

TRATAMENTO CONTÁBIL DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E SUA TRIBUTAÇÃO PELO PIS/COFINS: ANÁLISE À LUZ DO TEMA 843 DO STF

Disraeli Costa Dias

Mestrando em Direito Tributário na Fundação Getulio Vargas (FGV). Procurador da Fazenda Nacional.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Histórico e contornos da controvérsia no Tema 843 do STF 3 Tratamento contábil do crédito presumido de ICMS 4 Necessidade de aplicação da *ratio decidendi* do Tema 69 do STF 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa o tratamento contábil e jurídico do crédito presumido de ICMS, com ênfase na controvérsia submetida ao Supremo Tribunal Federal no Tema 843 da repercussão geral. Partindo do papel estruturante da contabilidade na definição da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, examina-se a natureza do crédito presumido à luz dos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e da jurisprudência dos tribunais superiores. São abordados o histórico e a fundamentação do Tema 843 e a necessidade de harmonização com a *ratio decidendi* do Tema 69 do STF. Conclui-se pela necessidade de que a decisão do STF se fundamente em critérios técnicos que preservem a coerência jurisprudencial e evitem distorções na apuração das contribuições sociais.

PALAVRAS-CHAVE: Crédito presumido de ICMS. Tema 843 STF. PIS/Cofins. Receita contábil. Tributação.

ACCOUNTING TREATMENT OF PRESUMED ICMS TAX CREDITS AND THEIR TAXATION BY PIS/COFINS: ANALYSIS IN LIGHT OF SUPREME FEDERAL COURT THEME 843

CONTENTS: 1 Introduction 2 Background and outlines of the controversy in Supreme Federal Court Case No. 843 3 Accounting treatment of presumed ICMS credit 4 Need for application of the *ratio decidendi* of Supreme Federal Court Case No. 69 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article analyzes the accounting and legal treatment of the presumed ICMS credit, with emphasis on the controversy submitted to the Brazilian Supreme Federal Court under Theme 843 of general repercussion. Starting from the structuring role of accounting in defining the tax base for Corporate Income Tax (IRPJ), Social Contribution on Net Profit (CSLL), and the PIS and Cofins contributions, the nature of the presumed credit is examined in light of the technical pronouncements of the Brazilian Accounting Pronouncements Committee and the case law of higher courts. The history and reasoning of Theme 843 and the need for harmonization with the *ratio decidendi* of Theme 69 are discussed. The conclusion emphasizes that the STF's decision should be based on technical criteria that preserve jurisprudential coherence and prevent distortions in the assessment of social contributions.

KEYWORDS: Presumed ICMS Credit. STF Theme 843. PIS/Cofins. Accounting revenue. Taxation.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade exerce papel central no sistema jurídico-tributário brasileiro, consubstanciando elemento essencial na identificação e mensuração de fatos geradores e bases de cálculo de tributos da pessoa jurídica.

Na apuração do lucro real para fins de IRPJ e CSLL, essa centralidade decorre da própria lógica do Decreto-lei n. 1.598/1977, que adota o resultado contábil como ponto de partida obrigatório para a determinação do lucro tributável, sujeito a ajustes expressamente previstos na legislação fiscal. O art. 6º¹ do referido Decreto-lei estabelece que o lucro líquido do exercício, apurado segundo as disposições da lei comercial, constitui a base sobre a qual se efetuam as adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária. Essa sistemática revela a dependência normativa da tributação em relação à contabilidade, reafirmando que apenas a lei pode determinar quais itens devem ser desconsiderados na apuração do lucro real.

