NO NOVO CPC/15. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA 1ª TURMA.

1. A Primeira Turma desta Corte, firmou entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, a, da CF.

Precedentes: AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015 e AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2015, DJe 26/10/2015.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

A embargante sustenta que o acórdão questionado divergiu do entendimento adotado pela Segunda Turma, nos autos do REsp 1.603.082, cuja ementa segue abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. LEGALIDADE DA INCLUSÃO.

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança que busca obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS (fl. 263, e-STJ).

2. Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao

# *Superior Tribunal de Justiça*

configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/5/2013).

3. Agravo Interno não provido.

Afirma que, enquanto o acórdão embargado entendeu pela "não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, a, da CF", o aresto paradigma "entende que, ainda que se admita que o crédito presumido do ICMS não configura receita, o fato é que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro da empresa, de forma que o STJ entende que o benefício em questão, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL" (e-STJ, fl. 2.306).

Decisão de admissibilidade às e-STJ, fls. 2.327-2.328. Impugnação às e-STJ, fls. 2.332-2.348. Parecer do MPF pelo provimento dos embargos (e-STJ, fls. 2.357-2.359).

É o relatório.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)**

**VOTO**

**O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator):** A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS na base para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

No acórdão embargado, entendeu-se que o reconhecimento de crédito presumido de ICMS configura renúncia estatal, devendo ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, "a", da CF/88, e que, por essa razão, tais créditos não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Já o aresto indicado como paradigma firmou compreensão de que, mesmo que se entenda que o crédito presumido do ICMS não configure receita, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponderia a lucro da sociedade empresária. Por isso, ao configurar diminuição de custos e despesas, o sistema de crédito presumido aumentaria indiretamente o lucro tributável e, portanto, tais valores deveriam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A divergência, portanto, é evidente e, a meu sentir, deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma, no sentido de que o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A tese foi desenvolvida pelo voto condutor do acórdão paradigma nos termos da seguinte fundamentação:

O Agravo Interno não merece prosperar, pois a ausência de argumentos hábeis para alterar os fundamentos da decisão ora agravada torna incólume o entendimento nela firmado. Portanto não há falar em reparo na decisão.

Conforme consignei no *decisum*, cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança que busca obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS (fl. 263, e-STJ).

Ainda que se admita que o crédito presumido do ICMS não configura receita, o fato é que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o *lucro* da

empresa. Assentada essa premissa, o STJ entende que o benefício em questão, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido:

**AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IMPOSSIBILIDADE.**

1. No julgamento dos precedentes REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, este Superior Tribunal de Justiça respaldou a conduta adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de considerar o "crédito presumido de IPI" como "receita operacional" para fins de composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Considerou-se ali que a técnica adotada pela lei para atingir o Lucro Real foi a de incluir como "despesa" o valor pago a título de IPI e, por consequência lógica, a inclusão como "receita operacional" do crédito presumido do IPI. Mutatis mutandis, a mesma lógica é aplicável ao crédito presumido de ICMS.

3. Os valores relativos ao crédito presumido do ICMS, por serem "ressarcimentos de custos" integram a receita bruta consoante o art. 44, III, da Lei n. 4.506.54 (recuperações ou devoluções de custos).

4. A escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais", muito embora possa não significar aquisição de disponibilidade financeira quando há restrições ao uso dos créditos adquiridos, e, portanto, permite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Precedentes: REsp. n. 859.322 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.09.2010; AgRg no REsp. n. 1.266.868 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 04.04.2013.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 12/8/2014)

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO. RESTRIÇÃO À SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA.**

1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não ocorre na espécie.

2. O acórdão embargado deixa claro que todos os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, ao diminuir sua carga tributária, impactam de forma inversamente proporcional na majoração do

lucro da empresa, alargando, conseqüentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda.

3. Não há nas razões do aresto embargado nenhuma restrição da aplicação do entendimento firmado às empresas optantes pela sistemática do lucro real, com exclusão de empresas que optem pelo lucro presumido ou lucro arbitrado.

