



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

Processo n° 11080.005748/2005-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-000.537 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18/07/2012
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PIS/COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

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.

CESSÃO/TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS PARA TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA.

Na sistemática não cumulativa, a cessão de créditos de ICMS integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO PRESUMIDO DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.

O crédito presumido concedido, por força do disposto no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (com a redação dada pela Lei 11.051/2004), às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal, nos códigos tarifários em que cita, destinada à alimentação humana ou animal, somente podem ser deduzidas da contribuição do PIS e da COFINS devidas em cada período de apuração.

ALÍQUOTA UTILIZADA PARA O CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.

A alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito presumido, para as aquisições de suínos e aves vivos (Capítulo 1 da NCM/SH) e de milho (Capítulos 10 da NCM/SH), prevista no parágrafo 3º do artigo 8º da Lei 10.925/2004, é de 35%.

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 decorre de Declaração de Compensação, acompanhada de Demonstrativos de Créditos, da COFINS – Não Cumulativo referente ao 2º trimestre de 2005, em decorrência de créditos vinculados às receitas de exportação (art. 6º da Lei nº 10.833/2003).

Por meio do Despacho Decisório No. 233/2008 (fl. 49), a DRF – Porto Alegre reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da Requerente e homologou as compensações efetivadas até o limite do crédito reconhecido.

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 69/ss), sendo então, os autos encaminhados à DRJ – Porto Alegre.

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

Trata o presente processo de Declarações de Compensação entregues em 28 de julho e 31 de outubro de 2005 juntamente com os Demonstrativos de Créditos da Contribuição II, para a Cofins não cumulativa dos períodos de abril, maio e junho do mesmo ano, sendo, juntados ao presente, por apensação os processos 11080.0005749/2005-30, 11080.005750/2005-64, 11080.102468//2005-24, 11080.102467/2005-80, 11080.102466/2005-35, 11080.102465/2005-91, 11080.102469/2005-79 e 11080.000792/2006-90. conforme o, termo de Juntada de fl. 15, sendo que posteriormente foi efetivada a separação dos processos 11080.102469/2005-79 e 11080.000792/2006-90 por tratarem de créditos do segundo trimestre de 2005, conforme informa a DRF em Porto Alegre (fl. 108). Pretende a interessada que os Créditos de Cofins não cumulativa do segundo trimestre de 2005 sejam suficientes para a extinção dos valores de IRPJ e CSLL devidos no período de apuração de junho de 2005, e Cofins dos períodos de janeiro de 2004 (com multa e juros) pelo atraso, e de IRRF sobre aplicações financeiras relativo a junho e dezembro de 2002 e junho de 2003(também com juros e multa).

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 27/09/2012 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 29/09/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO 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

Para examinar os valores dos créditos em cumprimento a mandado de Procedimento Fiscal, foi realizada ação fiscal junto à interessada pela DRF em Porto Alegre, originando a Informação Fiscal de fls. 43/47 e o Despacho Decisório nº 233/2008 (fl. 49) que reconheceu o direito creditório parcial no valor de R\$ 1.787.962,88, homologando as compensações até este valor e cobrando os valores relativos a IRRF parcialmente devido em junho de 2003 (R\$30.343,94 do total de R\$ 41.252,55) e a IRPJ do período de dezembro de 2005 (R\$ 700.546,79) e extintos os demais. A diferença entre o crédito pleiteado e o reconhecido deveu-se a não ter a interessada incluído na base de cálculo da contribuição os valores dos créditos presumidos de ICMS e dos valores do ICMS transferidos a terceiros, e por ter incluído na compensação o valor do crédito presumido das atividades de agroindústria, além de ter se equivocado na alíquota aplicada nos créditos decorrentes de compras de animais vivos e de milho.