Na incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, a contabilidade é fundamental na delimitação do conceito de receita, elemento que constitui a base de cálculo dessas exações. Isso porque, nos termos do art. 195, I, "b", da Constituição Federal, o fato gerador dessas contribuições é o auferimento de receita pela pessoa jurídica. No regime não cumulativo, tal incidência recai especificamente sobre a receita bruta, conforme disposto no art. 1º da Lei n. 10.637/2002² e da Lei n. 10.833/2003. A sistemática de apuração dessas contribuições está assentada

1. "Art. 6º – Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."
2. "Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil."

sobre critérios contábeis, sendo a escrituração regular e o reconhecimento das receitas os pontos de partida para a determinação da base tributável, nos termos da legislação vigente. Nessa perspectiva, o papel da contabilidade é normativamente estruturante, pois fornece os elementos técnicos para a identificação dos ingressos econômicos aptos a compor a receita bruta da pessoa jurídica.

Diante disso, a análise da legitimidade da tributação do crédito presumido de ICMS pela União evidencia a importância do estudo contábil, sendo esse um aspecto fundamental para o exame técnico dessa controvérsia.

Consubstanciando tema cuja litigiosidade nos últimos anos é notória, o tratamento tributário conferido ao crédito presumido de ICMS foi objeto de relevante debate no Superior Tribunal de Justiça, culminando no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.517.492/PR. Naquela oportunidade, o STJ firmou o entendimento de que os valores decorrentes de créditos presumidos de ICMS não podem ser incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A fundamentação central assentou-se na premissa de que tais créditos representam incentivos fiscais concedidos pelos Estados, os quais não se traduzem em receita ou lucro tributável, e cuja inclusão pela União configuraria interferência indevida em políticas fiscais estaduais, de modo a violar o princípio federativo.

Paralelamente a esse paradigmático julgamento, instaurou-se um novo ciclo de debates, agora sob a ótica constitucional, em ações nas quais os contribuintes pleiteavam a exclusão dos créditos presumidos de ICMS também da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Foi nesse cenário que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria no Recurso Extraordinário n. 835.818/PR, que originou o Tema 843, atualmente pendente de julgamento. A tese em discussão consiste em saber se é constitucional a inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, considerando o conceito de receita previsto no art. 195, I, "b", da Constituição Federal.

A controvérsia do Tema 843 apresenta contornos técnicos que exigem a análise conjugada da legislação tributária infraconstitucional, da contabilidade societária e dos limites materiais do conceito constitucional de receita. De um lado, sustenta-se que os créditos presumidos seriam mera redução de despesas ou recuperação de custos tributários, de modo que não se qualificariam como receita tributável. Por sua vez, a União argumenta que, à luz da realidade econômico-contábil das empresas, tais créditos integram o resultado da atividade empresarial, gerando efetivo acréscimo patrimonial, razão pela qual devem ser considerados receita bruta tributável.

Desse modo, a definição da controvérsia pelo STF terá impacto direto na sistemática de apuração das contribuições sociais, sendo imprescindível que o

juízo se fundamente em critérios técnicos consistentes quanto à natureza contábil dos créditos presumidos e à função normativa da escrituração mercantil na conformação das bases de cálculo tributárias, além de ser necessária a busca pela harmonização de entendimentos proferidos pelo próprio STF, em especial a *ratio decidendi* fixada no julgamento do Tema 69.

2 HISTÓRICO E CONTORNOS DA CONTROVÉRSIA NO TEMA 843 DO STF

A discussão em torno da tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo PIS e pela Cofins alcançou o Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário n. 835.818/PR, que originou o Tema 843 da repercussão geral. O recurso foi protocolado em 9 de setembro de 2014, tendo origem na ação mandamental autuada sob o n. 5014019-74.2010.4.04.7000, ajuizada em 17 de setembro de 2010 perante a 3ª Vara Federal de Curitiba/PR. O caso concreto envolvia benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná com base na Lei Estadual n. 14.985/2006, que estabeleceu crédito presumido de ICMS de até 9% sobre importações realizadas por meio dos portos de Paranaguá e Antonina ou aeroportos situados no Estado, reduzindo a carga tributária efetiva de ICMS para aproximadamente 3%.

