



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.000598/2004-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.532 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18/07/2012
Matéria PIS - COMPENSAÇÃO
Recorrente ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PIS/COFINS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA.

Na sistemática não cumulativa, os créditos presumidos de ICMS integram a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Gilberto de Castro Moreira Junior. O conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda declarou-se impedido. Redator designado: Charles Mayer de Castro Souza.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Miranda Cardozo, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior e Charles Mayer de Castro Souza.

Relatório

O presente litígio trata de Declaração de Compensação, acompanhada de Demonstrativos de Créditos, do PIS – Não Cumulativo referente ao 4º trimestre de 2003, em decorrência de créditos vinculados às receitas de exportação (art. 5º da Lei nº 10.637/2002) no valor de R\$ 111.056,25.

Por meio do Despacho Decisório No. 237/2008 (fl. 274) a DRF – Porto Alegre reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da Requerente, no valor de R\$ 98.645,36, e homologou as compensações efetivadas (fl. 10) até o limite do crédito reconhecido.

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 282/ss), sendo então, os autos encaminhados à DRJ – Porto Alegre.

Por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Trata o presente da Compensação em que a contribuinte pretendeu a extinção do débito de Cofins do período de janeiro de 2004 com os créditos de PIS não cumulativo dos períodos de outubro a dezembro de 2003, conforme a Declaração de Compensação e os Demonstrativos de Créditos de PIS/Pasep e DACONs (fls. 10/19).

Após verificação dos procedimentos da interessada pela DRF em Porto Alegre, esta emitiu a Informação Fiscal de fls. 266/268 na qual relata que a interessada não incluiu o valor do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da Contribuição para a Cofins, ocasionando crédito a maior do que o real. Incluído na base de cálculo dos períodos em questão, a DRF em Porto Alegre através do Despacho Decisório nº 237/2008 reconheceu parcialmente o crédito em favor da contribuinte determinando a cobrança do valor de Cofins não extinto pela compensação declarada (fls. 274/280).

Cientificada, a empresa apresentou tempestivamente a sua Manifestação de Inconformidade (fls. 282/287), através de Procurador devidamente habilitado (Instrumento de fl. 288) alegando que o aproveitamento do crédito presumido de ICMS com seus débitos do mesmo imposto não constituiria auferimento de receita, cujo conceito seria de ingresso de novos valores que se incorporam ao patrimônio da empresa. Tal procedimento, a seu ver, seria apenas uma alteração qualitativa nas contas patrimoniais. Pleiteia, por tal motivo, o deferimento total do crédito pleiteado.

A 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, proferindo o Acórdão nº 10-16.768 (fls. 301/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO – O crédito presumido de ICMS não é de ser excluído da base de cálculo de PIS e da Cofins, pois inexistia previsão legal para tal.

Solicitação indeferida.

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 19/08/2008 (fls. 305/306). Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 12/09/2008 (fls. 307/ss) onde repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, em síntese que:

- a empresa é beneficiária do crédito presumido de ICMS sobre o valor da comercialização de produtos alimentícios (industrializados e inatura, laticínios, aves, suínos, bovinos, ovinos, caprinos), em operação interestadual, nos termos do artigo 32, XXXV e XL do Regulamento do ICMS/RS, que assim dispõe:

Art. 32. Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(...)

XXXV — a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguças, mortadelas, salsichas e salsichões;

(...)

XL — aos estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais a seguir indicados sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias, quando a alíquota aplicável for 12%.

- o Fisco Federal vem buscando ampliar o conceito e a incidência das Contribuições ao PIS/COFINS, através da interpretação ampliativa da hipótese de incidência do tributo, no sentido de que as quantias recebidas pelo contribuinte, decorrentes do crédito fiscal presumido de ICMS, bem como dos valores relativos à transferência de saldo credor de ICMS a terceiros configurariam "receita" tributável pelas contribuições ao PIS/COFINS;

- o benefício fiscal, decorrente da comercialização dos produtos alimentares, é lançado na escrita fiscal da empresa e aproveitado contra o ICMS devido nas suas operações;

- o aproveitamento do crédito presumido do ICMS pela empresa, com seus débitos de ICMS, na forma da legislação estadual, permite que seja abatido o saldo devedor do imposto estadual (por tal razão, contabilizado pela empresa como outras receitas), de modo a realizar o fim almejado pelos referidos Estados, qual seja, desonerar as indústrias ali situadas.