4. O art. 53 da Lei 9.430/1996 determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, devem ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda.

5. O crédito presumido do IPI não constitui receita, de modo que, na apuração do IRPJ segundo o lucro real, não há óbice legal à sua inclusão na base de cálculo do imposto, conforme assentado no aresto embargado. Do mesmo modo, se o regime for o do lucro presumido ou arbitrado, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.430/96.

Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 2/5/2013)

Ausente a comprovação da necessidade de retificação a ser promovida na decisão agravada, proferida com fundamentos suficientes e em consonância com entendimento pacífico deste Tribunal, não há prover o Agravo Interno que contra ela se insurge.

Ante o exposto, dou provimento aos embargos de divergência para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2015/0041673-7      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.517.492 / PR**

Números Origem: 50044586920144047005 PR-50044586920144047005

PAUTA: 24/05/2017

JULGADO: 28/06/2017

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL

ADVOGADO : PAULO AUGUSTO CHEMIN E OUTRO(S) - PR019379

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Sustentaram, oralmente, a Dra. PATRÍCIA GRASSI OSÓRIO, pela Fazenda Nacional, o Dr. NATANAEL MARTINS, pela embargada, e o Dr. MOACIR MORAIS GUIMARÃES FILHO, pelo Ministério Público Federal.

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo dos embargos de divergência e lhes dando provimento, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho."

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR  
(2015/0041673-7)**

**RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES**  
**EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL**  
**EMBARGADO : COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL**  
**ADVOGADO : PAULO AUGUSTO CHEMIN E OUTRO(S) - PR019379**

**VOTO-VISTA**

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA  
HELENA COSTA:**

Solicitei vista dos autos para examiná-los com maior detenção.

A **FAZENDA NACIONAL** interpôs Embargos de Divergência contra acórdão proferido pela 1ª Turma desta Corte assim ementado (fls. 2.297e):

**RECURSO FUNDADO NO NOVO CPC/15. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA 1ª TURMA.**

1. A Primeira Turma desta Corte, firmou entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, VI, a, da CF. Precedentes: AgRg no REsp 1227519/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 07/04/2015 e AgRg no REsp 1461415/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/10/2015, DJe 26/10/2015.

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1.517.492/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 20/10/2016).

Aponta a Embargante a existência de dissenso entre o acórdão embargado e o AgInt no REsp n. 1.603.082/SC, julgado pela 2ª Turma desta Corte, cuja ementa transcrevo:

**TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

***SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. LEGALIDADE DA INCLUSÃO.***

*1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança que busca obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da inclusão do crédito presumido do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL e das contribuições ao PIS e COFINS (fl. 263, e-STJ).*

*2. Consoante a jurisprudência do STJ, o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.448.693/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/8/2014; EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/5/2013).*

*3. Agravo Interno não provido.*

*(AgInt no REsp 1.603.082/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/09/2016, DJe 11/10/2016).*

Nas razões recursais, alega-se que "[...] os benefícios decorrentes de créditos presumidos do ICMS constituem subvenção governamental de custeio, pois são incentivos fiscais, espécie de auxílio à empresa. Por essa razão, compõem o resultado operacional da pessoa jurídica. O crédito presumido de ICMS resulta em receitas da modalidade subvenção governamental. Assim, constituem na verdade subvenção corrente para custeio ou operação, diverso, por exemplo, de mera recuperação de custos de natureza indenizatória. Tais créditos são classificados como subvenções de custeio porque, para fins fiscais, especificamente sob a ótica do IRPJ, tem-se considerado subvenção como auxílio que não importa qualquer exigibilidade para o seu recebedor, sendo que as subvenções para custeio ou operação são aquelas que têm a finalidade de auxiliar a empresa em suas operações, para arcar com suas despesas correntes. A subvenção de custeio integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL porque, sendo uma espécie de auxílio à empresa, compõe o resultado operacional da pessoa jurídica" (fls. 2.306/2.307e).