Na ação originária, a impetrante pleiteava a não incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre os valores decorrentes do crédito presumido, alegando que eles não configurariam receita tributável, mas mera recuperação de custos, e que sua tributação frustraria a finalidade da política pública estadual. A sentença acolheu integralmente essa tese, reconhecendo que nem todo ingresso financeiro no caixa da empresa se enquadra no conceito de receita e qualificando o crédito presumido como instrumento de desoneração, e não como acréscimo patrimonial. Com base nisso, afastou a exigibilidade das contribuições e assegurou o direito à restituição dos valores pagos.

O julgamento do Recurso Extraordinário foi iniciado no Plenário Virtual em março de 2021, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio. Em seu voto, o relator conheceu e negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, fixando a tese de que “surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão, na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, de créditos presumidos do ICMS”. Para fundamentar sua posição, o Ministro Marco Aurélio destacou que os créditos presumidos representam renúncia fiscal que reduz o imposto devido, não constituindo ingresso de riqueza nova, mas simples diminuição ou ressarcimento de despesas. Assentou ainda que o registro contábil da redução do passivo de ICMS, mesmo que contabilizado como ingresso, não o transforma em receita

para fins constitucionais. O relator apoiou-se em precedentes do STF, como o RE 606.107 (Rel. Min. Rosa Weber), que afastou a inclusão, na base de cálculo do PIS e da Cofins, de créditos de ICMS transferidos em operações de exportação, por entender que se tratava de mera recuperação de despesa. Além disso, reforçou que a receita bruta, sob o prisma constitucional, deve representar ingresso financeiro que se integra ao patrimônio como elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

Importa destacar que, no voto do relator, os fundamentos adotados partiram da premissa de que o crédito presumido configura ingresso destinado à redução de custos. Sob essa perspectiva, não seria possível qualificá-lo como receita bruta apta a integrar a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Ressalte-se, ainda, que em nenhum momento o relator suscitou a inconstitucionalidade da tributação sob o prisma de violação ao pacto federativo, argumento que, por sua vez, foi central na decisão proferida pelo STJ no julgamento realizado aproximadamente quatro anos antes dessa sessão no Plenário Virtual do STF.

Entretanto, após dez votos computados na sessão virtual, sendo seis favoráveis à tese do contribuinte, o julgamento foi interrompido por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, permanecendo pendente de conclusão. Até o momento da elaboração deste artigo, não houve retomada do julgamento, mantendo-se indefinida a orientação definitiva do STF sobre o tema.

3 TRATAMENTO CONTÁBIL DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

No contexto contábil brasileiro, a definição de receita é estabelecida pelo CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro –, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Trata-se de um conceito central, pois serve de alicerce para os demais pronunciamentos contábeis específicos. De acordo com o seu item 4.68, “receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio”. Essa definição evidencia que a essência da receita está no acréscimo patrimonial derivado de transações que não envolvam aportes dos sócios ou acionistas.

A amplitude dessa conceituação permite abarcar uma variedade de eventos econômicos que resultam em benefício financeiro para a entidade. Nessa perspectiva, o ingresso de ativos que não corresponde a uma obrigação futura (passivo), ou a extinção de um passivo sem a saída correspondente de ativos, configura efetivamente uma receita, ainda que não envolva uma transação de venda de bens ou serviços. Tal compreensão é coerente com o princípio da

prevalência da essência sobre a forma, segundo o qual a análise contábil deve priorizar os efeitos econômicos reais das transações. Desse modo, no plano das ciências contábeis, a classificação de determinado ingresso como receita depende de sua capacidade de representar um acréscimo patrimonial efetivo e de seu impacto no resultado da entidade, portanto, sempre que houver incremento de ativos líquidos sem contraprestação, inclusive mediante incentivos fiscais, estará configurada uma receita no plano contábil.