A contribuinte apresentou tempestivamente a Manifestação de Inconformidade (fls. 69/93), por procurador devidamente habilitado (instrumento de fl. 94), reclamando das glosas efetivadas pela fiscalização, em relação aos créditos que apurou com base na Lei No. 10.833, de 2003. Passa a analisar as irregularidades apontadas no Relatório da Fiscalização rebatendo-as:

Relativamente ao crédito presumido de ICMS afirma que somente constitui receita, e portanto base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins, o ingresso de novos valores ao patrimônio da empresa. Como os créditos de ICMS não configuram esta situação considera incorreto o procedimento da sua inclusão como receita para o cálculo das contribuições. Da mesma forma analisa a transferência de créditos do ICMS para terceiros, alegando que as quantias recebidas seriam na verdade redução de despesa, e no balanço passam da conta "tributos recuperáveis" para "caixa", ambas do ativo da empresa.

Já quanto à compensação indevida de crédito presumido de atividades agroindustriais, pretende fazer jus à utilização do benefício do crédito presumido para as agroindústrias, conforme previsto na Lei No. 10.925, de 23 de julho de 2004, já que tem por objetivo, dentre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais. A possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensar os saldos dos créditos veio através do artigo 16 da Lei No. 11.116, de 18 de maio de 2005. A restrição tanto ao ressarcimento quanto à compensação teria sido ordenada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF No. 15, de 22 de dezembro de 2005, reforçada pela Instrução Normativa SRF nº636, revogada pela IN SRF if 660, de 17 de julho de 2006. As restrições de disposições de Lei, assim implementadas via Ato Declaratório Normativo ou Instrução Normativa afrontariam os princípios da legalidade, da não cumulatividade, da isonomia e neutralidade da tributação. No que se refere à alíquota a ser aplicada sobre os insumos comprados para a agroindústria,

estabelecida pela Lei no 10.925, de 2004, teria sido alterada pela Instrução Normativa SRF No. 660/06. Da mesma forma argumenta que uma Instrução Normativa não poderia alterar a alíquota estabelecida por Lei.

A 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, proferindo o Acórdão nº 10-17.212 (fls. 129/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO - A partir de agosto de 2004, as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, ou as adquirirem na forma do § 1º do mencionado artigo, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir de crédito presumido, o qual somente poderá ser utilizado para dedução das respectivas quantias devidas, conforme o mesmo dispositivo.

O crédito presumido de ICMS não é de ser excluído da base de cálculo de PIS e de Cofins, pois inexistente previsão legal para tal.

O crédito de ICMS transferido para terceiros faz parte da base de cálculo do PIS e da Cofins— não cumulativos.

Solicitação indeferida.

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 24/10/2008 – sexta-feira (fls. 140/141). Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 25/11/2008 (fls. 142/ss) onde repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, em síntese, por matéria:

(i) Receitas não incluídas na base de cálculo da COFINS – crédito presumido do ICMS.

- 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 linguiças, 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.

(ii) Receitas não incluídas na base de cálculo da COFINS – crédito de ICMS transferido para terceiros.

- da mesma forma, entende que o ingresso de valores referentes às transferências do saldo credor acumulado não configura ingresso de receita, sendo que ocorre apenas a alteração de sua classificação contábil: da conta "tributos recuperáveis" o saldo credor passa para uma outra conta do ativo, o "caixa";

- a transferência do saldo credor do ICMS para terceiros/fornecedores não geraria uma "receita" para a empresa, mas sim uma redução de uma despesa.

- os "tributos recuperáveis" são contas do ativo da empresa, tanto quanto o são os valores do "caixa" e que, a efetiva recuperação do tributo, através da transferência do saldo credor de ICMS acumulado, não inova no ativo, apenas altera a sua classificação contábil;

- no Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE das empresas, pode-se visualizar que a transferência do saldo credor de ICMS resulta no abatimento da conta "saldos a pagar fornecedores", ou seja, configura a redução de despesas.