Acompanham o recurso os documentos de fls. 2.315/2.320e.

Distribuídos os autos ao Ministro Og Fernandes, Sua Excelência admitiu o recurso (fls. 2.327/2.328e).

A parte Embargada apresentou impugnação às fls.

2.332/2.348e.

O Ministério Público Federal manifestou-se, às fls. 2.357/2.359e, pelo provimento dos Embargos de Divergência.

Na assentada do dia 28.06.2017, o Ministro Relator proferiu voto dando provimento aos Embargos de Divergência "[...] para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL", orientação esposada pela 2ª Turma.

Após o voto de Sua Excelência, solicitei vista antecipada dos autos.

**É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.**

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

Inicialmente, importante consignar que os Embargos de Divergência encontram-se hígidos para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões preliminares ou prejudiciais a serem examinadas.

Consigne-se, outrossim, que o Supremo Tribunal Federal assentou a ausência de repercussão geral da presente controvérsia, em virtude do reconhecimento da sua natureza infraconstitucional, como segue:

***Recurso extraordinário. Tributário. Créditos presumidos de ICMS. Inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Natureza infraconstitucional da controvérsia. Ausência de repercussão geral.***

(RE 1.052.277 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 18/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 28-08-2017 PUBLIC 29-08-2017).

No mérito, controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS nas bases de cálculo do Imposto

sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Narra a Embargada que "[...] é sociedade cooperativa que desenvolve as atividades econômicas de moagem de trigo e fabricação de derivados (moinho de trigo) e prestação de serviço de armazenagem e embarque de mercadorias (terminal portuário e de congelados), conforme certificam os Cadastros Nacionais da Pessoa Jurídica – CNPJ" (fl. 02e).

O Estado do Paraná, ao editar o Decreto n. 6.080/12, mediante o qual regulamentou o ICMS, concedeu, uma vez preenchidos os requisitos legais do art. 69 de tal ato normativo, crédito presumido desse tributo para determinadas operações e prestações, nos seguintes termos (fls. 89, 714 e 726/728e):

*Art. 4º. Os convênios concessivos de **benefícios fiscais** serão celebrados na forma prevista em lei complementar a que se refere a alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal (art. 3º da Lei nº 11.580/1996).*

*Parágrafo único. **As operações e as prestações beneficiadas com isenção, redução na base de cálculo e crédito presumido estão elencadas, respectivamente, nos Anexos I, II e III deste Regulamento.***

*[...]*

*ANEXO III*

*CRÉDITO PRESUMIDO*

*(a que se refere o parágrafo único do Artigo 4º deste Regulamento)*

*[...]*

*24. Aos estabelecimentos fabricantes de FARINHA DE TRIGO, obtida a partir da moagem do trigo em grão no próprio estabelecimento, classificada na subposição 1101.00 da NBM/SH, e de macarrão, mesmo que com molho, inclusive espaguete, no percentual de cinco por cento sobre o valor das saídas, em operações internas.*

*25. Aos estabelecimentos fabricantes de FARINHA DE TRIGO, obtida a partir da moagem do trigo em grão no próprio estabelecimento, classificada na subposição 1101.00 NBM/SH, e de mistura pré-preparada de farinha de trigo para panificação, que contenha no mínimo 95% (noventa e cinco por cento) de*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*farinha de trigo, classificada no código 1901.20.00 da NBM/SH, no percentual de cinco por cento sobre o valor das saídas dessas mercadorias em operações interestaduais destinadas a estabelecimentos localizados no Estado do Espírito Santo e nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de doze por cento, exceto em relação às operações previstas no item 26.*

*26. Aos estabelecimentos fabricantes, em operações interestaduais com destino a contribuintes localizados nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, no percentual de dez por cento sobre o valor das saídas das seguintes mercadorias classificadas na NBM/SH:*

*a) FARINHA DE TRIGO obtida a partir da moagem do trigo em grão no próprio estabelecimento (subposição 1101.00);*