- o conceito de "receita", extraído da Constituição Federal, tem por definição axiológica o sentido de ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio do contribuinte;

- a escrituração do crédito presumido na escrita fiscal da empresa não incorpora nenhum novo valor ao seu patrimônio, o qual permanece quantitativamente inalterado, operando-se apenas uma alteração qualitativa das contas;

- os valores relativos ao crédito presumido de ICMS obtidos pela Recorrente não representam ingresso novo de receita, não devendo, portanto, serem incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS.

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

O cerne do litígio, nesta matéria, refere-se à incidência, ou não, do PIS e da COFINS, regime não-cumulatividade (previstos, respectivamente, nas Leis Nos. 10.637/2002 e 10.833/2003), sobre os valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS recebidos do Governo do Rio Grande do Sul, nos termos do artigo 32, XXXV e XL do Regulamento do ICMS/RS.

Ab initio, devemos entender qual a natureza jurídica dos citados “créditos presumidos de ICMS”. Vejamos.

O incentivo fiscal em discussão, concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, trata-se de um instrumento de política fiscal que consiste no creditamento de ICMS (“crédito presumido”) em valor correspondente à aplicação de um percentual sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de determinadas mercadorias (linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões – inciso XXXV) ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL).

Trata-se, portanto, de um mecanismo de **redução do montante do ICMS devido** (ou, talvez, um “desconto disfarçado” do imposto a pagar). Assim, no meu entender, o incentivo concedido ao contribuinte pelo Estado do Rio Grande do Sul, através da concessão de um “crédito presumido” tem a **natureza jurídica de uma redução do critério quantitativo** (composto pela combinação da base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência do imposto estadual.

Com isso, o contribuinte, instalado neste Estado da Federação, ao fim e ao cabo, deixa de pagar uma parcela do imposto que seria devido (paga o tributo depois se credita de uma parcela paga). Se com isso fica caracterizada a chamada “Guerra Fiscal” entre os entes federativos é outra questão, que deve ser debatida em foros próprios. Em decorrência do incentivo, efetivamente, há uma redução da carga tributária final do bem revendido, a qual não é repassada ao custo dos produtos vendidos e, por decorrência, ao consumidor final.

Passemos, então, à análise da legislação federal que rege a matéria, buscando fazer uma interpretação sistemática com vistas à aplicação da norma ao caso concreto.

A Constituição Federal quando outorga competências (arts. 145 a 159) para os entes federativos instituírem tributos, especifica (ou pelo menos dá indicações sobre) suas hipóteses de incidência e bases de cálculo, de forma a diferenciá-los dos demais.

A base de cálculo, que juntamente com a alíquota aplicável compõe o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, tem por finalidade, entre outras, dimensionar a intensidade da incidência do tributo sobre determinado fato tributário. Visa, portanto, mensurar/quantificar os eventos ocorridos no mundo fenomênico que **denotem “signos de riqueza”** (no sentido da capacidade contributiva), a fim de propiciar ao Estado a captação de recursos extraídos de parcela do patrimônio dos contribuintes.

Neste sentido, a CF/88 outorgou competência à União para instituir as contribuições sociais (art. 149), devendo observar, quando da sua criação, o disposto no artigo 150, inciso I – o “princípio da legalidade”. Este princípio indica, que ao particular só o que a lei obriga ou proíbe deve ser cumprido, o restante lhe é permitido. Para o Estado, significa que não só deve fazer ou deixar de fazer apenas o que a lei obriga, mas também que **só pode fazer o que a lei permite**. (Tércio Sampaio Ferraz Jr. Introdução ao Estudo do Direito – 6ª. ed. Atrás, 2008, p. 111/112).

Por sua vez, o artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal prescreve que a seguridade social será financiada, entre outras formas, pela contribuição social das empresas **incidentes sobre a “receita ou o faturamento”**.

Convém destacar que a Constituição Federal estabeleceu, rigidamente, o conteúdo das competências tributárias, traçando os arquétipos das possíveis regras-matrizes de incidência tributária, de forma a impor ao legislador ordinário observância a estas materialidades. O legislador infraconstitucional, no exercício da competência tributária, não pode distanciar-se dos termos constitucionalmente estabelecidos, no tocante à hipótese de incidência ou à base de cálculo (Paulo de Barros Carvalho. Direito Tributário, Linguagem e Método, Noeses, 2008, p. 715/716).