- a pretensão fiscal em tributar pelo PIS/COFINS (através da glosa de créditos) os valores recebidos da transferência de saldo credor de ICMS para terceiros, pelo simples fato de que o saldo da conta Fornecedor diminuiu, é o mesmo que tributar os pagamentos que a empresa faz aos Fornecedores, pois estas operações, evidentemente, também causam a diminuição da conta Fornecedora;

- mantido o entendimento da fiscalização, poderia se chegar à esdrúxula tributação dos valores correspondentes aos créditos recuperados - através de confrontação com os débitos gerados pela empresa nas vendas realizadas no mercado interno e sujeitas à incidência do imposto - situação que nem de perto configura o auferimento de receita passível de tributação.

(iii) Compensação indevida de crédito presumido das atividades agroindustriais.

- aduz que tem direito à utilização do benefício do crédito presumido para as agroindústrias, conforme previsto na Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, já que tem por objetivo, dentre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais;

- a possibilidade de ressarcimento em dinheiro ou de compensar os saldos dos créditos veio através do artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005;

- a restrição tanto do ressarcimento quanto da compensação decorre apenas do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, reforçada pela Instrução Normativa SRF nº 636, revogada pela IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006;

- o Fisco Federal resolveu restringir as possibilidades de utilização do saldo credor das contribuições em referência ao firmar entendimento de que o crédito presumido, instituído justamente para o equilíbrio das contas daquelas empresas adquirentes de insumos de pessoas físicas e cooperativas (ressalte-se), não poderia ser objeto de compensação ou ressarcimento, entendimento esse consubstanciado em mero Ato Declaratório Interpretativo;

- as restrições de disposições de Lei, por via de Ato Declaratório ou Instrução Normativa afrontariam os princípios da legalidade, da não cumulatividade, da isonomia e da neutralidade da tributação;

- um mero Ato Declaratório Interpretativo ou a Instrução Normativa não tem o condão de contrastar, vulnerar, modificar ou restringir comando legal contido na Lei n. 11.116/05 (possibilidade de compensação e ressarcimento de saldo credor), sob pena de incorrerem em ilegalidade;

- a ilegalidade incorrida pela Autoridade Fiscal ao firmar entendimento contrário à legislação de regência, consubstanciado no Ato Declaratório tido como Interpretativo SRF n. 15/05, bem como a IN/SRF n. 660/06, impedindo a utilização do saldo credor através de compensação, a título de crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, motivo pelo qual se afigura plenamente insubsistente para os efeitos pretendidos devendo ser afastada a glosa combatida.

(iv) alíquota utilizada para o cálculo do crédito presumido das atividades agroindustriais.

- o benefício do crédito presumido foi originariamente instituído no § 10º do artigo 3º da lei n. 10.637/02 (PIS não-cumulativo). Através da lei n. 10.833/03, o benefício do

crédito presumido instituído para a Contribuição ao PIS foi estendido à Contribuição para a COFINS, sendo a alíquota aplicável, no caso, a de 80%;

- após a promulgação das leis acima referidas, o crédito presumido do PIS/COFINS passou por algumas alterações, através das leis 10.684/04 e 10.685/04, vindo, posteriormente, a se consolidar no ordenamento jurídico através da Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004;

- de acordo, com a legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal enquadradas nos códigos estipulados e que sejam destinados à alimentação humana estão autorizadas a deduzir das Contribuições pagas ao PIS e à COFINS crédito presumido nas alíquotas de 60%, 50% e 35%;

- conforme a atividade exercida pela Recorrente, expressa nos atos constitutivos anexos, tem ela por objetivo social, entre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais que convier, observada a respectiva classificação nos Capítulos 2 e 16 da TIPI, bem como nos códigos 15.01 da NCM;

- uma breve análise do §3º, art. 8º da Lei n o 10.925/2004, permite constatar que as empresas produtoras de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16 e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10 devem observar a alíquota de 60% sobre o valor das aquisições dos insumos aplicados no processo produtivo para cálculo do respectivo crédito presumido. O percentual de 50% se aplica para a soja e seus derivados e a alíquota de 35% é aplicada para os demais produtos.