*b) mistura pré-preparada de farinha de trigo para panificação, que contenha no mínimo 95% (noventa e cinco por cento) de farinha de trigo obtida a partir da moagem do trigo em grão no próprio estabelecimento (código 1901.20.00);*

*c) massas alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo (subposições 1902.11 ou 1902.19);*

*d) biscoitos e bolachas derivados de trigo, dos tipos "cream cracker", "água e sal", "maisena", "maria" e outros de consumo popular (subposição 1905.30) e que não sejam adicionados de cacau, recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial.*

*27. Aos estabelecimentos fabricantes de misturas pré-preparadas de FARINHA DE TRIGO para panificação, que contenham no mínimo 95% (noventa e cinco por cento) de farinha de trigo obtida a partir da moagem do trigo em grão no próprio estabelecimento, classificadas no código 1901.20.00 da NCM, no percentual de cinco por cento sobre o valor das saídas, em operações internas. (destaquei)*

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

# Superior Tribunal de Justiça

federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, na forma do art. 150, VI, a, da Constituição da República.

Assinale-se que ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção reconhecem a *natureza jurídica de incentivo fiscal do crédito presumido de ICMS concedido pelo ente tributante*, a ele atribuindo, todavia, efeitos distintos quanto à possibilidade de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Antecipo que abraço o posicionamento manifestado pela 1ª Turma, pelos fundamentos que seguem.

Cabe lembrar que a Constituição da República hospeda vários dispositivos dedicados a autorizar certos níveis de ingerência estatal na atividade produtiva com vista a reduzir desigualdades regionais, alavancar o desenvolvimento social e econômico do país, inclusive mediante desoneração ou diminuição da carga tributária.

São exemplos dessas diretrizes constitucionais, de relevância para a análise do caso em tela, as previsões inseridas nos arts. 3º, ("Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"); 151, I ("É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País*" - destaque meu), e 155, § 2º, XII, alíneas e, f e g ("Cabe à lei complementar: [...] e) excluir da incidência do imposto [ICMS], nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados").

Trata-se de alívio fiscal, indutor do desenvolvimento econômico regional, cuja disciplina normativa, na espécie, tem o escopo de desonerar

# Superior Tribunal de Justiça

estabelecimentos fabricantes de farinha de trigo e de produtos que a contêm em sua composição, tais como bolachas e biscoitos populares, macarrão e misturas pré-preparadas para panificação, ingrediente e alimentos básicos que devem ser acessíveis a toda a população.

Tem-se, portanto, que a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante.

É esse crédito, em torno do qual gravitam tais aspectos, que se pretende ver incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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.**

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***, consubstanciados nas Soluções de Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal ns. 144/2008 e 10/2007, e no Parecer Normativo CST n. 112/1978, **consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas (fls. 2.034/2.037e).**

Saliente-se, portanto, que a Fazenda Nacional, mediante simples interpretação estampada em atos administrativos normativos, tem orientado seus órgãos a assim proceder.

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.

Não por outra razão, cuidou o legislador constituinte originário



de alçar a Federação à categoria de cláusula pétrea, tornando-a intangível pelo Poder Constituinte Derivado, conforme o disposto no art. 60, § 4º, I. Daí porque, na dicção de Geraldo Ataliba, "tanto o princípio republicano quanto o federal são postos como regras supraconstitucionais, princípios super-rígidos, pedras basilares de todo o sistema", e "obrigam todos os intérpretes, desde o primeiro – lógica e cronologicamente (Biscaretti), o legislador – até o último – o judicial –, a submeterem às suas exigências todos os demais princípios e regras constitucionais e, com maior razão, infraconstitucionais" (*República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 45).

Como sabido, o *princípio republicano*, assim como o princípio da legalidade, constitui decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apoia nas ideias de *certeza e igualdade*.

No modelo federativo fiscal, a Constituição dita o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

A rigor, 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.

Como corolário desse fracionamento de competências, o art. 155, XII, g, da 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.