Muito bem. Com base na competência atribuída pelo artigo 195, I, “b”, da CF/88, a Lei 10.637/2002 (PIS – não cumulativo) e a Lei 10.833/2003 (COFINS – não cumulativa), em seus artigos primeiros, dispõem que as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas** pela pessoa jurídica, consideradas a **receita bruta auferida** com a venda de bens e serviços nas operações de conta própria e alheia e **todas as demais receitas auferidas** pela pessoa jurídica. O parágrafo §2º estipula que a base de cálculo das contribuições é o **valor do faturamento**, conforme definido no caput do artigo 1º.

Da mesma forma que o legislador ordinário não pode distanciar-se do arquétipo constitucional prescrito, o aplicador da norma ao caso concreto também não pode extrapolar os termos e conceitos previstos na norma geral e abstrata (lei) ao elaborar a norma individual e concreta (lançamento).

Cabe à lei, ao criar o tributo, definir o chamado “tipo tributário”, devendo descrever abstratamente sua hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, sua base de cálculo e alíquotas. O tipo tributário há de ser um conceito fechado, exato, rígido e preciso, de forma que todos os elementos que revelam a identificação do fato impositivo sejam plenamente identificados. Quando da apreciação do caso concreto, deve ser levado em conta o que **previamente se encontra na lei, devendo o Fisco limitar-se a subsumir o fato à norma**. (Roque

Antônio Carrazza. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª edição. Malheiros, São Paulo, p 245/250).

Temos claro, portanto, que a norma de incidência tributária para as citadas Contribuições tem como critério material **“auferir receita ou faturamento”** e critério quantitativo **“o montante da receita ou do faturamento auferidos, combinado com a alíquota prevista na lei”** (artigo 195, I, “b”, CF/88 c/c artigos 1º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).

Neste ponto, deparamo-nos com uma questão que precisa ser enfrentada: o que se entende por “receita” e “faturamento”?

Sabemos que a definição, notadamente, do **conceito de “receita”** para fins de incidência do PIS e COFINS, é questão extremamente complexa e conflituosa.

Na pesquisa dos conteúdos semânticos dos conceitos jurídicos, o direito positivo deve ser apenas o ponto de partida para a formação dos significados, de maneira que os conceitos precisam ser construídos pelo intérprete, a partir de todo o sistema jurídico - direito positivo, jurisprudência e doutrina. A *“atividade interpretativa é um processo intelectual, através do qual, partindo-se de fórmulas linguísticas contidas nos atos normativos (os textos, os enunciados, preceitos, disposições), alcançamos a determinação do conteúdo normativo”* (Eros Grau - Licitação e Contrato Administrativo. Malheiros, São Paulo, p. 5/6).

Entendo, contudo, que os conceitos de “receita” e de “faturamento” devem ser construídos com base em proposições eminentemente jurídicas, em detrimento daquelas decorrentes de outras ciências (contábeis, econômicas, etc...). Neste diapasão, inclusive, dispõe o artigo 109 do CTN, ao prescrever que podem ser utilizados princípios gerais do direito privado para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, e o artigo 110 do mesmo Código, ao informar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma do direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.

Neste sentido, primeiramente, destacaremos as referências sobre o signo “faturamento” encontradas no direito posto.

O conceito de “faturamento” pode ser construído a partir de dispositivos do direito comercial (Código Comercial, art. 219, antes da fusão com o Código Civil; e Lei 5.474/69, arts. 1º a 5º), quando tratava da obrigação de se emitir “fatura” nas vendas, denotando, por conseguinte, que “faturamento” decorre das vendas e prestações de serviços.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999) preceitua que a receita bruta das vendas e serviços (“faturamento”) compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

A LC 70/91 (art. 2º) prescreve que o “faturamento” deve ser considerado como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Na jurisprudência, inclusive, este foi o entendimento que restou assentado no voto condutor do RE 346.084/PR (STF), conforme trecho que transcrevemos abaixo:

A Lei Complementar no. 70/91, ao instituir o tributo, no art. 2º, conceituou faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”, conceituação essa em torno da qual lavrou séria controvérsia na doutrina, a qual resultou dirimida pelo STF, no julgamento da ADC no. 1, Rel. Ministro Moreira Alves, quando restou expressamente proclamado que, in verbis:

“A LC no. 70/91, ao considerar o faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza, nada mais fez do que lhe **dar a conceituação de faturamento** para fins fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE no. 150.764”.