O tratamento contábil das subvenções governamentais no Brasil é disciplinado pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. O item 3 desse pronunciamento define o que é subvenção governamental com um conceito que abrange uma ampla gama de transferências que têm como objetivo apoiar ou fomentar atividades econômicas por parte do beneficiário, vejamos:

[...] uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Segundo Fernandes (2022, p. 238), ao analisar a definição é possível identificar os seguintes elementos:

- (i) assistência governamental: "ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos" (CPC 07 [R1]);
- (ii) destinatário da subvenção: sociedade empresária (entidade) ou grupos de interesse empresarial, como setor da economia, localização geográfica etc.;
- (iii) contribuição pecuniária ou não: a subvenção pode ser efetuada por meio de transferência de recursos financeiros efetivamente ou por meio de concessão de tratamento fiscal mais benéfico, ou seja, renúncia fiscal;
- (iv) exigência de cumprimento passado ou futuro de condições estatuídas na própria concessão: não se trata de uma transferência de capital ou de renúncia fiscal incondicionada, sem qualquer encargo; para usufruir da subvenção, é preciso que a sociedade empresária cumpra uma determinada contrapartida.

Todos esses elementos devem, portanto, estar presentes na medida governamental para que esta possa ser validamente qualificada como subvenção, cabendo

à legislação tributária seguir esse enquadramento. Dentre esses requisitos, merece destaque que a subvenção deve recair sobre a atividade econômica desempenhada pela empresa; assim, benefícios fiscais voltados ao consumidor, como isenções ou reduções da base de cálculo destinadas a baratear o produto final, não se enquadram como subvenções governamentais (FERNANDES, 2022, p. 239).

Outro requisito essencial para a caracterização de uma subvenção governamental é a imposição de condições ou contrapartidas a serem observadas pela sociedade beneficiária. Nesse sentido, o item 8 do CPC 07 estabelece que o reconhecimento contábil da subvenção está condicionado ao cumprimento dessas exigências:

8. A subvenção governamental não deve ser reconhecida até que exista uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida. O simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.

Analisando conjuntamente o item 8 e o item 12 do CPC 07 (R1), verifica-se que a subvenção deve ser reconhecida contabilmente no resultado do exercício à medida que a entidade satisfaz as condições exigidas para seu recebimento, de modo que as subvenções relacionadas a ativos são apropriadas como receita ao longo da vida útil do ativo; já as subvenções relacionadas a despesas são reconhecidas como receita sistematicamente, em correlação com os custos que se pretende compensar:

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistêmica, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Nesse ponto, há que se recordar que antes das Leis ns. 11.638/2007 e 11.941/2009 não havia determinação legal ou contábil que impusesse o registro das subvenções em conta de resultado, vigorando, naquela época, a previsão de registro em reserva de capital no patrimônio líquido, conforme autorizava a redação original do art. 182, § 2º, da Lei n. 6.404/1976. Após essas modificações legais, o CPC 07 foi publicado disciplinando contabilmente o registro da subvenção como receita no resultado. Nesse sentido, vale conferir a seguinte explicação:

O reconhecimento como receita de subvenção governamental pareceu estranho quando inicialmente disciplinado, porém, essa é a forma mais adequada no âmbito das finanças corporativas. A estrutura do balanço patrimonial reflete as movimentações financeiras da pessoa jurídica, de maneira a identificar as origens e as aplicações de recursos. O numerário em caixa, o estoque, o imóvel de sua propriedade, enfim, qualquer ativo da pessoa jurídica deve ter a sua "aquisição" justificada pela obtenção de recursos. As fontes ou origens de recursos da pessoa jurídica são somente de três ordens: capital social, que representa a transferência de recursos originariamente de propriedade dos sócios para a sociedade empresária; credores, identificados nas dívidas assumidas pela pessoa jurídica, seja como empréstimo, seja como fornecedor ou qualquer outra natureza jurídica; receita, no sentido de que, por meio do desenvolvimento das suas atividades e dos acordos celebrados, a sociedade empresária está gerando seus próprios recursos. Diante dessas três fontes, não se trata de recursos de sócio, tampouco de dívida que deverá ser paga (restituição dos recursos); portanto, o reconhecimento contábil da subvenção obtida é como receita (FERNANDES, 2022, p. 240).