Anote-se tratar-se de tributo que, por constituir uma das principais fontes de receita para custeio do aparato estatal, assegura

# Superior Tribunal de Justiça

condições para o exercício desembaraçado da **autonomia** constitucionalmente conferida às unidades da Federação.

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.

Examinada a questão sob valores ético-constitucionais da Federação, *limitadores do próprio exercício dessa competência*, como também pelo *princípio da subsidiariedade*, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal, constata-se que a concorrência desses elementos, adiante sopesados, é capaz de inibir a pretensão de incidência tributária defendida pela União.

Com efeito, 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.).

Desse modo, 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.

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, e em atrito com a subsidiariedade, "um princípio de bom senso", no dizer do professor André Franco Montoro (*Federalismo e o fortalecimento do Poder Local no Brasil e na Alemanha*. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros.

Paulo Caliendo assim ensina sobre o princípio da subsidiariedade no contexto federativo:

*[...] o princípio da subsidiariedade pode e deve ser utilizado como cláusula de barreira contra a tendência centralizadora do sistema federativo brasileiro, **restabelecendo o equilíbrio e indicando a correta proporcionalidade entre os meios constitucionais e o fim geral a ser alcançado**. O princípio da subsidiariedade funciona neste caso como um adequado instrumento de controle do abuso e como **cláusula de correção**. Desse modo, **na presença de valores constitucionais distintos a serem alcançados, tais como o interesse nacional e a preservação das autonomias locais, o princípio da subsidiariedade funciona como um comando normativo a indicar que a busca do interesse geral não pode implicar esmagamento das instâncias inferiores ou da ação espontânea individual**.*

*(O Federalismo Fiscal e o Princípio da Subsidiariedade. In Estado Federal e Tributação - Das origens à crise atual. Organizadores Misabel Abreu Machado Derzi; Onofre Alves Batista Júnior; André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. vol. I, pp. 100-110 - destaquei).*

Dessarte, é razoável que a exegese em torno do exercício de competência tributária federal, no contexto de estímulo fiscal legitimamente concedido por Estado-membro, tenha por vetor principal um juízo de *ponderação* dos valores federativos envolvidos.

Registre-se que antes da pacificação do tema pelo STF em repercussão geral, a doutrina, ao analisar a pretensão de que créditos de ICMS poderiam integrar as bases de cálculo do PIS e da COFINS, já afastava tal possibilidade por configurar, também, burla à Federação, nos

seguintes termos:

[...] entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.

(PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 524 - destaquei).

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.

Outrossim, o abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no campo da *segurança jurídica*, os quais não podem ser desprezados.

Deveras, 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 preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes, como assinalado, da cesta básica nacional.

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, consoante assinala José Eduardo Soares de Melo:

*O direito à utilização, fruição ou realização dos incentivos – em termos lógicos e jurídicos – não pode ter vinculação ou atinência estrita ao regime jurídico de tributação, uma vez que, na referida relação jurídica, o contribuinte é o credor (sujeito ativo), enquanto o poder público qualifica-se como devedor (sujeito passivo). A relação eminentemente tributária consubstancia situação nitidamente oposta, ou seja, o poder público é o sujeito ativo, enquanto o contribuinte é o sujeito passivo.*

*(Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2015. p. 307).*

Assente-se que, hodiernamente, despontam no cenário das questões tributárias preocupantes discussões tendentes a legitimar o alargamento de bases de cálculo tributárias por intermédio da inclusão de outros tributos, isto é, a situação denominada *tributo sobre tributo*, tal como a da inserção do ICMS na base cálculo do PIS/COFINS.

No ponto, convém reavivar, conforme lição de Geraldo Ataliba, que "a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência", e, assim, "enquanto aspecto da hipótese de incidência, a base imponible é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete", e sua mensuração "só pode ser feita de acordo com o critério normativo que na base de cálculo (legal) se adota" (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros: 2016. pp. 108 e 110).

A base de cálculo, inquestionavelmente, 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.