- em estrita obediência aos preceitos estabelecidos pela lei 10.925/04, a empresa Recorrente calculou o crédito presumido das contribuições ao PIS/COFINS à alíquota de 60%, tendo em vista que os produtos produzidos pela mesma encontram-se classificados nos códigos constantes do inciso I do § 3º, art. 8º do mencionado diploma legal;

- a fiscalização embasou a glosa parcial do crédito presumido calculado pela Recorrente na letra do art. 8º, da IN SRF no 660/2006. Todavia, a Instrução Normativa SRF n. 0/06, alterou por completo a lei n. 10.925/04, usurpando, assim, competência de normas complementares;

- a determinação constante da IN SRF n. 660/06 diverge completamente da determinação constante na legislação instituidora do benefício – Lei n. 10.925/04, na medida em que a combatida IN condiciona a fruição do benefício à aquisição de insumos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM, pela pessoa jurídica, ao passo que o critério determinante e ensejador do benefício em comento, previsto por lei federal, é o produto que é produzido pela pessoa jurídica assim classificado;

- a Recorrente observou as regras para apuração do seu crédito presumido, aplicando de forma legal a alíquota de 60% sobre os insumos adquiridos para a industrialização de produtos classificados nos Capítulos 02 e 16 e no código 15.01 da NCM, conforme inciso 1, § 3º, art. 8º, da Lei n. 10.925/04, merecendo ser reformada a decisão administrativa combatida também neste ponto sob pena de restar inócuo o benefício legalmente concedido.

Por fim, requer seja reformado o acórdão recorrido para o fim do deferimento total do crédito pleiteado.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator.

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.

Como visto, quatro são as matérias discutidas no presente processo, quais sejam:

(i) Receitas não incluídas na base de cálculo da COFINS – crédito presumido do ICMS;

(ii) Receitas não incluídas na base de cálculo da COFINS – crédito de ICMS transferido para terceiros;

(iii) Compensação indevida de crédito presumido das atividades agroindustriais;

(iv) Alíquota utilizada para o cálculo do crédito presumido das atividades agroindustriais.

Para melhor elucidação do voto, estas matérias serão analisadas separadamente.

(i) Receitas não incluídas na base de cálculo da COFINS – crédito presumido do ICMS.

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 imponible 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. *“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”*.

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

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, verbigratia, 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.

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)

(ii) Receitas não incluídas na base de cálculo da COFINS – crédito de ICMS transferido para terceiros.

Esta questão refere-se à incidência, ou não, do PIS/COFINS, regime da não cumulatividade (previstos, respectivamente, nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), sobre os valores de créditos de ICMS transferidos para terceiros, créditos estes acumulados em decorrência da não incidência (imunidade) do imposto nas operações de exportação.

Neste caso, também entendo que assiste razão à Recorrente, *mutatis mutandis*, pelos mesmos fundamentos citados no item anterior (“crédito presumido do ICMS”). Vejamos.

De antemão devemos deixar assentado que a Constituição Federal concedeu imunidade, no caso de operações de exportações, tanto para o PIS/COFINS (art. 149, I), como para o ICMS (art. 155, I).

É certo, também, que a Constituição Federal assegurou ao contribuinte do ICMS o direito a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores – princípio da não cumulatividade (art. 155, parágrafo 2º, inciso I), assim como permitiu a **recuperação** (“assegurada a manutenção e o aproveitamento”) do imposto pago nas etapas anteriores no caso de operações que destinem mercadorias para o exterior (artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”), *verbis*:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

A técnica da não cumulatividade tem por objeto evitar o “efeito cascata” da tributação em face de um processo produtivo que se opera em várias etapas, deduzindo-se do imposto incidente na saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas/insumos necessários a sua industrialização.

Destarte, no caso de uma operação de exportação (que é imune ao ICMS), o próprio texto constitucional prescreve que os créditos decorrentes do imposto cobrado nas operações anteriores sejam “mantidos e aproveitados”. Em outras palavras, a Carta Magna assegurou ao contribuinte do ICMS o **direito à recuperação** do imposto pago nas etapas anteriores.