Assentou-se, portanto, a partir de então, a identidade entre faturamento e receita bruta de vendas, seja de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou apenas de serviço, para os fins previstos no mencionado dispositivo constitucional.

O conceito de “faturamento”, portanto, parece-me que está bem definido e sedimentado, devendo ser relacionado à venda de mercadoria, de serviços ou de ambos, e não enseja maiores discussões.

Por sua vez, o conceito semântico de “receita”, não pode ser extraído **diretamente** de enunciados prescritivos do direito positivo. Tanto as normas constitucionais como as infraconstitucionais não se ocuparam de definir o conceito do signo “receita”, para fins específicos da incidência do PIS e da COFINS.

Entretanto, encontramos na jurisprudência algumas decisões interessantes que tentam conferir um conceito jurídico ao termo “receita”. Vejamos algumas delas.

No Agravo de Instrumento no. 2006.04.00.014611-2 (TRF 4ª) o juiz federal Leandro Paulsen afirma que “*nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. Isso porque a receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma **revelação de riqueza**. É preciso considerar a receita sob **a perspectiva do princípio da capacidade contributiva**”. E, ainda, aduz que “o princípio federativo é óbice à pretendida tributação, 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 e violadora da forma federativa de Estado, bem como contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos”.*

Na Apelação/Reexame Necessário 5043774-12.2011.404.7000 – D.E. 28/06/2012 (TRF 4ª), a juíza federal Luciane Amaral Corrêa Münch, analisando caso específico de crédito presumido do ICMS concedido pelo Estado do Paraná, asseverou:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DA COFINS E PIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO.

O incentivo fiscal concedido pelo Estado do Paraná, decorrentes da Lei Estadual n.º 14.985/06 e do Decreto Estadual n.º 6.144/06, não se enquadra no conceito de receita, mas de renúncia fiscal efetuada pelo Estado-Membro, destinado a ressarcir custos de produção e, assim, incentivar determinado setor

econômico. Não se tratando de uma receita auferida pela pessoa jurídica, não há incidência da contribuição para o PIS e da COFINS.

Na Apelação/Reexame Necessário Nº 0031967-51.2009.404.7000/PR (TRF 4ª) o juiz federal Joel Ilan Paciornik, também analisando caso específico de crédito presumido do ICMS concedido pelo Estado do Paraná, afirmou:

(...) Assim, os créditos presumidos de ICMS, no caso, não constituem receita do ponto de vista econômico-financeiro, não se incluindo na base de cálculo de PIS e COFINS. Além disso, admitir o seu enquadramento no conceito de receita bruta, para fins de incidência das referidas contribuições, implicaria admitir que a União interferisse, com a tributação, em matéria privativa dos estados, limitando a eficácia do benefício fiscal prodigalizado pelo Estado. Com efeito, a incorporação do crédito presumido à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias ressarcidas será amealhada aos cofres da União Federal.

De outro lado, na boa doutrina encontramos os seguintes conceitos jurídicos para os termos “**receita**” e “**faturamento**”.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que “**receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado, conforme o tipo de atividade por ela exercida**” (Revista Forum de Direito Tributário, número 28).

Geraldo Ataliba assegura que “**o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda a entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.**” (Estudos e pareceres de direito tributário”, Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. I, p. 81).

Paulo de Barros Carvalho aduz que “**...o termo ‘receita’ é gênero, susceptível de ser dividido em subclasses. O ‘faturamento’ figura como exemplo nítido, pois abrange apenas as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços**”. Arremata o jurista: “**Receita é o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhes em caráter definitivo.**” (em Direito Tributário, Linguagem e Método. Noeses, São Paulo: 2008, p. 728/729).

José Antônio Minatel afirma que “**receita é o conteúdo material qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos**” (Caderno de Direito Tributário - 2006, EMAGIS – Escola da Magistratura do TRF da 4ª. Região).

Retornemos ao caso em litígio, após esta breve análise sobre os conceitos de “receita” e “faturamento”.

Em conclusão, com base nas diversas proposições acima elencadas, no meu entender, “**receitas**” decorrem do ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “**faturamento**”, por sua vez, é uma espécie do gênero “receitas” e decorre do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Não os entendo como sinônimos.