A esse respeito, já advertia, há muito, Alfredo Augusto Becker:

*O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, **surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente,***

**outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. [...]**".

(Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 395 - destaquei).

Cumpre destacar, ademais, em sintonia com as diretrizes constitucionais apontadas, **o fato de a própria União ter reconhecido 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, nos termos da Lei n. 11.945/09, *verbis*:

*Art. 4º. Ficam isentas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, no âmbito de programas de **concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal** na aquisição de mercadorias e serviços.*

Por fim, cumpre registrar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, 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. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS **não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos**, conforme acórdão assim ementado:

**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, inc. 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. 3. 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. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

Antes de acompanhar, no mérito, o entendimento sustentado pela Ministra Relatora, o Ministro Celso de Mello, em seu voto, ressaltou, preliminarmente, a importância de proceder-se à interpretação do Direito Tributário pela essência dos institutos e princípios que lhes são próprios, rechaçando a interpretação econômica, nos seguintes termos:

***Veja-se, pois, que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, "faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial (...)" (ALIOMAR BALEEIRO, "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sem que isso envolva interpretação da Constituição***

# Superior Tribunal de Justiça

conforme as leis, **sob pena de prestigiar-se**, no tema, **a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento** do postulado da tipicidade, **que representa**, no contexto de nosso sistema normativo, **projeção natural e necessária** do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal, **consoante adverte** autorizado magistério doutrinário (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, "in" **Caderno de Pesquisas Tributárias** nº 13/493, 1989, *Resenha Tributária*; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "O ISS sobre a Locação de Bens Móveis", "in" *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 28/7-11, **8-9**). (destaques do original)

Note-se que, na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, 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.

Isto posto, com a vênia do Senhor Ministro Relator, dele divirjo para **negar provimento** aos Embargos de Divergência.

**É o voto.**

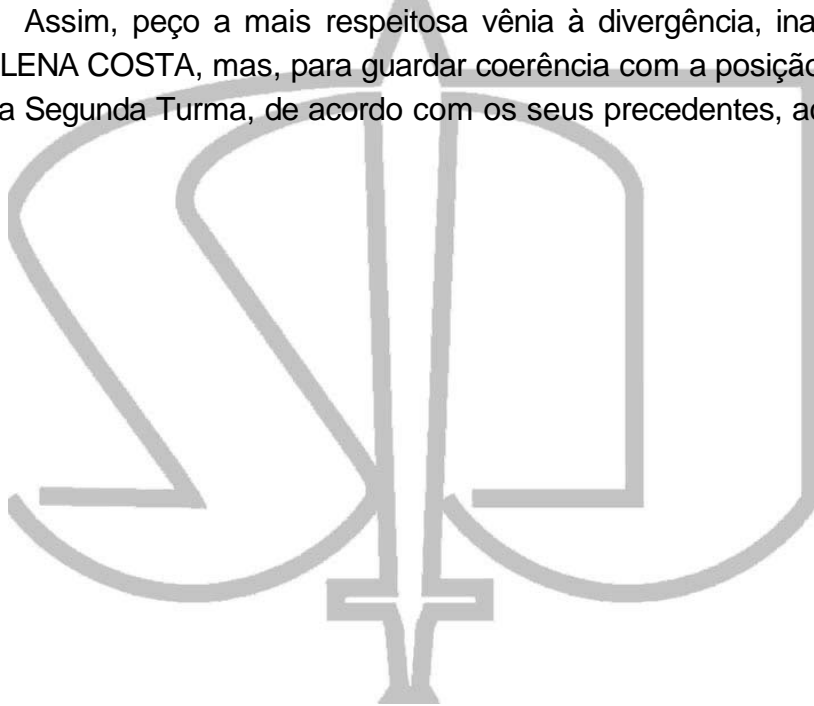


**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)**

**VOTO-VOGAL**

**MINISTRA ASSUETE MAGALHÃES:** Senhor Presidente, o acórdão embargado é do Ministro SÉRGIO KUKINA. O Ministro Relator, OG FERNANDES, dá provimento aos Embargos de Divergência, para fazer prevalecer o acórdão paradigma, que foi prolatado no âmbito da Segunda Turma. Na verdade, esse tem sido o posicionamento adotado, de maneira muito firme, pela Segunda Turma, desde um voto pioneiro que foi proferido sobre o assunto, de relatoria, salvo engano, do Ministro CASTRO MEIRA.