O próprio CPC 07 apresenta os principais fundamentos que levam à conclusão de que o tratamento adequado da subvenção é reconhecê-la como receita no resultado:

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

Vale ser mencionado, ainda, o parecer técnico contábil sobre contabilização de benefícios fiscais de ICMS, de Eliseu Martins e Vinicius Aversari Martins, elaborado para ser utilizado pela Associação Brasileira do Agropênegócio (ABAG) ao ingressar como *amicus curiae* nos Embargos de Divergência no REsp n. 1.222.547/SC – Tema 1.182. Em referido parecer, os autores

argumentaram que o crédito presumido de ICMS constitui receita, assim como os demais benefícios de ICMS:

No caso de crédito presumido de ICMS, é muito fácil de se entender por que esse benefício fiscal é uma receita, pois é visível que o benefício (o crédito) implica aumento do ativo (ICMS a recuperar) sem qualquer mudança em passivo, caracterizando aumento do patrimônio líquido, logo, uma receita.

[...]

A natureza dos benefícios fiscais não altera sua natureza de receita. Alguns benefícios fiscais são receitas explícitas, como os créditos presumidos e abatimento de dívidas; outros, conhecidos como reduções de despesas ou reduções de custos, também são receitas. A diferença entre eles é meramente temporal: os primeiros ocorrem em momentos distintos (primeiro a despesa e depois a receita) e os segundos ocorrem concomitantemente (com o registro da despesa integral concomitantemente com o registro da receita do benefício fiscal, resultando no tributo pelo valor já líquido da receita do benefício) (MARTINS; MARTINS, 2021, p. 6 e 20).

Interessante notar que, sob a perspectiva desses autores, todos os benefícios fiscais devem ser enquadrados como receita, inclusive as hipóteses que poderiam ser classificadas como redução de despesa ou de custo, havendo apenas uma diferença temporal no momento em que ocorre, mas contabilmente não há outra classificação mais adequada do que o tratamento como receita.

Verifica-se, assim, que a doutrina contábil, com fundamento no CPC 07, entende pela possibilidade de reconhecimento contábil como receita de toda modalidade de benefício fiscal de ICMS concedido. A despeito de eventual discussão quanto à contabilização de alguma modalidade específica, há um critério relevante de distinção que evidencia que o registro do crédito presumido como receita é ainda mais notório: "De fato, créditos presumidos são facilmente evidenciados como uma receita contábil, mediante lançamento a débito no ativo e a crédito no resultado. Isso porque, nesse modelo, a subvenção é concedida sob o viés do crédito, e não do débito de ICMS" (DIAS; LAVEZ, 2023, p. 128). Ao considerar que a arquitetura desse benefício envolve a criação e a concessão de um crédito fictício na escrita fiscal, concedido legalmente e cuja fruição se dá pela apropriação direta em favor do contribuinte, o registro contábil como receita evidencia que o crédito presumido possui materialidade econômica, sendo um valor que ingressa definitivamente na esfera patrimonial da empresa, influenciando o resultado e o lucro contábil apurado no período.

Desse modo, há fundamentos contábeis consistentes que indicam que o tratamento adequado do crédito presumido de ICMS ocorre por meio do seu reconhecimento como receita contábil.

Aprofundando na classificação contábil, os créditos presumidos de ICMS devem ser registrados como "outras receitas operacionais" na demonstração do resultado do exercício (DRE). A classificação como receita operacional decorre do fato de que tais créditos estão diretamente relacionados à atividade-fim da empresa, sendo apropriados no período em que são reconhecidos os efeitos do incentivo fiscal. Essa interpretação está em consonância com o art. 11 do Decreto-lei n. 1.598/1977³, que define como lucro operacional o resultante das atividades principais ou acessórias da empresa⁴.