Destarte, não consigo vislumbrar como uma redução do montante do ICMS devido, operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido” (crédito escritural que reduzirá o montante do imposto estadual), pode ser caracterizada como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”. Registre-se, ainda, que no Dicionário Aurélio o termo “auferir” equivale a “colher” ou “obter”.

No caso em tela, não houve “ingresso de recurso revelador de riqueza nova oriundo do exercício de sua atividade empresarial” e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita”, e muito menos de “faturamento”. Houve mera redução no montante do ICMS a pagar (uma recuperação de custos tributários), sob a forma de crédito presumido, não podendo ser tratado como se fosse um ingresso de recurso, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada.

Deste modo, os valores decorrentes do “crédito presumido do ICMS” estão fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não devendo compor, assim, as suas bases de cálculo. É desta forma que interpreto o texto normativo e construo a norma de incidência tributária.

Não pode o Fisco fazer incidir as contribuições (PIS ou COFINS), **por analogia**, para fatos não previstos na hipótese de incidência. A atividade de lançamento de tributos, como dito, deve respeitar o princípio da legalidade (art. 150, I, CF).

Veja que não há subsunção do fato concreto (redução do ICMS a pagar por meio da concessão de “crédito presumido”) com a hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária / obrigação tributária).

Por fim, trago à colação lição de Leandro Paulsen (in “*Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*”, editora Livraria do Advogado, 9ª ed., p. 471/472), no tocante à **recuperação de custos tributários**, *in verbis* :

"Ressarcimento ou recuperação de custos tributários e de outras despesas.

Nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita, que, para ser tributada, deve evidenciar riqueza reveladora de capacidade contributiva. Não pode o Fisco exigir contribuição sobre o simples ressarcimento por tributo pago indevidamente ou sobre o creditamento que visa a compensar custos tributários. (...)

*Em qualquer hipótese, tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, **não ostenta qualidade para ser rotulada de receita**, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou de negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova.*

A recuperação de custo ou de despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial (...)"

No que toca à jurisprudência administrativa, na mesma linha de entendimento adotado em meu voto, transcrevo trechos da ementa e do voto-vencedor do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, proferido no Acórdão No. 203-13.634, sessão de 02/12/2008, processo No. 11065.000320/2007-14 (em votação não unânime):

Ementa:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/12/2002 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. NÃO INCLUSÃO

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido

(...)

Voto-vencedor:

“Para o deslinde da controvérsia, não dou qualquer relevo à contabilidade da empresa. Tampouco adentro no debate sobre a tributação (ou não) das subvenções em geral. O que me faz ver a impossibilidade de inclusão do incentivo na base de cálculo da Contribuição é a sua caracterização como crédito fiscal do ICMS, tal como estatuído nas normas estaduais concessivas do benefício.

*No sistema de débitos e créditos de apuração do ICMS, os incentivos concedidos sob a forma de **créditos fiscais servem à redução do imposto estadual devido, sendo os valores correspondentes redutores do saldo devedor**. Dai não serem computados como faturamento ou receita bruta, mesmo nos termos do alargamento promovido pela Lei nº 9.718/98 (reputado inconstitucional porque anterior à PC nº 20/98) e Leis n's 10.637/2002 e 10.833/2003 (posteriores à citada Emenda e plenamente eficazes).*

Seria diferente, e ensejaria a tributação mediante o cômputo na receita bruta, tal como definida nas três leis retrocitadas, se o incentivo fosse estabelecido como crédito em moeda corrente (em vez de crédito escritural), e servisse para pagamento do imposto. Do mesmo modo, também seria tributado se o incentivo se desse por meio de desconto no valor de empréstimo concedido ao contribuinte, mas que em função do benefício Estadual é pago a menor.

(...)” (negritamos)

E ainda, no mesmo sentido, transcrevo ementas de decisões do STJ – Superior Tribunal de Justiça:

(i) AgRg No. REsp 1.229.134 / SC, de 26/04/2011:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.

2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.

3. "Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS." (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.)

Agravo regimental improvido

(negritamos)

(ii) Recurso Especial No. 1.025.833 – RS:

CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

I – (...)

II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras

operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, **os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita**, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

V - Recurso especial improvido.

(negritamos)

(iii) AgRg no Recurso Especial No. 1.165.316 – SC:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. QUESTÃO RELATIVA À INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo que o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, e, portanto, não assume a natureza de receita ou faturamento, pelo que está fora da base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: 1a. Turma, AgRg no REsp. 1.229.134/SC, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 03.05.2011; 2a. Turma, REsp. 1.025.833/RS, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 17.11.2008.