Assim, peço a mais respeitosa vênua à divergência, inaugurada pela Ministra REGINA HELENA COSTA, mas, para guardar coerência com a posição que venho adotando, no âmbito da Segunda Turma, de acordo com os seus precedentes, acompanho o eminente Relator.



# *Superior Tribunal de Justiça*

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL

ADVOGADO : PAULO AUGUSTO CHEMIN E OUTRO(S) - PR019379

## VOTO

(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

1. Senhor Presidente, peço permissão a Vossa Excelência para usar a palavra por brevíssimos minutos, apenas para assinalar a minha admiração pelo voto que acaba de ser proferido pela ilustre Ministra e Professora REGINA HELENA COSTA, não somente pelo refinamento do pensamento jurídico que Sua Excelência expôs, mas, sobretudo, por ter revelado um sentimento de enternecimento federativo em um momento em que o poder absorvente da União, centralizador, esmaga, praticamente, as autonomias estaduais e municipais.

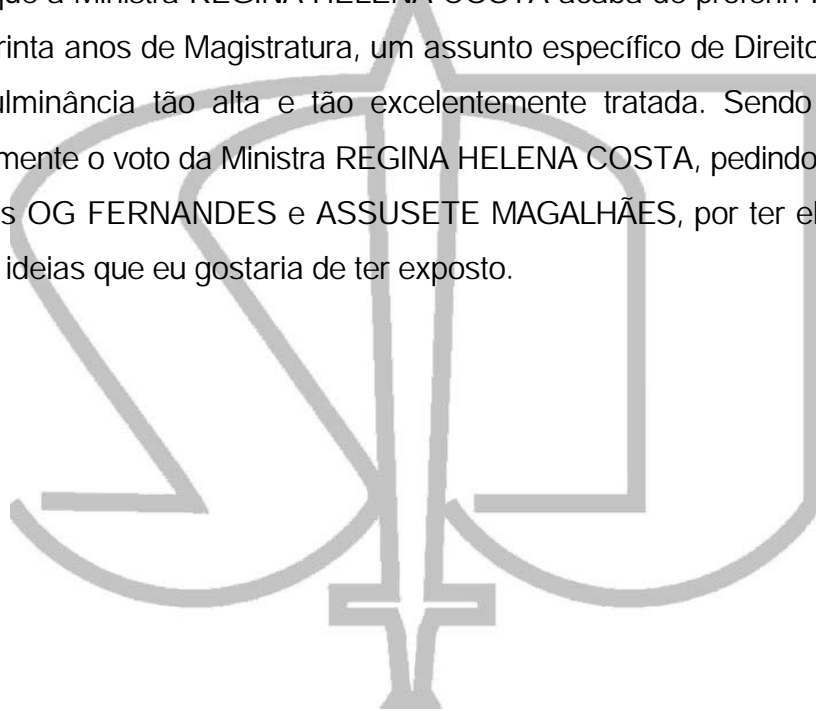
2. Penso, Senhor Presidente, que é o momento adequado - e que foi muito bem aproveitado pela Ministra REGINA HELENA COSTA - de se altear a bandeira de preservação da competência tributária dos entes federados, pondo-a, essa competência, a salvo do poder centralizador, absorvente e concentrador que a União Federal frequentemente exerce, como se o conceito de federação fosse algo absolutamente plástico, rigorosamente desprovido de doutrina, ou seja, uma coisa tópica, que pudesse seguir as vicissitudes políticas de determinado Estado, quando os doutrinadores do federalismo do Brasil, dentre os quais, o Professor PAULO BONAVIDES, o saudoso Professor GERALDO DE ATALIBA, excelente mestre não apenas em Direito Tributário, mas também em Direito Constitucional e Ciência Política, e também o Professor FRANCO MONTORO, apelam para o bom senso dos Juízes na interpretação dessa sutil e difícil convivência com entes políticos sobre o mesmo espaço.