Por sua vez, seguindo a diretriz constitucional, a Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), em seu artigo 25, disciplinou as formas de utilização dos créditos acumulados de ICMS, em decorrência de operações de exportação, *verbis*:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

(...)

A Lcp 87/96 facultou ao contribuinte-exportador a utilização direta dos saldos credores em seu próprio estabelecimento (inciso I) ou a cessão/transferência desses saldos remanescentes de créditos de ICMS a terceiros (inciso II). Na primeira hipótese, por certo, não há quem cogite haver incidência do PIS/COFINS sobre os créditos utilizados pelo próprio contribuinte, e de igual forma, até mesmo em atendimento ao princípio da isonomia, não deve haver a incidência das contribuições sobre os créditos transferidos a terceiros (segunda hipótese). Não se pode cindir o crédito e dar tratamento tributário diferenciado em função de cada uma das hipóteses previstas (incisos I e II), pois sua natureza é uma só, incidível, por decorrerem de um mesmo fato.

Não há como acatar o entendimento de que a legislação (artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, CF c/c artigo 25 da Lcp 87/96) crie formas de aproveitamento de crédito oriundo de exportação, imunes a qualquer tributação, e, ao mesmo tempo, tribute o valor aportado por meio desse crédito **somente quando ele for cedido a terceiros**.

Os valores de ICMS pagos em etapas anteriores do processo produtivo e que, em virtude da imunidade conferida às exportações, não forem passíveis de compensação com débitos próprios do mesmo tributo, quando transferidos a terceiros não podem ser caracterizados, a meu ver, como “receitas auferidas”, pois se referem tão-somente à reversão de um custo tributário, cujo aproveitamento é assegurado constitucionalmente. Os créditos do ICMS, independentemente da forma de aproveitamento, serão, sempre, instrumentos para **recuperação dos tributos** recolhidos e inseridos no custo dos insumos e não receitas auferidas, pelo que, certamente, não podem integrar a base de cálculo do PIS/COFINS. É um meio para a concretização do princípio da não cumulatividade.

O crédito do ICMS tem natureza jurídica de um verdadeiro “incentivo fiscal” concedido pelo legislador constituinte e complementar no sentido de não incluí-lo no preço da mercadoria exportada, desonerando-o em relação às compras de insumos utilizados em mercadorias efetivamente exportadas, como forma de incentivar as vendas brasileiras ao exterior. O legislador, portanto, permitiu a utilização de um crédito mesmo que não haja débito a ser compensado, uma vez que a saída para o exterior é imune, não havendo o que compensar.

Trata-se, como já dito, de um mecanismo de recuperação do valor do ICMS incidente em operações anteriores, que não puderam ser utilizados como crédito em operações posteriores em função da imunidade concedida às operações de exportação. Caso não se permitisse a recuperação destes créditos, haveria uma “anulação” dos efeitos da imunidade do ICMS na mercadoria exportada, em descompasso com a previsão constitucional.

Entendo, destarte, que um direito assegurado constitucionalmente, e disciplinado por lei complementar, não pode sofrer restrições não autorizadas pelo constituinte.

Como já comentado no item anterior, 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”**.

O signo “receita”, como já registrado, deve se conceituado como ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio da empresa, reveladores de riqueza nova, e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla. “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.

A “cessão de crédito do ICMS” não me parece ser a atividade empresarial da Recorrente!

Assim, os valores decorrentes da “cessão de crédito do ICMS” estão fora do campo da incidência do PIS e da COFINS, por não se subsumirem ao seu critério material (“auferir receita ou faturamento”) e, desta feita, não devem integrar a sua base de cálculo. Não se perca de vista que as citadas contribuições devem incidem apenas sobre as receitas ou faturamento (artigo 195, I, CF/88; artigos 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Não havendo subsunção do evento (fato concreto = “cessão de crédito do ICMS”) com a hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”) não se instaurará o conseqüente da norma – a relação jurídico-tributária/obrigação tributária. Não se pode fazer incidir as contribuições, por analogia, para fatos não previstos na hipótese de incidência, por expressa vedação do princípio da legalidade (art. 150, I, CF).

Por fim, no meu entender, reconhecendo e corroborando o raciocínio acima desenvolvido, construído a partir de uma interpretação sistemática que se fazia a partir do texto constitucional (artigos 155, §2º, I e X, “a”; 195, I, “b”) e dispositivos legais (artigo 25 da Lcp 87/96; artigos 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), e principalmente, para dirimir os conflitos existentes até então, o Governo Federal editou a MP 451/2008, convertida na Lei 11.945/2009, que deu nova redação aos artigos 1º das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003, autorizando, agora expressamente, a exclusão dos valores decorrentes da cessão/transferência onerosa a outros contribuintes de créditos de ICMS originados de operações de exportações.

Na mesma linha adotada neste voto, podem ser citadas as seguintes decisões administrativas:

(i) Acórdão 3803-00.348, sessão de 11/03/2010:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS.
COMPENSAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.*

A cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresarias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais. Os créditos de ICMS repassados a terceiros não se referem a valores anteriormente deduzidos no resultado da pessoa jurídica e posteriormente recuperados, configurando-se, no contexto da técnica da não cumulatividade, numa forma de absorção de créditos não compensados com impostos de mesma natureza incidentes sobre vendas no mercado interno.

(ii) Acórdão 3801-00.430, sessão de 25/05/2010

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PA RA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

Não há incidência da COFINS sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não se constituindo receita.

(iii) Acórdão 201-79.967, sessão de 24/01/2007:

PIS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. Não há incidência de PIS e de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. TRATAMENTO FISCAL. RECEITA TRIBUTÁVEL A receita relativa ao crédito presumido do IPI, de que trata a Lei nº 9.363/96, apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação e contabilizada como receita operacional, deverá ser oferecida à tributação do PIS. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. SELIC. Por falta de previsão legal, é incabível a incidência de correção monetária e/ou juros sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa. Recurso provido em parte.

(iii) Compensação indevida de crédito presumido das atividades agroindustriais.

A próxima questão a ser enfrentada refere-se à possibilidade, ou não, da compensação de crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais.

O Fisco entende que a compensação não pode ser feita, alegando que somente é possível usufruir o referido crédito presumido para a dedução das respectivas quantias devidas do próprio PIS ou da COFINS não cumulativa, nos termos do artigo 8º da Lei 10.925/2004 (redação dada pela Lei 11.051/2004); a Recorrente, por sua vez, alega que a possibilidade de compensar decorre do artigo 16 da Lei 11.116/2005, sendo que atos

Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, reforçada pela Instrução Normativa SRF nº 636, revogada pela IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006).

Neste caso entendo que a razão está com o Fisco. Vejamos.

O artigo 8º da Lei 10.925, de 23/07/2004 (com a alteração trazida pela Lei 11.051/2004), tem a seguinte redação:

*“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física***

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária;

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

“§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II- 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para os demais produtos.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

*I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;
II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo”*

A questão é literal: o crédito presumido concedido, por força do disposto no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (com a redação dada pela Lei 11.051/2004), às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal, nos códigos tarifários em que cita, destinada à alimentação humana ou animal, somente poderiam **deduzir da contribuição do PIS e da Cofins** devidas em cada período de apuração.

Quanto ao dispositivo legal citado pela Recorrente (artigo 16 da Lei 11.116/2005), não é aplicável ao caso concreto, como muito bem esclareceu o Acórdão da DRJ em seu voto, *in verbis*:

“O disposto no artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005, citado pela interessada, não se refere ao caso específico do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, mas refere-se a não cumulatividade em relação às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0% (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, as quais não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, conforme tratado no artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, relativamente aos bens e produtos ali mencionados e à operação de importação”.

Para corroborar o entendimento de que a previsão de compensação ou de ressarcimento tratada pelo artigo 16 da Lei 11.116/2005 refere-se à outra situação (art. 17 da Lei 11.033/2004), e não ao caso discutido nestes autos, transcrevo abaixo os citados dispositivos legais:

Art. 16 da Lei 11.116/2005:

*“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004**, poderá ser objeto de:*

*I - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - **pedido de ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.” (grifei)

Art. 17 da Lei 11.033/2004:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Portanto, a restrição para utilização do citado crédito presumido, que só pode ser deduzido das quantias devidas do próprio PIS ou da própria COFINS, foi imposta pela própria Lei (o artigo 8º da Lei 10.925/2004 com a redação dada pela Lei 11.051/2004), e não por meros atos complementares, como alega a Recorrente.

(iv) alíquota utilizada para o cálculo do crédito presumido das atividades agroindustriais.

A última questão refere-se à discussão de qual a correta alíquota a ser utilizada para o cálculo do crédito presumido das atividades agroindustriais.

O Fisco alega que a alíquota a ser aplicada sobre os insumos comprados para a agroindústria, prevista pela Lei nº 10.925, de 2004 é de **35% sobre as aquisições de suínos e aves vivas (capítulo 1) e de milho (capítulo 10)**, ou seja, não estavam incluídos dentre aqueles produtos cujas aquisições poderiam ser creditados pela alíquota de 60% (vide “Informação Fiscal” – fl. 42).

A Recorrente aduz que as pessoas jurídicas que **produzam** mercadorias de origem animal ou vegetal, enquadradas nos códigos estipulados, e que sejam destinados à alimentação humana estão autorizadas a deduzir das Contribuições pagas ao PIS e à COFINS crédito presumido nas alíquotas de 60%, 50% e 35%. Conforme a **atividade** exercida pela Recorrente (entre outros, a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais), observada a respectiva classificação nos Capítulos 2 e 16 da TIPI, bem como nos códigos 15.01 da NCM, o §3º, art. 8º da Lei 10.925/2004 permitem a utilização da alíquota de **60% sobre o valor das aquisições dos insumos aplicados** no processo produtivo para cálculo do respectivo crédito presumido.

Neste caso entendo que a razão também está com o Fisco. Vejamos.

Reproduzimos, mais uma vez, o §3º do artigo 8º da Lei 10.925/2004, para melhor elucidação do litígio, *verbis*:

“Art. 8º (...)

“§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos **Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e**

II- 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para **os demais produtos**.

Assim, com base na leitura do texto legal acima reproduzido, parece-me claro que a alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito presumido, para as **aquisições de suínos e aves vivos** (Capítulo 1 da NCM/SH) e **de milho** (Capítulos 10 da NCM/SH), prevista no parágrafo 3º do artigo 8º da Lei 10.925/2004, é **de 35%** (trinta e cinco por cento).

A alíquota de 60% está prevista para a aquisição de produtos de origem animal classificados nos **Capítulos 2 a 4** (cap. 2- Carnes e miudezas, comestíveis; cap. 3- Peixes e crustáceos; cap. 4- Lei e laticínios) e **16** (Preparações de carne, de peixes), e nos **códigos 15.01 a 15.06, 1516.10**, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos **15.17 e 15.18**, que não são aqueles adquiridos pelo contribuinte.

Ressalte-se, que no tocante à classificação fiscal dos produtos não houve contestação por parte da Recorrente, portanto, não há discussão quanto à classificação informada pela fiscalização.

Da atualização monetária

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.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso posto que presentes os requisitos objetivos de admissibilidade para o fim, no mérito, de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** nos seguintes termos:

1. **Dar provimento** ao Recurso Voluntário no tocante a não inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS **(i) dos valores decorrentes de crédito presumido do ICMS** e **(ii) dos valores decorrentes créditos de ICMS transferidos a terceiros / fornecedores;**

2. **Negar provimento** ao Recurso Voluntário quanto **(iii) à possibilidade da compensação de crédito presumido das atividades agroindustriais** e **(iv) à aplicação da alíquota de 60% para o cálculo do crédito presumido das atividades agroindustriais.**

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 PREMISA: 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 conseguinte, 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 seapura 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 discrimen 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 quaisapurados 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