2. (...)

(negritamos)

Registre-se, por fim, que não há previsão legal para a aplicação de atualização monetária ou incidência de juros nos casos de aproveitamento dos créditos ora em discussão, a teor do disposto no artigo 13 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Ante ao exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário**, para excluir da base de cálculo da Contribuição o crédito presumido do ICMS.

É como voto.

Luis Eduardo Garrossino Barbieri - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

O cerne da questão diz com a exclusão ou não da base de cálculo do PIS e da Cofins, apuradas sob a sistemática do regime não cumulativo, dos valores de crédito presumido de ICMS conferidos pelos estados da federação.

Sustenta o il. Relator, com supedâneo em escólios doutrinários, que o termo “receita” só pode estar vinculado ao ingresso definitivo de recursos financeiros novos no patrimônio da empresa, os quais devem ser provenientes de suas atividades empresariais (em acepção ampla).

Não é o nosso entendimento.

Antes de expô-lo e a fim de melhor analisar a questão, cumpre em poucas linhas esquadrihar – porque nela se fundamenta – a tese adotada no voto, que, como se sabe, tem origem em trabalho acadêmico elaborado pelo Prof. José Antônio Minatel e outros (“Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação”, texto obtido, em 17/07/2012, na rede mundial de computadores: http://www.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/web_minatel.pdf), o qual defende haver um conteúdo material, de estatura constitucional, para o termo “receita”, para o qual o constituinte teria valorizado a perspectiva dos negócios jurídicos que evidenciam a capacidade econômica revelada pelo **ingresso financeiro** apurado de forma isolada e instantânea em cada evento. Esse conteúdo material, com a tônica no ingresso financeiro, é que teria sido, no entender do autor, colocado ao alcance do legislador da União para que sobre ele se fizesse incidir a contribuição com específica destinação, voltada para o custeio do sistema de Seguridade Social. O mesmo autor trabalha ainda com a ideia de que a receita deve ser definitiva, de modo a assegurar a disponibilidade e a titularidade dos recursos financeiros sem qualquer obrigação correspondente, **devendo ter como causa a remuneração de negócio jurídico concernente aos atos relacionados com o exercício de atividade empresarial**.

O argumento se fundamenta no art. 195, III, da Constituição Federal, que estabelece, como uma das fontes de financiamento da Seguridade Social, a contribuição incidente “sobre a receita de concursos de prognósticos”, de sorte que a alusão ao vocábulo “receita” só poderia estar relacionada, no entender do mesmo autor, ao efetivo ingresso de recursos provenientes dos diferentes jogos existentes no país, com a possibilidade de destaque de uma parcela a título de contribuição, a ser retirada do volume dos valores arrecadados com os referidos “concursos de prognósticos”. Assim, em tal previsão constitucional, o termo “receita” não poderia referir-se a outra perspectiva que não a do efetivo ingresso financeiro, vale dizer, **ao efetivo ingresso de recursos pecuniários ao qual não corresponda uma obrigação**, pena de inviabilizar o próprio custeio da Seguridade Social. De conseguinte, esse conteúdo semântico do vocábulo “receita” deveria vincular o exercício da atividade legiferante, em ordem a impossibilitar que o legislador infraconstitucional venha a emprestar ao termo significado diverso.

Pois bem.

O argumento, embora bem apresentado, encerra, no sentido técnico do termo, uma falácia (repita-se aqui: no sentido técnico, já que a referência deste termo no presente voto não constitui, de modo algum, juízo de demérito do trabalho do autor), um raciocínio incorreto, porquanto, a nosso juízo, não se poderia, apenas na única perspectiva da norma insculpida no art. 195, inciso III, da Constituição Federal, chegar à conclusão adotada na tese exposta. Para demonstrá-la, analisemos as seguintes premissas, as quais, segundo nos parece, encontram-se nela encartadas:

PRIMEIRA PREMISSE: a contribuição social que incide sobre a receita de concursos de prognósticos é fonte de financiamento da Seguridade Social.

SEGUNDA PREMISSE: a contribuição social que incide sobre a receita de concursos de prognósticos constitui efetivo ingresso financeiro na Seguridade Social.