3. A autonomia e a participação são as duas leis básicas de qualquer federação. As singularidades da formação histórica, como se usa fazer com relação ao Brasil e aos Estados Unidos, é para se dizer que a diferença entre as

# *Superior Tribunal de Justiça*

nossas federações justifica o centralismo que ocorre no Brasil. O centralismo que ocorre no Brasil não decorre de comparação com o modelo americano, mexicano ou alemão, nem com um, nem com outro, decorre simplesmente da vocação autoritária do Estado brasileiro e da herança imperial de Pedro I, que eliminou, como muitos sabem, diversos patriotas nordestinos entre 1817 e 1824, como o FREI CANECA, arcabuzado no Forte das Cinco Pontas, em Recife.

4. Pois bem, Senhor Presidente, fiquei bastante entusiasmado com o voto que a Ministra REGINA HELENA COSTA acaba de proferir. Poucas vezes vi, em quase trinta anos de Magistratura, um assunto específico de Direito Tributário elevado a uma culminância tão alta e tão excelentemente tratada. Sendo assim, acompanho integralmente o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, pedindo todas as vênias aos Ministros OG FERNANDES e ASSUSETE MAGALHÃES, por ter ela representado para mim as ideias que eu gostaria de ter exposto.



**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)**

**RATIFICAÇÃO DE VOTO**

**O SR. MINISTRO OG FERNANDES:** Após análise do voto-vista da Ministra Regina, verifico que a solução que conferi à controvérsia – no sentido de reconhecer a possibilidade de inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL – não merece reparo.

Primeiro porque, ao meu sentir, o precedente mencionado no voto-vista referente à impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em nada se confunde com a questão ora em debate, porquanto, neste caso, não se discute a incidência de tributo sobre tributo, mas, sim, a constatação de que a obtenção de crédito presumido pela contribuinte acarretou aumento do lucro tributável, fato que se amolda ao fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Segundo, se a União concedeu isenção aos contribuintes em situações idênticas à dos autos, assim o fez porque entendeu conveniente. Isso não induz à conclusão de que, na espécie, inexistente fato gerador do tributo.

Registro que o deferimento de isenção pelo titular da competência pressupõe a pretérita subsunção do fato à hipótese de incidência prevista para os tributos, que culmina com o surgimento da obrigação tributária, havendo apenas, por intermédio da norma isentiva, comando para que o crédito correspondente não seja constituído por intermédio do lançamento.

Por fim, em arremate a tudo o que consta do meu voto, entendo que o fato gerador de referidos tributos se encontra presente em face da própria legislação que os disciplina, tendo em vista a comprovação de que, na espécie, há aumento indireto do lucro tributável. E esse fato, em verdade, é o que interessa, pois, de acordo com o princípio basilar do Direito Tributário intitulado de *non olet*, a definição do fato gerador deve ser interpretada com abstração dos fatos que lhe deram origem, da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, considero irrelevante o fato de o aumento do lucro tributável ter

# *Superior Tribunal de Justiça*

como origem o direito à obtenção de crédito presumido.

Desse modo, pedindo todas as vênias à divergência, mantenho meu voto com os aditamentos acima transcritos.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2015/0041673-7      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EREsp 1.517.492 / PR**

Números Origem: 50044586920144047005 PR-50044586920144047005

PAUTA: 27/09/2017

JULGADO: 08/11/2017

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

**Relatora para Acórdão**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL  
EMBARGADO : COTRIGUAÇU COOPERATIVA CENTRAL  
ADVOGADO : PAULO AUGUSTO CHEMIN E OUTRO(S) - PR019379

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Assusete Magalhães, negou provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, que lavrará o acórdão."

Votaram com a Sra. Ministra Regina Helena Costa os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.