A classificação contábil do crédito presumido de ICMS como "outras receitas operacionais" (portanto, distinto da receita bruta) acarreta consequências relevantes. No regime de lucro presumido, o valor é integralmente acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL como "demais receitas", sem aplicação da alíquota de presunção de lucro. Já no regime cumulativo do PIS e da Cofins, não há incidência dessas contribuições, uma vez que a base de cálculo se limita ao faturamento, equiparado à receita bruta, da qual o crédito presumido não faz parte⁵. Contudo, no regime não cumulativo, a lógica contábil impõe o seu tratamento como receita operacional que se encontra no campo de incidência do PIS/Cofins, diante da previsão legal que determina a incidência "sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (art. 1º da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

Em que pese ainda haver pontos de discussão, o reconhecimento contábil dos créditos presumidos de ICMS deve observar os princípios fundamentais da contabilidade, em especial os da competência, da evidenciação e da fidedignidade das informações. Tais créditos, por consistirem em renúncias fiscais que reduzem o ônus tributário da empresa, produzem um efeito positivo direto sobre o resultado do exercício, e, portanto, devem ser contabilizados como receita.

Ademais, a compreensão da subvenção não apenas como uma assistência estatal, mas como um verdadeiro acréscimo patrimonial operacional, reforça a tese de que sua exclusão do campo de incidência dos tributos federais depende de previsão legal específica e do cumprimento dos requisitos

3. "Art. 11 – Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica."

4. Nesse sentido também foi a conclusão da RFB na Solução de Consulta Cosit n. 438, de 18 de setembro de 2017.

5. Entendimento contido na Solução de Consulta Cosit n. 438, de 18 de setembro de 2017.

normativos pertinentes, por força da aplicação do princípio da legalidade tributária contido no art. 150, § 6º, da CF⁶.

4 NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DA *RATIO DECIDENDI* DO TEMA 69 DO STF

A análise da natureza jurídico-contábil do crédito presumido de ICMS pode ser aprofundada a partir de uma leitura sistemática do Tema 69 da repercussão geral, julgado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR, em que se firmou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins". O fundamento central da decisão consistiu em reconhecer que o ICMS, embora transite pela contabilidade do contribuinte, não lhe pertence juridicamente, configurando mero ingresso de valores destinados ao Estado.

A *ratio decidendi* da decisão repousa sobre a ideia de que o conceito constitucional de receita pressupõe ingresso definitivo, em favor do contribuinte, que traduza acréscimo patrimonial disponível. Como o ICMS arrecadado em cada operação não se incorpora ao patrimônio da empresa, sendo apenas repassado ao fisco estadual, concluiu-se que sua inclusão na base das contribuições sociais representaria violação à capacidade contributiva e afronta ao art. 195, § 12, da CF⁷. Assim, o ponto nodal reside na distinção entre valores que apenas transitam contabilmente no caixa da empresa e aqueles que se incorporam definitivamente ao seu patrimônio. Como destacou a Ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, "a quantia correspondente ao ICMS, embora cobrada do adquirente do bem ou serviço, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, não representando, portanto, receita".

A partir dessa definição, é possível extrair, a *contrario sensu*, que o conceito constitucional de receita pressupõe a existência de ingresso definitivo e disponível ao contribuinte, expressão da sua capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF). Desse modo, valores que se incorporam de forma irreversível ao patrimônio do contribuinte devem ser submetidos à tributação, salvo disposição legal em contrário.

Essa premissa é particularmente relevante para o exame do crédito presumido de ICMS, que se distingue substancialmente do crédito de ICMS derivado

6. "Art. 150. [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, 'g'."

7. "Art. 195. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, 'b'; e IV do *caput*, serão não cumulativas."

da sistemática da não cumulatividade. No modelo tradicional, o contribuinte apropria-se de créditos com base em aquisições tributadas, utilizando-os para compensar débitos futuros. Já o crédito presumido, por sua natureza, é concedido independentemente de qualquer operação geradora de crédito anterior, sendo atribuído por presunção legal com fins de desoneração fiscal.

Em uma operação regular, o valor total pago (que compreende o preço do produto e tributos incidentes, incluso o ICMS) pelo adquirente da mercadoria ingressa na caixa da empresa apenas de forma transitória: o valor correspondente ao imposto é repassado ao Estado, não compondo a receita da empresa. Essa lógica foi reconhecida no próprio acórdão do STF: "o contribuinte apenas arrecada o ICMS e repassa ao Estado, não podendo considerar essa parcela como parte de sua receita"⁸. Contudo, quando há a concessão de crédito presumido, o Estado-membro autoriza a empresa a reter parte do valor que seria repassado a título de ICMS, mediante compensação com crédito artificial criado por norma estadual. O fato de ser um crédito artificial torna a situação mais evidente, pois não há transferência de recursos diretamente do Estado para o particular; igualmente, o crédito gerado não tem correlação direta com a entrada de mercadorias, em razão de ele não decorrer da não cumulatividade, mas, sim, da concessão de uma benesse fiscal. Isso significa, na prática, que o valor pago pelo consumidor, que originalmente deveria ser destinado ao fisco estadual, permanece na esfera patrimonial da empresa, por autorização normativa específica. A empresa, então, incorpora definitivamente esse valor como ganho contábil, sem obrigação de repasse.

Portanto, a concessão do crédito presumido opera uma modificação substancial na natureza jurídica do ingresso: o que antes era trânsito obrigatório, torna-se acréscimo patrimonial definitivo. Esse ingresso, por sua materialidade, preenche os requisitos jurídicos e econômicos de receita e renda tributável, considerando os termos do que foi afirmado pelo STF no Tema 69.

Conforme essa interpretação, a apropriação do valor pelo contribuinte, viabilizada por meio do crédito presumido, converte um tributo que seria transferido ao Estado em riqueza privada, legitimando, portanto, sua tributação pela União. A leitura sistemática da jurisprudência constitucional conduz, assim, ao reconhecimento de que a natureza jurídica do crédito presumido é a de receita, por representar vantagem econômica incorporada de forma definitiva ao patrimônio da empresa, constituindo expressão legítima de capacidade contributiva.

8. RE 574.706/PR, trecho do voto da Rel. Min. Cármen Lúcia.

Considerando o intuito de se buscar uma interpretação harmônica dos institutos tributários e coerente com os precedentes vinculantes dos tribunais superiores, é fundamental a análise do Tema 69 como paradigma interpretativo, de modo a alcançar uma leitura mais consistente e sistemática da natureza jurídica do crédito presumido.

Desse modo, a *ratio decidendi* do Tema 69 deve ser transposta e aplicada na análise do Tema 843 do STF, especialmente diante dos contornos da controvérsia que envolvem a base impositiva das mesmas contribuições e analisam os efeitos reflexos do mesmo tributo estadual.

5 CONCLUSÃO

A análise do tratamento contábil e jurídico do crédito presumido de ICMS revela a complexidade que envolve a definição de sua natureza para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins. Longe de ser uma mera questão formal, a controvérsia demanda a conjugação de conceitos constitucionais, regras infra-constitucionais e normas contábeis, de modo a assegurar coerência entre a tributação e a realidade econômica dos ingressos patrimoniais.

A classificação contábil do crédito presumido como receita operacional, nos termos do CPC 00 (R2) e do CPC 07 (R1), demonstra que tais valores representam acréscimo patrimonial definitivo, ainda que decorrente de incentivo fiscal estadual. Esse enquadramento contábil, somado à análise econômica de sua materialidade, sustenta a conclusão de que se trata de ingresso que, em tese, integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins no regime não cumulativo, salvo se houver disposição legal expressa em sentido contrário.

A análise do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do Tema 843 revela que seu principal fundamento repousa na qualificação do crédito presumido de ICMS como mero ingresso destinado à redução de despesa tributária, não se configurando como receita apta a compor a base de cálculo do PIS e da Cofins. Todavia, essa compreensão, quando cotejada com a *ratio decidendi* do Tema 69 da repercussão geral, conduz a uma aparente contradição. Isso porque, no Tema 69, o STF fixou que o ICMS "normal" não integra a base de cálculo das contribuições sociais por não se incorporar definitivamente ao patrimônio do contribuinte, atuando apenas como ingresso transitório a ser repassado ao fisco estadual. A *contrario sensu*, se, por força de norma estadual, há concessão de crédito presumido que autoriza a retenção de parcela desse imposto, essa quantia deixa de ter caráter transitório e se converte em acréscimo

patrimonial definitivo, preenchendo, portanto, os requisitos jurídicos e econômicos de receita tributável.

Nessa perspectiva, à luz do art. 1º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, que definem como hipótese de incidência das contribuições o "total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", não há fundamento jurídico para afastar a tributação do crédito presumido de ICMS. Um entendimento em sentido contrário implicaria dissonância lógica com o que foi afirmado no Tema 69, comprometendo a coerência jurisprudencial e gerando assimetrias na interpretação do conceito constitucional de receita. Ademais, é relevante notar que, no julgamento do Tema 843, nenhum dos votos proferidos invocou a violação ao pacto federativo como razão de decidir, argumento que, embora tenha sido central no precedente do STJ, não compôs a fundamentação constitucional em análise pelo STF. Essa omissão reforça que o cerne da controvérsia, no plano constitucional, reside na adequada qualificação jurídico-contábil do crédito presumido, e não em disputas federativas, devendo o desfecho pautar-se por critérios técnicos consistentes e harmônicos com a jurisprudência consolidada.

Conclui-se que a solução da controvérsia pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 843 é crucial para pacificar o tratamento tributário da matéria e harmonizar o entendimento com a tese fixada no Tema 69. Uma decisão técnica, atenta à natureza econômica do crédito presumido e à função normativa da contabilidade, evitará distorções como a exclusão em duplicidade de valores e contribuirá para a segurança jurídica, preservando, ao mesmo tempo, a integridade do sistema tributário e a coerência das decisões da Corte.

6 REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00 (R2) – Estrutura conceitual para relatório financeiro. Brasília: CPC, 2019. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=118>. Acesso em: 3 nov. 2025.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 07 (R1) – Subvenção e assistência governamentais. Brasília, 2010. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>. Acesso em: 3 nov. 2025.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A tributação das subvenções de investimento: um mosaico de questões e soluções interconectadas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis**. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 127-158. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 46, Série APET n. 2).

DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. As subvenções fiscais e seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Subvenções fiscais**: aspectos jurídico-tributários e contábeis. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 411-426. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 46, Série APET n. 2).

FERNANDES, Edison Carlos. Subvenção governamental e seu tratamento tributário. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 4, n. 7, p. 235-243, jan./jun. 2022.

FERNANDES, Edison Carlos. As subvenções fiscais e seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) **Subvenções fiscais**: aspectos jurídico-tributários e contábeis. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 183-198. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 46, Série APET n. 2).

JESUS, Isabela Bonfá de; JACOB, Camila Mosna Tomazella. A evolução dos efeitos do crédito presumido na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **RDIET**. Brasília, v. 16, n. 1, p. 158-191. jan./jun. 2021. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12224>. Acesso em: 3 nov. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius Aversari. **Parecer técnico contábil sobre a contabilização de benefícios fiscais de ICMS**. São Paulo: Associação Brasileira do Agrogócio – ABAG, 2021. [Parecer apresentado como subsídio técnico no processo REsp 1.222.547/SC – Tema 1.182 –, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça].

MONTENEGRO, João Victor. O problema da tributação dos créditos presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 42, n. 56. p. 368-385, 1. quadrim. 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2268/2297/8120>. Acesso em: 03 nov. 2025.

PAZELLO, Fernanda Ramos. Incentivos fiscais genéricos de ICMS e sua tributação pelo PIS/Cofins. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) **Subvenções fiscais**: aspectos jurídico-tributários e contábeis. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 127-158. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 46, Série APET n. 2).

SANTOS, Ramon Tomazela. As subvenções governamentais e seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) **Subvenções fiscais**: aspectos jurídico-tributários e contábeis. São Paulo: MP Editora, 2023. p. 751-766. (Caderno de Pesquisas Tributárias n. 46, Série APET n. 2).