CONCLUSÃO: Logo, o termo “receita” corresponde a um efetivo ingresso financeiro no contribuinte e deve decorrer de sua atividade empresarial.

Antes de apresentar os motivos que nos levam a entender inválido o argumento, impende ressaltar, aqui mais uma vez, que o conceito de ingresso financeiro corresponde, na tese esposada no voto, **ao efetivo e definitivo (ao qual não corresponda uma obrigação) ingresso de recursos pecuniários derivados do exercício de atividade empresarial**, excluindo-se, de consequente, as receitas que resultem de qualquer outra atividade.

Que o dispositivo constitucional avaliza a idéia da necessidade de haver efetivo ingresso de recursos financeiros na Seguridade Social, isso é coisa que ninguém dissente. Aliás, foi essa necessidade que conduziu o legislador constituinte a prever tantas fontes para a manutenção de seus múltiplos deveres. O que esse fato não está a autorizar é a idéia de que também no contribuinte deve a receita representar ingresso efetivo de recursos financeiros, sem a possibilidade de também representar a entrada de bens ou direitos avaliados em pecúnia, assim como não autoriza a idéia de que receita só é aquela que decorra da atividade empresarial.

Convém assentar que as falácias – os raciocínios que, embora possam, *prima facie*, parecer corretos, na verdade não o são – dividem-se em falácias de ambiguidade e de relevância. As primeiras, como a denominação já indica, estão relacionadas à linguagem utilizada para construir o argumento; as segundas relacionam-se com o fato de as premissas serem absolutamente irrelevantes para estabelecer a verdade da conclusão. Como se passa a comprovar, esta última falácia se encontra plenamente configurada no caso aqui tratado.

Não se pode analisar um caso particular e extrair dele uma regra geral como se todos os demais casos relativos à mesma matéria fossem idênticos, ou seja, não se pode estabelecer uma regra geral aplicável a todos os fatos típicos a partir de um fato inquestionavelmente atípico. É o que os estudiosos da Lógica denominam de falácia do acidente convertido ou da generalização precipitada, sendo que a falácia do acidente, da qual deriva a aludida expressão, consiste em aplicar uma regra geral a casos particulares cujas características acidentais tornam a regra inaplicável (Exemplo: “O que você comprovou ontem comerá hoje. Logo, se você comprou carne crua ontem comerá carne crua hoje”).

Note-se que, a partir de uma única regra constitucional – a que estabelece como uma das fontes de financiamento da Seguridade Social, a contribuição incidente “sobre a receita de concursos de prognósticos” – o autor, baseado no único e exclusivo fato de que a contribuição é retirada, neste caso, do volume total de apostas, constituindo, assim, como decorrência inarredável, efetivo ingresso de receita nos cofres da mencionada instituição (não há como a Caixa Econômica Federal deixar de recolher tal contribuição aos cofres da instituição), leva esta particular situação ao patamar de regra geral, em ordem a determinar o conceito de receita como o de efetivo ingresso de recursos financeiros também na pessoa jurídica, quando os fatos que norteiam a sua tributação – as operações que esta realiza – nada têm a ver com concursos de prognósticos e com a forma de arrecadação da contribuição social sobre eles incidente (destaque puro e simples do volume total de apostas, sem a necessidade de interposição do Fisco e sem depender da vontade exclusiva do apostador). A propósito, o só fato de a receita constituir efetivo ingresso de recursos financeiros na pessoa jurídica não significa de modo algum que também assim deve configurar-se a contribuição devida à Seguridade Social, porque dependente, dentre outros fatores, da vontade de adimplemento da obrigação.

Vê-se, portanto, que, em face de sua particularidade, as características que envolvem esta especial fonte de financiamento da Seguridade Social, porque atípica em relação às demais, a estas não podem ser estendidas, muito menos para estabelecer o conceito de receita de uma e de outras. O argumento é, a nosso juízo, inválido.

O mesmo autor ainda procura emprestar dois conceitos distintos para o termo “receita”. Um primeiro cujo significado seria apenas meramente contábil – o tradicionalmente utilizado como ponto de partida para apuração de outra realidade, qual seja, o lucro das entidades empresariais –, e outro que seria apto apenas para servir de base de cálculo para incidência das contribuições sociais. Assegura que se costuma olvidar que a linguagem contábil não pode servir de parâmetro para evidenciar a receita como ingresso financeiro, pois sempre esteve vazada numa única perspectiva – a finalidade exclusiva de apurar o resultado da entidade empresarial.

A receita através da qual se apura o lucro e a receita que serve de base para a incidência das contribuições sempre apresentaram, contudo, e continuam a apresentar, conceitos idênticos. Sequer faces de uma mesma moeda podem ser consideradas. O lucro e a receita, é de observar, indicam, em certa medida, o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Instituir um *discrímen* entre ambas as receitas – a que serve de ponto de partida para estimar o resultado contábil (para fins societários) e a que serve de base de cálculo para incidência das contribuições –, como se fossem realidades distintas, não se apoia em nenhum argumento consistente e válido e não passa, também aqui, a nosso juízo, de mais uma pretensão desprovida de alicerce constitucional ou mesmo infraconstitucional.

Não custa registrar, o fato de as receitas apresentarem o mesmo conceito não significa de modo algum que os resultados a partir das quais apurados sejam idênticos, visto que o resultado fiscal sofre o influxo de normas tributárias particulares que preveem tratamento diferenciado a certas receitas ou a certas despesas, de sorte a determinar a sua exclusão (receita) ou a sua adição (despesa) no momento de sua apuração (lucro real). Pretender conferir conceitos distintos a “ambas” não passa, como vimos de ver, de uma pretensão *de lege ferenda*, mas não encontra guarida na realidade jurídica atual.

Na forma como se apresentam os diplomas legais que disciplinam o regime não cumulativo do PIS e da Cofins (respectivamente, a Lei n.º 10.637, de 2002, e a Lei n.º 10.833, de 2003), não vemos como dar guarida à pretensão de ver excluído, da base de cálculo das mencionadas contribuições, o crédito presumido de ICMS conferido, a título de benefício fiscal, por qualquer estado da federação, pois, em ambos, a base de cálculo é bastante abrangente e compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1º, § 1º)**, sem estipular qualquer exceção.

Esse tratamento somente modificou-se com o advento da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, através da qual se procedeu a inúmeras alterações nas legislações tributária e societária (Lei n.º 6.404/64, a chamada Lei das Sociedades Anônimas), incluindo modificações na redação de alguns dispositivos e inserindo outros. O art. 15 da Lei em análise instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, em vista das alterações anteriormente implementadas na Lei das S/A por meio da Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Mencionado regime de transição visa a eliminar, na apuração dos tributos, aqueles valores contabilizados no resultado do exercício de acordo com as novas disposições da Lei das S/A que se encontravam em desacordo com a legislação tributária em vigor em 31 de dezembro de 2007. O RTT vigorará até que entre em vigor lei que discipline os efeitos tributários desses novos métodos e critérios contábeis.

Ao instituir o Regime Tributário de Transição – RTT, o legislador inseriu dispositivo expresso, no inciso I do parágrafo único de seu art. 21, permitindo que o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público (conforme dispõe a legislação dos estados que tratam do benefício do crédito presumido de ICMS, este nada mais é do que uma subvenção para investimento) possa ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins. De ressaltar, contudo: tal exclusão só vale para os contribuintes que adotam o RTT, que era optativo para os anos-calendários de 2008 e 2009 e passou a ser obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, nos termos dos §§ 1º e 3º do art. 15 da mesma Lei, inclusive para as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

Em conclusão, o crédito presumido de ICMS concedido, como benefício fiscal, pelos estados da federação deve ser incluído, na base de cálculo do PIS e da Cofins – tratamento que, inclusive, e pelos mesmos motivos, também deve ser conferido à receita decorrente de qualquer transferência de crédito do mesmo imposto para terceiros –, porquanto tais contribuições foram submetidas à apuração pelo regime não cumulativo – em cuja base de cálculo se incluem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica – e referem-se ao ano-calendário de 2003, quando ainda não havia sido instituído o RTT (a transferência de crédito de ICMS para terceiros somente passou a ser permitida quando decorrente de operação de exportação e, mesmo assim, apenas a partir de 1º de janeiro de 2009, em vista do que dispôs a Medida Provisória – MP n.º 451, de 15 de dezembro de 2008, que incluiu previsão expressa no inciso VII do § 3º do art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no inciso VI do § 3º do art. 1º da Lei n.º 10.833, de 2003).

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/09/2012 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 2

7/09/2012 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 29/09/2012 por LUIS EDUARDO GA

RROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 29/09/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 01/10/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO