



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.013973/2007-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.973 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente IRANI PAPEL E EMBALAGEM S/A (ANTIGA CELULOSE IRANI S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITAS.

A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, no regime não-cumulativo, é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo 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.

As receitas financeiras (juros e variações cambiais), os aluguéis recebidos e o crédito presumido de IPI (este definido como incentivo fiscal, na forma de recuperação de custos/despesas, espécie do gênero “receita”) não devem compor a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, a despesa com o aluguel de veículos para transportar os resíduos químicos e demais materiais provenientes da atividade industrial, bem como os gastos com aluguel de software cuja finalidade é coordenar e prover eletronicamente o funcionamento conjunto das máquinas e demais equipamentos que constituem as linhas de produção, são essenciais e relevantes para o processo produtivo, enquadrando-se no conceito de serviços utilizados como insumos, e gerando créditos pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002.

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO.

Os dispêndios com serviços para instalação/construção de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de mercadorias ou na prestação de serviços, geram direito a desconto de crédito sobre encargos de depreciação, por comporem o custo de aquisição/construção de tais bens.

Os dispêndios com serviços para manutenção destes mesmos bens geram direito a crédito sobre o valor integral pago. Contudo, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano, geram o direito pelo desconto de crédito sobre encargos de depreciação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: (i.1) excluir as variações cambiais da base de cálculo das Contribuições; (i.2) para cancelar as glosas de créditos calculados sobre (i.2.1) dispêndios com aluguel de veículos e aluguel de software; (i.2.2) encargos de depreciação referentes a: (i.2.2.1) item “ROSCA EXTRATORA MOVEL REMD/3000-H”; (i.2.2.2) duas notas fiscais que totalizam o valor de R\$ 188.162,00 do item “REFORMA E AMPLIACÃO DA MP-V 1ºFASE”; (i.2.2.3) item “MODIFICACAO DA SECAO DE PRENSAS MP-V”, apenas no valor de R\$ 744.622,80; (i.2.2.4) item “CONTROLADOR LOGICO PROGRAMAVEL SLC500”; i.2.2.5) item “MAO DE OBRA ELETRICA MATERIAL P/GERADOR”, apenas no valor constante das 4 notas fiscais recebidas pela Autoridade Tributária; e (i.2.2.6) item “TUBULACAO GERAL INTERLIG. SISTEMA DE VAPOR”, apenas no valor de R\$ 516.970,46; e (i.3) para reconhecer, de ofício, o direito a crédito sobre os gastos com o serviço de mão-de-obra aplicada no gerador, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002. As Conselheiras Renata da Silveira Bilhim e Cynthia Elena de Campos acompanharam o Relator pelas conclusões em relação aos créditos calculados sobre dispêndios com aluguel de veículos e aluguel de software; e (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao recurso em maior extensão, para igualmente excluir da base de cálculo das contribuições os juros financeiros, aluguéis recebidos e crédito presumido de IPI. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (relator), Carlos Frederico Schwochow de Miranda, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Freitas Costa.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-009.973 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.013973/2007-67

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Porto Alegre (DRJ-POA):

A contribuinte supracitada foi lançada de ofício devido a constatação de falta/insuficiência de recolhimento PIS não-cumulativo no período de março, abril e julho de 2003 e de março a dezembro de 2005, conforme Relatório de Ação Fiscal de fls. 219 a 231.

Resultou num crédito tributário de R\$ 519.279,10, conforme Auto de infração de fls. 211 a 218, cientificado em 13/12/2007 (fl.210).

Foi constatada a falta de oferecimento à tributação de receitas financeiras (juros e variações cambiais), aluguéis recebidos e crédito presumido de IPI, no período de janeiro de 2003 a julho de 2004; créditos indevidos de fretes de vendas antes da edição da norma legal permitindo o creditamento; créditos indevidos da contribuição decorrentes de aluguéis pagos para a utilização de veículos e software, bem como de multa rescisão contratual sobre máquinas e equipamentos, contrariando a legislação; depreciação de bens adquiridos antes de maio de 2004, que não poderiam gerar créditos a partir de agosto de 2004, contrariando a legislação; depreciação de bens em 48 meses (bens adquiridos a partir de maio de 2004) que não podem gerar créditos porque não foram comprovadas ou não se enquadram dentro dos preceitos da legislação; depreciação de bens em 24 meses (bens específicos adquiridos a partir de outubro de 2004) que não podem gerar créditos porque não foram comprovadas ou não se enquadram dentro dos preceitos da legislação, sendo que para alguns foram concedidos a depreciação de 48 meses. Tais irregularidades constam no demonstrativos de fls. 123 e 209.

Irresignada, a contribuinte apresenta impugnação de fls. 235 a 244. Nesta, começa alegando a inaplicabilidade da tributação sobre as receitas financeiras (juros e variações cambiais) e aluguéis recebidos. Tais receitas não estão vinculadas a atividade fim da empresa, não podendo sofrer a incidência da contribuição, nos termos do pronunciamento do STF sobre o art. 3º, parágrafo 1º da Lei 9.718/1998.

Sobre o crédito presumido de IPI, a contribuinte argumenta que é uma recuperação de custos e não uma receita, tendo sua tributação um ato contrário ao espírito de desonerar as exportações contido na legislação. Ademais, se as exportações são isentas, o crédito presumido decorrente destas também deveria ser isento. Apresenta jurisprudência para fundamentar sua defesa.

Continuando sua defesa, a contribuinte alega que as glosas de créditos da contribuição decorrente de aluguéis pagos para a utilização de veículos e software, bem como de multa rescisão contratual sobre máquinas e equipamentos, contrariando a legislação, além da glosa de créditos dos fretes nas vendas, não seriam corretas, pois estes valores estariam enquadrados dentro da Lei 10.637/2002, haja vista que tratam-se de produtos utilizados na produção de bens destinados à venda, trazendo doutrina favorável ao seu entendimento.

Por sua vez, a contribuinte mostra sua contrariedade sobre a glosa de depreciação de bens em 48 meses (bens adquiridos a partir de maio de 2004) que não podem gerar créditos porque não foram comprovadas ou não se enquadram dentro dos preceitos da legislação e sobre a glosa da depreciação de bens em 24 meses (bens específicos adquiridos a partir de outubro de 2004) que não podem gerar créditos porque não foram comprovadas ou não se enquadram dentro dos preceitos da legislação. Isto porque o art. 3º da Lei 10.637/2002, bem como a Lei 10.833/2003 e 10.865/2004 permitem, nos exercícios de 2003 e 2004, o crédito da contribuição sobre os encargos de depreciação

sobre as aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda, sendo esta depreciação no valor de 1/48 avos sobre ao valor de aquisição.

Além disso, a Lei 11.051/2004, permite o crédito da contribuição sobre os encargos de depreciação sobre as aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda, sendo esta depreciação no valor de 1/24 avos sobre ao valor de aquisição.

Traz entendimento administrativo em Solução de Consulta para fundamentar sua defesa sobre a depreciação.

A 2ª Turma da DRJ-POA, em sessão datada de 25/08/2011, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação**. Foi exarado o Acórdão n.º 10-33.878, às fls. 238/246, com a seguinte Ementa:

PIS NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.

A partir da edição da Lei 10.637/2002, que criou o PIS não-cumulativo, a base de cálculo é o faturamento, considerado como a receita bruta das empresas, composto pelas receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, excluindo-se da tributação as hipóteses de dedução e isenção expressamente permitidas em norma legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. INAPRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.

A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA - CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 21/09/2011** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 249), **apresentou Recurso Voluntário em 21/10/2011**, às fls. 250/264, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação, porém apresentando algumas notas fiscais referentes à aquisição de bens, as quais não haviam sido apresentadas quando da Impugnação.

A Turma 3401 deste Conselho, na sessão de 19/07/2012, resolveu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos, conforme Resolução n.º 3401-000.546, às fls. 294/296:

A Recorrente tem razão quanto à questão preliminar que suscitou, pois, conforme pesquisa que efetuei no sistema interno do CARF que controla os processos em julgamento, o e-processo, ao menos o processo 11080.001780/2005-00 trata de pedido de ressarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep dos períodos de março a outubro de 2003 e o processo n.º 11080.001788/2005-68 trata do mesmo pleito em relação ao mês de janeiro de 2003. Não consegui visualizar o conteúdo dos processos 11080.001787/2005-13 e 11080.001789/2005-11.

Assim, aqui lembrando que o presente auto de infração versa também sobre os períodos de apuração de março, abril e julho de 2003, não há sentido algum em que a mesma matéria [análise dos créditos da não cumulatividade e conseqüentemente a não inclusão

na base de cálculo de receitas tidas pelo Fisco como tributáveis] passe pelo crivo de Turmas diferentes do Carf.

Por esse motivo, aliado ao fato de que, na verdade, este processo é o que sofrerá os efeitos do que restar decidido naqueles processos de ressarcimento, voto pela conversão do presente julgamento em diligência de modo que, somente após as decisões definitivas nos processos que versem sobre a procedência dos créditos dos períodos glosados por meio do presente auto de infração, é realizemos o seu julgamento.

Restitua-se, pois, o presente processo à Unidade de origem para que a ele sejam anexadas as decisões definitivas na esfera administrativa [por estas entendidas aquelas para as quais não caiba nenhum recurso] de todos os processos que envolvam os créditos dos períodos de apuração que possam influenciar o resultado do julgamento do presente auto de infração, notadamente os quatro processos administrativos acima referenciados.

A diligência foi cumprida em 20/04/2020, com a anexação das decisões solicitadas, conforme Despacho de Encaminhamento à fl. 601. O resultado do julgamento das matérias objeto do presente Recurso Voluntário nos processos de compensação indicados na Resolução pode ser resumido da seguinte forma:

	CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA BC DO PIS	RECEITAS FINANCEIRAS E DE ALUGUÉIS NA BC DO PIS	CRÉDITO SOBRE ALUGUEL DE VEÍCULOS	CRÉDITO SOBRE ALUGUEL DE SOFTWARE	CRÉDITO SOBRE FRETES	CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO
PROCESSO Nº 11080.001788/2005-68 01/01/2003 a 31/01/2003	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV	CONCEDIDO PROVIMENTO AO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV
PROCESSO Nº 11080.001789/2005-11 01/02/2003 a 28/02/2003	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV
PROCESSO Nº 11080.001787/2005-13 01/03/2003 a 31/03/2003	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV
PROCESSO Nº 11080.001780/2005-00 01/04/2003 a 31/10/2003	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV	CONCEDIDO PROVIMENTO AO RV	NEGADO PROVIMENTO AO RV	NÃO FOI OBJETO DO RV

O sujeito passivo apresentou Recurso Especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais nos processos nº 11080.001789/2005-11 e 11080.001787/2005-13, ambos parcialmente admitidos. No entanto, em decorrência da sua adesão ao PERT, apresentou pedido de desistência em ambos os processos, conforme Despachos às fls. 603/606.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DAS RECEITAS FINANCEIRAS, OUTRAS RECEITAS E CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI

Alega o Recorrente que foi equivocada a inclusão de receitas financeiras (juros e variações cambiais), aluguéis recebidos e crédito presumido de IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep. O Recurso Voluntário apresenta os seguintes argumentos, *in verbis*:

Depreende-se do relatório fiscal que a Recorrente incorreu na falta de oferecimento à tributação de **receitas financeiras (juros e variações cambiais), aluguéis recebidos e crédito presumido de IPI**, no período compreendido entre janeiro e julho de 2004.

O Auditor-Fiscal, então, promoveu o alargamento da base tributável da contribuição nos períodos em que constatou a suposta infração, de modo que tal prática importou não somente na supressão dos créditos que motivaram a Recorrente em protocolizar o pedido de ressarcimento, como também gerou imposto a pagar.

No entanto, este entendimento demanda reparos à medida que não se está diante de valores passíveis de tributação tanto pelo PIS quanto pela Cofins.

As receitas financeiras, que no caso qualificam o proveito econômico resultante de juros, variações cambiais e aluguéis, não se relacionam com o objeto/finalidade principal da Recorrente, o que repele sua inclusão na base de cálculo destas contribuições sociais.

A bem da verdade, as Leis nos 10.637/02 e 10.883/03, numa interpretação analógica, determinam os acontecimentos negociais que não compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins, dentre os quais aqueles de que provém as receitas não operacionais, tais quais as financeiras que motivam o lançamento fiscal em alume.

Daí porque, revela-se legítimo o cancelamento da exação em combate, afastando-se a exigência fiscal que se refira às receitas decorrentes de juros, variações cambiais e aluguéis recebidos pela Recorrente.

Ainda, neste escopo, denota-se que **o crédito presumido de IPI**, igualmente classificado pelo Auditor-Fiscal como receita passível de tributação pelas contribuições em destaque, **carece de fundamento que substancie o procedimento fiscal adotado, porquanto evidente que se está diante de uma recuperação de custo**, materializada por meio de um ressarcimento de IPI.

Em virtude do teor dos argumentos acima expostos, mostra-se essencial ressaltar que o Recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. Vejamos como a lei definiu a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, tributo objeto do presente processo, com a redação vigente à época:

LEI 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas 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**.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

O texto legislativo, portanto, é bastante claro: a base de cálculo é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. Vai mais além em seu § 1º, ao determinar que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**.

O STF já definiu que o conceito constitucional de “receita” é um conceito jurídico, e não contábil. Justamente por isso o texto da lei inclui no faturamento “*o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. Isto porque a ciência da Contabilidade, de acordo com os princípios contábeis, muitas vezes determina que determinados ingressos de valores e/ou bens na sociedade empresária, apesar de terem natureza jurídica de receita, sejam registrados contabilmente como redutores/retificadores de contas do passivo e/ou de contas de despesas/custos, e não dentro das contas próprias de receitas.

Não obstante, veja-se que o legislador levou em conta, na redação deste artigo, diversos conceitos da ciência da Contabilidade, como receita bruta, reversões de provisões, recuperações de créditos baixados como perda, resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, receitas não operacionais, ativo imobilizado, descontos incondicionais concedidos.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), define “receita” nos seguintes termos:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como **aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em**

aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(...)

Definições

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

(...)

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros.

8B. A conciliação entre os valores registrados conforme o item 8A para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação conforme item 8 será evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Conforme pode ser verificado no site <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional);
- B3 Brasil Bolsa Balcão;
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon);

- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi);
- Entidades representativas de investidores do mercado de capitais.

Criado pela Resolução CFC n.º 1.055/05, o CPC tem como objetivo "*o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais*".

As sete entidades compõem o CPC, cada uma representada por 2 membros, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente; os membros do CPC, na maioria Contadores, não auferem remuneração. Além dos 14 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil (BACEN);
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN);
- Confederação Nacional da Indústria (CNI); e
- Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC).

A premissa básica para a presente análise, portanto, toma o conceito de “receita” como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma (i) de entrada de recursos ou (ii) aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE n.º 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual **a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

(...)

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se

pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado’. Assinala que **Aliomar Baleeiro “excluiu do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros** (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, **é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas**”.

(...)

12. Em meu voto, para definição de faturamento, mencionei as lições de Roque Antônio Carrazza, que faz referência a Aliomar Baleeiro ao diferenciar “receitas” de simples “ingressos”:

*“O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. **Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios**, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.*

*Reforçando a ideia, **cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos ‘ingressos’ e ‘receitas’**. Assim se manifestou o inolvidável jurista: ‘As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.*

(...).

*‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, **vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo**.’*

*Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, **nada acrescentando ao Erário**.*

*Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. **É o caso dos valores correspondentes ao ICMS** (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, **tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, ‘sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo’, e, assim, não ‘vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo’**.*

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito

Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS” (CARRAZZA, Roque Antonio – “ICMS”. 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666-667 – fl. 20-21 do acórdão).

Realcei, então, que “o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido”. Assim, “não constitui receita do contribuinte”, pois “ainda que contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições” (fl. 23 e ss do acórdão).

13. O Ministro Celso de Mello, em seu voto, também fez referência ao entendimento firmado por este Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n. 240.785/MG, citando a observação do Ministro Cezar Peluso naquele julgamento:

“O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte. (...) trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento (...).”

(...)

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame da noção de receita”.

Assim, devidamente explicadas as citações doutrinárias e o alcance que a elas se deu nos votos exarados neste Supremo Tribunal sobre o tema, de se concluir, no ponto, não haver o que se aclarar, pela singela circunstância de obscuridade não haver.

Partindo desta premissa, inicio minha análise tratando do pedido de exclusão dos valores referentes a “crédito presumido de IPI” da base de cálculo das contribuições.

O crédito presumido de IPI em discussão é aquele previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96 (não se discute, aqui, o crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 10.276/2001):

Art. 1º **A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido** do Imposto sobre Produtos Industrializados, **como ressarcimento das contribuições** de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa **para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados**, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º **A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias**, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, **não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, fica obrigada ao pagamento das contribuições** para o PIS/PASEP e COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora.

(...)

§ 6º Se a empresa comercial exportadora revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, **sobre o valor de revenda serão devidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS**, sem prejuízo do disposto no § 4º.

(...)

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção**, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Art. 4º **Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação** do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, **far-se-á o ressarcimento em moeda corrente**.

De acordo com a lei, trata-se de um incentivo fiscal às exportações, através da concessão de um crédito ao exportador, como ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Este crédito é dito como “presumido” porque, como as exportações são desoneradas de tributos, esta etapa da cadeia produtiva não daria direito a créditos da não-cumulatividade, razão pela qual ele é concedido como um incentivo para promover o incremento do comércio exterior brasileiro.

Sua utilização pode se dar através da compensação com débitos de IPI originados de saídas tributadas para o mercado interno ou, na sua impossibilidade (débitos inferiores aos créditos), pode ser solicitado o ressarcimento em moeda corrente. Em ambas as hipóteses, este incentivo fiscal provoca um aumento nos benefícios econômicos da empresa, seja sob a forma de entrada de recursos (no ressarcimento em espécie), seja pela diminuição de passivos (na compensação, reduzindo o saldo da conta contábil “IPI a recolher”), pois resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade.

Além disso, atende aos 2 requisitos estabelecidos pelo STF no RE nº 574.706/PR, quais sejam: a incorporação dos valores faz-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e essa incorporação reveste-se de caráter definitivo.

Nesse contexto, **conclui-se que o crédito presumido de IPI possui natureza jurídica de “receita”, devendo compor a base de cálculo das contribuições**. Observe-se que a alegação do Recorrente de que se trata de uma “recuperação de despesas/custo”, e não de uma “receita”, não faz sentido algum, pois resulta da comparação entre gênero (receita) e espécie (recuperação de custo).

Ao definir a natureza contábil de um fato da vida, deve-se primeiro avaliar se sua característica é de receita, despesa, ou “Outros Resultados Abrangentes”. Somente após esta definição, pode-se fazer nova análise de uma natureza contábil secundária, ou seja, dentre as diversas espécies de receita, em qual delas pode ser classificada uma “recuperação de custo”. Vejamos, sobre esta questão, a lição dos professores Sérgio de Iudícibus, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos e Eliseu Martins na obra Manual de Contabilidade Societária, 3ª ed., 2018:

Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente do Exercício

29.1 Introdução

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, **as empresas devem apresentar todas as mutações do patrimônio líquido reconhecidas em cada exercício que não representem transações entre a empresa e seus sócios em duas demonstrações**; a Demonstração do Resultado do Período e a Demonstração do Resultado Abrangente do Período.

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é a apresentação, em forma resumida, das receitas e despesas decorrentes das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, com o objetivo de demonstrar a composição do resultado líquido do período.

As mutações do patrimônio líquido que não representam receitas e despesas realizadas são denominadas “Outros Resultados Abrangentes” (ORA) e incluem alterações que poderão afetar o resultado de períodos futuros ou, em alguns casos, **nem mesmo circularem pelo resultado**. Por exemplo, a reavaliação de ativos era contabilizada no Brasil a débito do imobilizado e a crédito direto de conta específica do patrimônio líquido (esta conta era denominada Reserva de Reavaliação). **Essa mutação patrimonial caracterizava um “Outro Resultado Abrangente”** e não era retornada ao resultado, mas transferida diretamente para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados à medida da baixa dos ativos a que se referiam (ainda assim procedem as empresas que mantêm saldos do passado). **Nesse caso, nunca há trânsito pelo resultado** (...).

Realizadas as exportações, pode-se considerar implementada a condição necessária para que a empresa adquira o direito ao crédito presumido de IPI, e tal fato jurídico-contábil precisa ser registrado em sua contabilidade, pois acarreta uma mutação do patrimônio líquido da entidade. Este registro, como visto, deve ocorrer através do reconhecimento de uma receita, seja pela entrada de recursos ou pela diminuição de passivos.

Nesse sentido, foi aprovado o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 07 (R1) sobre “Subvenção e Assistência Governamentais”:

ALCANCE

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental.

(...)

DEFINIÇÕES

3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

Governo refere-se a Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos.

Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

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

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos.

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). **Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário,** restando, ainda, parcela de imposto a pagar. **A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.**

(...)

4. **A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições.** O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.

5. O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a elaboração das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, **bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência** durante o período coberto pelas demonstrações. **Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.**

6. **A subvenção governamental é também designada por:** subsídio, **incentivo fiscal,** doação, prêmio, etc.

SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

7. Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista razoável segurança de que:

(a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção; e

(b) a subvenção será recebida.

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, **a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.**

(...)

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

(...)

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

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

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

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

15A. **Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado,** a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. **Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção,** após trânsito pela demonstração do resultado, **em conta apropriada de patrimônio líquido,** para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

(...)

19. **A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo número de condições.** Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção deve ser

reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção em determinada base e parte em outra.

20. **Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos** ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada **deve ser reconhecida como receita** no período em que se tornar recebível.

21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada **mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos**. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

22. **A subvenção governamental pode tornar-se recebível por uma entidade para fins de compensação de perdas ou prejuízos registrados em períodos anteriores**. Dita subvenção deve ser reconhecida no período no qual se torna recebível, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

ATIVO NÃO MONETÁRIO OBTIDO COMO SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

23. A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto esse ativo quanto a subvenção governamental devem ser reconhecidos pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo é que o ativo e a subvenção governamental podem ser registrados pelo valor nominal.

(...)

APRESENTAÇÃO DA SUBVENÇÃO NA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. **A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza**.

29A. (Eliminado).

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. **Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas**. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

(...)

REDUÇÃO OU ISENÇÃO DE TRIBUTO EM ÁREA INCENTIVADA

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

Da análise do item 29 acima, c/c o item 31, confirma-se que o incentivo fiscal (subvenção), seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza, sendo ambos os métodos aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas.

Deve ser registrado, em *obter dictum*, que a receita originada da espécie de subvenção tratada nos itens 38D e 38E, qual seja, a subvenção para investimento, foi objeto de expressa exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014 (logo, posteriormente aos fatos geradores aqui analisados), que alterou a redação do art. 1º da Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Observe-se que todos os itens que constam dos incisos deste § 3º, dentre os quais se incluem as “subvenções para investimento” (inciso X), são referidos pelo texto da lei como “receitas”. O legislador entendeu por bem que tais receitas não devem integrar a base de cálculo das contribuições. Porém, com relação às subvenções, incluiu neste rol apenas aquelas destinadas para investimentos. Isso significa que todas as demais espécies de subvenção devem sofrer a incidência do PIS/Pasep, pois se não fosse esta a intenção do legislador, o dispositivo legal não teria sido restrito às subvenções para investimento.

Segundo regra basilar de hermenêutica jurídica, “o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la” (*inclusio unius alterius exclusio*). Se o legislador não incluiu no rol do § 3º as demais espécies de subvenção (como, por exemplo, a subvenção para custeio), é porque desejava excluí-las. Trata-se de critério de interpretação utilizado nas Cortes Superiores, como se depreende dos seguintes precedentes:

i) Recurso Extraordinário nº 1.136.132/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Publicação em 19/06/2018:

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR. LICENÇA ACOMPANHAMENTO CÔNJUGE PREVISTA NO ART. 84 DA LEI 8.112/90. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. CABIMENTO. PODER-DEVER POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO.

1. O artigo 84 do Estatuto do Servidor Público Federal tem caráter de direito subjetivo, uma vez que se encontra no título específico dos direitos e vantagens, não cabendo, assim, juízo de conveniência e oportunidade por parte da Administração.

2. Basta que o servidor comprove que seu cônjuge deslocou-se, seja em função de estudo, saúde, trabalho, inclusive na iniciativa privada, ou qualquer outro motivo, para que lhe seja concedido o direito à licença por motivo de afastamento de cônjuge.

3. Se a norma não distingue a forma de deslocamento do cônjuge do servidor para ensejar a licença, se a pedido ou por interesse da Administração, **não cabe ao intérprete fazê-la, sendo de rigor a aplicação da máxima *inclusio unius alterius exclusio***. (precedentes STJ)" (pág. 177 do documento eletrônico 2).

ii) AgInt no Recurso Especial nº 1.917.838/DF, Relator Ministro Herman Benjamin, Publicação em 17/05/2021:

O art. 5º do Decreto 20.910/1932, em respeito ao princípio da simetria, deveria ser observado não só em relação ao administrado, mas também em face da Administração Pública. Embora constitua evidente limitação legal a excessos eventualmente cometidos pelo titular do direito ou do crédito, não disciplina de forma expressa, a prescrição intercorrente. Em tais situações, **o STJ entende caber "a máxima *inclusio unius alterius exclusio*, isto é, o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la"** (REsp 685.983/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.6.2005, p. 228).

Deve ser afastada a prescrição da multa administrava no caso.

Diante do exposto, dou provimento ao Agravo Interno para dar provimento ao Recurso Especial.

Destaco que o STJ entende que o REINTEGRA, incentivo fiscal concedido pelo governo federal, pode ser tributado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme os seguintes precedentes:

i) AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21/05/2019:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI Nº 12.844/13. PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NO ERESP Nº 1.517.492/PR. *DISTINGUISHING*.

1. Segundo o entendimento adotado pela Segunda Turma desta Corte nos autos dos EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2014 e do AgRg no REsp 1.518.688/RS, de minha relatoria, DJe 07/05/2015, os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do imposto de renda, até o advento da MP nº

651/14, posteriormente convertida na Lei n.º 13.043/14, de forma que **a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla** e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, **sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei n.º 4.506/64, alhures mencionado, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado**, ou de pessoas naturais.

2. Somente com o advento da Lei n.º 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei n.º 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do precedente desta Corte tomado no **EREsp n.º 1.517.492/PR**, de relatoria do Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **É que naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais**.

4. Agravo interno não provido (AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019)

ii) AgInt no REsp 1.660.801/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 31/10/2017:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS. REINTEGRA. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

I - O STJ possui jurisprudência no sentido de que "Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc" (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013).

II - Hipótese em que a decisão agravada reformou o acórdão a quo, determinando a inclusão dos valores recebidos em decorrência do Reintegra na base de cálculo do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSLL.

III - No julgamento do REsp 1.514.731/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 1º/6/2015, a Segunda Turma do STJ tratou do objeto da presente controvérsia. Na ocasião, foi decidido que "(...) os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do Imposto de Renda, até o advento da MP n.º 651/14, posteriormente convertida na Lei n.º 13.043/14, de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei n.º 4.506/64, abrange as

recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais".

IV - Foi decidido ainda que "somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por não se tratar de dispositivo de conteúdo meramente procedimental, mas sim de conteúdo material (exclusão da base de cálculo de tributo), sua aplicação somente alcança os fatos geradores futuros e aqueles cuja ocorrência não tenha sido completada (consoante o art. 105 do CTN), não havendo que se falar em aplicação retroativa" (REsp 1.514.731/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 1º.6.2015). No mesmo sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.461.265/RS, Rel. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Segunda Turma, DJe 27.4.2016 (AgInt no REsp 1598604/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/03/2017, DJe 19/04/2017).

V - Sendo assim, com razão a Fazenda Nacional quanto à inclusão dos valores do Reintegra na base de cálculo do PIS e da COFINS até o advento da Lei 12.844/2013, sendo assegurado à empresa o direito à compensação/restituição de eventuais valores pagos a maior a esse título após a vigência da referida lei.

VI - Agravo interno improvido (AgInt no REsp 1.660.801/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 31.10.2017)

No primeiro precedente, o STJ identificou, de forma precisa, a necessidade de atender ao quanto disposto no **art. 44 da Lei nº 4.506/64**:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - **As recuperações ou devoluções de custos**, deduções ou provisões;

IV - **As subvenções correntes**, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Da mesma forma, seguindo precisamente o quanto determina a lei, entendeu o STJ que o incentivo fiscal previsto no programa denominado REINTEGRA deveria ser tributado pelas contribuições até o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, quando os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS, **exclusão esta que não abrange o crédito presumido do IPI**:

Art. 1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

Art. 2º No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetu e exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

(...)

§ 12. **Não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra.** (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

Posteriormente, no REsp n.º 1.571.005/SC, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Acórdão publicado em 05/11/2021, o STJ especifica em maiores detalhes as razões pelas quais somente com a previsão específica na Lei n.º 12.844/13 o REINTEGRA pôde ser excluído da base de cálculo das contribuições:

Como consta da decisão agravada, com relação à inclusão dos créditos presumidos do REINTEGRA nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, convém anotar que a Primeira Seção tem externado entendimento no sentido de que, “até o advento da Lei n. 12.844/2013, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei n. 12.546/2011, os valores do Reintegra compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS” (AgInt nos EREsp 1514561/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 15/09/2020, DJe 22/09/2020).

No mesmo sentido, dentre outros: AgInt nos EDcl no REsp 1.514.561/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17/02/2020, DJe 03/03/2020.

De fato, essas contribuições devem incidir “sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (arts. 1º); e o ressarcimento do resíduo tributário, em dinheiro ou por meio de compensação, é espécie de receita da sociedade empresária.

Oportuno mencionar que, conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, são sinônimos os conceitos de receita bruta e faturamento e devem ser entendidos como a soma de todas as receitas geradas pela venda de mercadorias e/ou serviços.

Confirmam-se: AI 817257 AgR, Rel. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 04/12/2012, DJe-248; RE 953152 AgR, Rel. Edson Fachin, Primeira Turma, julgado em 11/11/2016, DJe-252; RE 816363 AgR, Rel. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe-157. Aliás, na linha da definição dada pelo Supremo Tribunal Federal, este Tribunal Superior tem reconhecido a inclusão da totalidade das receitas nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. P. ex.: dentre outros: as receitas de royalties (REsp 1520184/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/05/2021), as receitas de direitos creditórios (AgInt no REsp 1626707/SP, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 26/06/2019) e as receitas financeiras (REsp 1187726/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 11/09/2018).

Não obstante, na redação dada pela Lei n. 12.844/2013, a Lei n. 12.546/2011 estabeleceu que “não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra” (art. 2º, § 12).

A mesma disposição se encontra na Lei n. 13.043/2014, que reinstituíu o REINTEGRA, conforme consta do § 6º do art. 22: “o valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL”.

Portanto, à luz do § 6º do art. 150 da Constituição Federal, que exige lei específica para redução de base de cálculo de contribuições e impostos, somente a partir do início de vigência da Lei n. 12.844/2013 é que se pode autorizar a não inclusão dos créditos nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. IRPJ e CSLL.

No que se refere ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a orientação da Primeira Turma deste Tribunal, especificamente, é pela não inclusão dos créditos gerados no REINTEGRA nas bases de cálculo, uma vez que tem por “objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção”; ou seja, não compõem o lucro da sociedade empresária.

Com efeito, a Lei n. 12.546/2011 é clara ao dispor que referidos créditos são gerados como forma de ressarcir a empresa exportadora dos “custos tributários federais residuais na cadeia de produção”.

Assim, se com a geração do crédito, o objetivo do legislador é anular os efeitos dos custos tributários federais residuais da cadeia de produção dos bens manufaturados a serem exportados, não se pode entendê-lo como componente do lucro para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, tributos federais, sob pena de contradição jurídico-normativa. Isso pode ser extraído da exposição dos motivos apresentados à Presidência da República, ainda por ocasião da proposta de edição da Medida Provisória que previu o REINTEGRA (MP n. 540/2011):

(...)

Nessa linha, é oportuna a anotação de que, com relação ao REINTEGRA tratado na Lei n. 13.043/2014, deve-se entender que a redação do § 6º do art. 22, especificamente com relação aos IRPJ e à CSLL, tem natureza interpretativa, daí porque o início de sua vigência não enseja a conclusão pela incidência desses tributos, nas situações ocorridas anteriormente, à luz do art. 106 do CTN.

De outro lado, ao contrário do que ocorre os créditos presumidos previstos em leis estaduais, como aqueles atinentes ao ICMS e tratados na Lei Complementar n. 160/2017 e na Lei n. 12.973/2014, no caso do REINTEGRA, o legislador foi expresso na vontade de ressarcir os custos tributários residuais suportados na cadeia produtiva.

(...)

A Fazenda Nacional recorre pretendendo a inclusão dos créditos do REINTEGRA nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS e defendendo a incidência do IRPJ e da CSLL (fls. 1691/1715).

No cenário, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser, parcialmente, conhecido e provido, em parte, para reconhecer a legalidade da inclusão dos créditos do REINTEGRA nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS até o início de vigência da Lei n. 12.844/2013.

Assim, mantêm-se, em parte, o acórdão recorrido, no que se refere ao IRPJ e CSLL, bem como o capítulo da sentença atinente à compensação.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo interno.

O § 6º do art. 150 da Constituição Federal determina o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, **redução de base de cálculo**, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou

contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993)

Por este motivo, somente a partir da Lei n.º 12.973, de 13/05/2014, que alterou a redação do art. 1º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, as receitas de subvenção **para investimentos** (as demais subvenções não foram excluídas) puderam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, pois passou a existir lei específica para permitir esta redução da base de cálculo, **atendendo ao que determina o dispositivo constitucional acima transcrito.**

No STF, a discussão sobre a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo das contribuições ainda resta pendente. Em 31/10/2012, a Corte Constitucional reconheceu a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n.º 593.544/RS, representativo da controvérsia. Segundo consta do acompanhamento processual no site do STF, o processo se encontra concluso ao Relator desde 15/12/2021:

RE 593544
PROCESSO ELETRÔNICO PÚBLICO REP. GERAL TEMA: 504
Leading Case Dje Jurisprudência Peças Push

NÚMERO ÚNICO: 0002178-89.2005.4.04.7115

RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Origem: RS - RIO GRANDE DO SUL
Relator: MIN. ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) UNIÃO
ADV.(A/S) PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)
RECD.(A/S) JOHN DEERE BRASIL LTDA
ADV.(A/S) ZAHARA MOREIRA SANTANA (44114/RS, 247023/SP)

Informações Partes Andamentos Decisões Sessão virtual Deslocamentos Petições Recursos Pautas

- 15/12/2021 Conclusos ao(à) Relator(a)
- 14/12/2021 Manifestação da PGR
PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA - Petição: 118904 - Data: 14/12/2021, às 18:12:24, via Web Service MNI 2.2.2.
- 04/11/2021 Intimado eletronicamente
PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Na instância administrativa, este Conselho tem admitido a inclusão dos valores referentes ao crédito presumido do IPI na base de cálculo das contribuições na sistemática do regime não-cumulativo (leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003), e afastado esta tributação quando a apuração das contribuições se dá pelo regime da cumulatividade, previsto na Lei n.º 9.718/98, em razão da distinção entre as bases de cálculo, cuja amplitude de receitas, no regime não-cumulativo, é muito maior.

Em relação à alegação de que, mesmo que fosse possível considerar o crédito presumido de IPI como receita, esta não seria tributável porque as receitas decorrentes de exportações são isentas das contribuições, vejo que melhor sorte não assiste ao Recorrente. Com efeito, este mesmo fundamento foi exposto em voto-vista pela Exm.^a Ministra Regina Helena Costa no julgamento dos Embargos de Divergência em REsp n.º 1.210.941/RS, Relator Ministro OG FERNANDES, data da publicação 01/08/2019, **embora a questão tratasse de IRPJ e CSLL:**

O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo, adota o posicionamento no sentido de que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, de modo que a incidência

dessas exações configuraria forma oblíqua de restituição dos valores ao Fisco, esvaziando, por conseguinte, o instituto.

Assinale-se que ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção reconhecem a natureza jurídica de incentivo fiscal dos créditos presumidos de IPI, previstos nos diplomas normativos apontados, a eles atribuindo, todavia, efeitos distintos quanto à possibilidade de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

(...)

São exemplos da diretriz constitucional de estimular as exportações as previsões inseridas nos arts. 149, § 2º, I ("As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação"); 155, § 2º, XII, alíneas e e f ("Cabe à lei complementar: [...] e) excluir da incidência do imposto [ICMS], nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias"); 156, § 3º, II ("Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo [ISSQN], cabe à lei complementar: II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior"); e 40 do ADCT ("É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição").

Trata-se de alívio fiscal, indutor do desenvolvimento econômico, cujas leis de regência elegeram as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais para beneficiarem-se do ressarcimento de créditos presumidos de IPI e, desse modo, propiciar o incremento do volume de exportações, atenuando o indesejado fenômeno da "exportação de tributos".

(...)

Com a devida vênia, ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal à exportação que, em obediência à Constituição, concedeu.

Com efeito, tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado, em especial porque orientado nitidamente por atos infralegais, consubstanciados na Solução de Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal - SRRF/9ª/DISIT n. 240/2003, e no Acórdão DRJ/POA n. 3.196/2003, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas (fls. 5.110/5.119e).

(...)

Cumprir registrar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor arrecadado de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos, conforme acórdão assim ementado:

(...)

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

mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL.

Entretanto, a tese da Ministra, embora respeitável, foi vencida no STJ,
prevalecendo o voto vencedor do Ministro Relator, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. **INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI** PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. **POSSIBILIDADE.**

1. A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão do crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996 na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2. No acórdão embargado, entendeu-se que: "*O incentivo fiscal do crédito ficto de IPI, por sua própria natureza, promove ganhos às empresas que operam no setor beneficiado na exata medida em que, e precisamente porque, reduz o volume da obrigação tributária. A menor arrecadação de tributos, portanto, não é um efeito colateral indesejável da medida, e sim o seu legítimo propósito. A inclusão de valores relativos a créditos fictos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL teria o condão de esvaziar, ou quase, a utilidade do instituto [...] cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico*".

3. Já o aresto paradigma compreendeu que: "*O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. [...] 'Todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.*"

4. A divergência, portanto, é evidente e deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

5. Registre-se, no entanto, que o crédito presumido pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido quando o contribuinte comprovar que se refira a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado ou, caso sujeito ao regime do lucro real, não tenha sido feita a dedução (arts. 53 da Lei n. 9.430/1996 e 521, § 3º, do RIR/1999).

6. Embargos de divergência providos, para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos valores decorrentes de créditos presumidos de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator): A divergência traçada nestes autos envolve questão relacionada à inclusão do crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996 na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

(...)

A divergência, portanto, é evidente e, a meu sentir, deve ser resolvida adotando-se o entendimento firmado no acórdão paradigma de que o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei n. 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois **todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda**, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

(...)

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

Além disso, deve-se ter em conta que os créditos presumidos de IPI representam ingressos no patrimônio empresarial decorrente de atividade que não se confunde com a exportação (receber um incentivo fiscal é fato que não possui a mesma natureza jurídica de exportar um bem/serviço) e favorecem positivamente a formação dos lucros, nos termos do art. 195, I da Constituição; da mesma forma, por se constituírem em contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, a Cofins e a Contribuição ao PIS não são afetadas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da Constituição.

Por fim, observo que, se a decisão do STJ nos embargos de divergência levou em conta o fato do crédito presumido do IPI aumentar o lucro, que é base de cálculo do IRPJ/CSLL, que dirá no caso do PIS/Cofins, que incidem sobre o faturamento. Ora, se houve aumento do lucro, só existem 2 possibilidades: ocorreu o aumento das receitas ou a diminuição das despesas. E, conforme visto nos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), os incentivos tributários na forma de isenção ou redução de tributo, independentemente do seu recebimento em dinheiro ou como redução de passivo, são contabilizados como receita; logo, representam aumento de faturamento.

Não há como discordar da lógica existente nesse entendimento do CPC. Imagine-se, por exemplo, que uma empresa presta um serviço para um posto de gasolina e, como pagamento, recebe um crédito para ser utilizado na aquisição de combustível para os veículos da empresa, que se deslocam pela cidade prestando os serviços.

Ora, os gastos com combustíveis se constituem numa despesa do prestador de serviços; apesar de não ter recebido um “pagamento em espécie” pela atividade prestada no posto, o crédito recebido irá diminuir um dos gastos da empresa com combustíveis, logo é inegável que se trata de uma receita tributável. O mesmo ocorre com o crédito presumido de IPI, utilizado para descontar das contribuições (que são despesas da grande maioria das empresas).

A Segunda Turma do STF, por unanimidade, negou provimento ao ARE nº 1.295.595-AgRg, que questionava essa decisão do STJ e a constitucionalidade da inclusão do crédito presumido de IPI da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A publicação do acórdão ocorreu no dia 19/05/2021, com trânsito em julgado em 11/06/2021:

3. No acórdão recorrido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu não ser possível a exclusão de créditos presumidos do Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI sobre as bases de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, com fundamento na legislação tributária sobre a matéria:

(...)

Concluir de forma diversa do acórdão recorrido demandaria a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Leis ns. 9.363/1996 e 10.276/2001). A ofensa à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, a inviabilizar o processamento do recurso extraordinário. Assim, por exemplo:

(...)

4. Os argumentos da agravante, insuficientes para modificar a decisão agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência em pôr termo a processos que se arrastam em detrimento da eficiente prestação jurisdicional.

5. Pelo exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Em relação aos juros recebidos e aluguéis recebidos, não me parece haver maiores dúvidas. A alegação da defesa de que “*As receitas financeiras, que no caso qualificam o proveito econômico resultante de juros, variações cambiais e aluguéis, não se relacionam com o objeto/finalidade principal da Recorrente, o que repele sua inclusão na base de cálculo destas contribuições sociais*” **somente poderia fazer sentido caso o regime de apuração fosse o cumulativo**, no qual apenas as receitas provenientes das atividades típicas empresariais são tributadas. Assim, a análise deveria se dar caso a caso, a depender das atividades desenvolvidas pela entidade empresarial.

Entretanto, em relação às variações cambiais ativas, deve-se ter em conta o quanto decidido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 627.815-PR, transitado em julgado em 14/10/2013:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

No regime não-cumulativo, porém, todas as receitas do sujeito passivo compõem a base de cálculo das contribuições, com exceção apenas daquelas expressamente excluídas pela lei, dentre as quais não se encontram as receitas financeiras com juros e nem as provenientes de aluguéis.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para afastar a tributação sobre as variações cambiais ativas.

II - DOS CRÉDITOS SOBRE FRETES E ALUGUÉIS

Alega o Recorrente que fretes e aluguéis para a utilização de veículos e software são perfeitamente passíveis de creditamento, nos seguintes termos:

Denota-se, sem esforços, que os valores de que serviu-se a Recorrente para cálculo das contribuições atinam à produtos utilizados na produção de bens destinados à venda.

À evidência, em momento algum o Auditor-Fiscal comprovou ou mesmo afirmou que as despesas relativas à frete não se referiram ao transporte de mercadorias comercializadas pela Recorrente.

Idêntica conclusão sobressai dos custos suportados com aluguéis de software e veículos. Não se olvide que pela acurada interpretação dos artigos 305, IV, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, os produtos em questão, quando utilizados nas atividades praticadas pela empresa, evidentemente fecundam o direito a crédito.

É prudente reiterar que o software a que se refere a glosa promovida pelo Auditor-Fiscal tem como finalidade precípua coordenar e prover eletronicamente o funcionamento conjunto de todas as máquinas e demais equipamentos que constituem as linhas de produção da Recorrente.

Às fls. 52/69, foram juntados os documentos comprobatórios do direito de crédito a que faz jus a Recorrente. Bem se observa que o software locado refere-se aos programas instalados na indústria de papel ondulado, enquanto a locação de veículos deu-se em razão da necessidade de transportar os resíduos químicos e demais materiais provenientes da atividade industrial explorada pela Recorrente.

Ao analisar o RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL (fls. 158/170), encontram-se as razões apresentadas pela Autoridade Fazendária para ter realizado a glosa destes créditos, *in litteris*:

II.2 — Cálculo de crédito sobre fretes nas operações de vendas

9. O contribuinte apropriou-se de créditos dos fretes pagos nas operações de vendas no período de janeiro de 2003 a janeiro de 2004 indevidamente. No período em análise não havia disposição legal para utilização de fretes pagos pelo vendedor. Apenas com a edição da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com vigência a partir de 01 de fevereiro de 2004 foi possível o cálculo de crédito sobre os fretes pagos nas operações de vendas.

10. Para o ano-calendário de 2003, houve valores de fretes de vendas indevidamente utilizados como base de cálculo. Esses valores encontram-se em demonstrativo às fls.121/122, fornecido pelo próprio contribuinte e foram proporcionalizados com percentual utilizado por ele entre créditos vinculados a receitas no mercado interno e créditos vinculados a receitas no mercado externo e estão demonstrados abaixo. Para o ano-calendário de 2004, apenas em janeiro há esse crédito indevido (fl. 126), e, como há saldo de crédito vinculado a mercado interno, foi abatido o valor integral do crédito indevido desse saldo (Base Cálculo Indevida 614.191,37 //crédito a 1,65% - 10.134,15).

(...)

II.3 — Créditos indevidos de alugueis de veículos e de software

11. O contribuinte apurou indevidamente créditos de PIS sobre valores de alugueis pagos de utilização de veículos e softwares, sem permissão legal, bem como incluiu junto aos valores de alugueis de máquinas e equipamentos considerados como base de cálculo de créditos, valores denominados "multa rescisão contratual". Cópia da intimação e resposta do contribuinte encontram-se às fls. 52/69. Esses dispêndios não encontram amparo legal no que diz respeito a serem utilizados para fins de cálculo de créditos na sistemática da não cumulatividade, pois não se classificam no conceito de aluguel de máquinas ou equipamentos.

Em relação ao frete nas operações de venda, verifico que assiste razão à Autoridade Tributária. Com efeito, **no período entre janeiro de 2003 e janeiro de 2004** não havia disposição legal para utilização de fretes na venda de mercadorias. Apenas com a edição da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833, de 29/12/2003, com vigência a partir de 01/02/2004, foi possível o cálculo de crédito sobre os fretes pagos nas operações de vendas:

LEI 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, **nos incisos VI, VII e IX do caput** e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 **do art. 3º**, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Basta uma simples leitura da Lei n.º 10.637/2002 para se verificar que dela não consta a previsão de descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, o que só é possível por conta do art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Quanto aos créditos provenientes de alugueis de veículos e de software, tendo em vista os argumentos do Recorrente, faz-se necessário verificar se tais dispêndios do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, devendo-se determinar, inicialmente, qual deve ser este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto/serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida

vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, prestigiando a avaliação dos **critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva** (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), **seja por imposição legal** (v.g., equipamento de proteção individual - EPI, distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, **os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens,**

conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi **expressamente refutada** a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, tendo como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ.

Além disso, toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Analisando os termos do RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL, verifico que o Auditor-Fiscal autuante tem razão, porém em parte. Realmente, veículos e software não se incluem no conceito de máquinas e equipamentos, cujo aluguel pode gerar créditos, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002. Contudo, resta analisar a possibilidade destas despesas se enquadrarem no novel conceito de insumo, tal como decidido pelo STJ.

Partindo do conceito de insumos acima delineado pelo STJ, e considerando que a Recorrente é empresa cuja atividade preponderante consiste na produção de celulose, papéis Kraft, chapas e embalagens de papelão ondulado, resinas e móveis de pinus, consoante seus atos constitutivos, entendo que a despesa com o aluguel de veículos para transportar os resíduos químicos e demais materiais provenientes da atividade industrial, bem como os gastos com aluguel de software cuja finalidade é coordenar e prover eletronicamente o funcionamento conjunto das máquinas e demais equipamentos que constituem as linhas de produção, são essenciais e relevantes para o processo produtivo, enquadrando-se no conceito de serviços utilizados como insumos, e gerando créditos pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002.

Nesse sentido, trago precedentes deste Conselho no julgamento de outros processos do mesmo Recorrente:

i) Acórdão nº 9303-008.594, Sessão de 15 de maio de 2019:

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS COM ALUGUEL DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.

Por serem "relevantes" para o processo produtivo, as despesas com aluguel de software devem ser consideradas crédito para fins de apuração do PIS.

ii) Acórdão n.º 3801-002.104, Sessão de 25 de setembro de 2013:

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS COM FRETES.

Somente a partir de 01/02/2004, os valores referentes ao frete na operação de venda de produtos, desde que suportados pelo vendedor, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS COM ALUGUEL DE SOFTWARE. POSSIBILIDADE.

Por serem indispensáveis para o complemento do processo produtivo, as despesas com aluguel de software devem ser consideradas crédito para fins de apuração do PIS.

iii) Acórdão n.º 3302-004.376, Sessão de 27 de junho de 2017:

CRÉDITOS SOBRE FRETES. IMPOSSIBILIDADE. VIGÊNCIA. LEI POSTERIOR AOS FATOS.

Os valores pagos/incorridos de fretes não podem gerar crédito tributário favorável ao contribuinte, pois somente foram previstos na Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, em seu artigo 15, convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com vigência a partir de 01 de fevereiro de 2004.

Ressalto que o valor referente a glosa de créditos calculados sobre "multa rescisão contratual" não foi objeto do Recurso Voluntário, deixando de ser objeto da presente controvérsia. Assim, a referida glosa se tornou definitiva em âmbito administrativo.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido para cancelar as glosas de créditos calculados sobre aluguel de veículos e aluguel de software.

III - DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE DEPRECIACÃO

III.1 - Itens 1 a 4 da Planilha de fl. 08

Alega o Recorrente que os serviços descritos nas NFs como mão de obra aplicada no gerador, mão de obra aplicada no depósito e conserto de portas dão direito a crédito, conforme art. 3º, § 1º, III, da Lei n.º 10.833/03, que permite o creditamento dos serviços que impliquem no aumento da vida útil do respectivo bem e, cujo dispêndio, é contabilizado como custo de aquisição na própria conta do ativo.

O Auditor-Fiscal autuante reconhece que foram apresentadas as notas fiscais completas destes itens, mas alega que nenhuma delas gera direito a crédito na sistemática da não cumulatividade.

De acordo com o art. 3º, § 1º, inciso III da Lei nº 10.637/2002, o contribuinte poderá descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação dos bens indicados nos incisos VI, VII e XI do *caput*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

(...)

III - **dos encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos **incisos VI, VII e XI do caput**, incorridos no mês;

Os gastos discutidos neste tópico não se referem a nenhum dos bens cuja lei permite a tomada de crédito sobre os encargos de depreciação, motivo pelo qual o pedido do Recorrente deve ser rejeitado. Contudo, tendo em vista o quanto decidido no REsp 1.221.170/PR, muitos anos após a apresentação deste Recurso Voluntário (fato superveniente), entendo cabível a análise, de ofício, sobre o enquadramento dos referidos gastos no conceito de insumos.

Neste diapasão, os gastos com mão de obra aplicada no gerador se enquadram no conceito de serviço utilizado como insumo, por ser essencial e relevante ao processo produtivo. O mesmo, no entanto, não se verifica em gastos com mão de obra aplicada no depósito, com reestruturação do almoxarifado e com o conserto de portas.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reconhecer, de ofício, o direito a crédito sobre os gastos com o serviço de mão de obra aplicada no gerador, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002.

III.2 - Itens 5 a 11 da Planilha de fl. 08

Alega o Recorrente que tanto os serviços de recuperação de cilindro, inspeção anual de caldeira, pintura da tubulação da fábrica, quanto as aquisições de riscador eletrônico de papel e rosca extratora móvel, são aplicados nas máquinas e equipamentos e outros bens do ativo imobilizado utilizados para a produção de produto destinado à venda.

O Auditor-Fiscal atuante, por sua vez, havia glosado tais créditos sob os seguintes argumentos:

N3_VORIG1	MES	Data	N3_HISTOR	BASE PIS
74.071,27	200405	01/05/2004	MAO DE OBRA APLIC.NO GERADOR TRIF.1200 K	1.543,15
710,60	200407	01/07/2004	MAO DE OBRA APLICADA DEPOSITO PROD.QUIMI	14,80
18.705,27	200409	01/09/2004	REESTRUTURACAO DO ALMOXARIFADO	389,69
1.867,50	200409	01/09/2004	CONCERTO 08 PORTAS DE CORRER P/ LAY-OUT	38,91
117.474,80	200405	01/05/2004	RECUPERACAO CILINDRO CORRUGADORE ONDA	2.447,39
90.531,34	200407	01/07/2004	INSPECAO ANUAL CALDEIRA GASA ANO 2004	1.886,07
6.708,06	200408	01/08/2004	SISTEMA DE RADIO VHF DO FLORESTAL	139,75
62.704,69	200408	01/08/2004	PINTURA DA TUBULACAO GERAL DA FABRICA	1.306,35
466.222,45	200503	23/03/2005	RISCADOR ELETRONICO DE PAPELÃO ONDULADO	9.712,97
371.505,74	200504	03/03/2005	MODIFICACAO DA SECAO DE SECAGEM DA MP-V	7.739,70
709.717,00	200501	01/01/2005	ROSCA EXTRATORA MOVEL REMD/3000-H	14.785,77
127.731,89	200409	01/09/2004	SILO METALICO RETANGULAR 300M³	2.661,08
911.243,35	200405	01/05/2004	SUBSTITUICAO DA REBOBINADEIRA MP-I	18.984,24
2.075.089,35	200503	20/01/2005	REFORMA E AMPLIACÃO DA MP-V 1ªFASE	43.231,03
316.811,36	200503	28/12/2004	REFORMA E AMPLIACÃO DA MP-V 1ªFASE	6.600,24

18. Foram apresentadas notas fiscais completas apenas dos 4 primeiros valores (fls.135/144) e nenhuma delas gera direito a crédito na sistemática da não cumulatividade conforme o disposto no artigo 3º da Lei 10.833/2003, já transcrito. **Dos valores listados de 5 a 11, na ordem, não foram apresentados nenhum documento, mas pela descrição de conteúdo também não gera direito a crédito.** lembrando que apenas as aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, utilizados na produção ou elaboração do bem ou produto/serviço vendido geram direito a crédito.

Foram apresentadas, juntamente com o Recurso Voluntário, as notas fiscais que se encontram juntadas aos autos às fls. 265/290. Contudo, a única nota fiscal que se refere a algum dos itens 5 a 11 da planilha, discutidos neste tópico, é a que consta à fl. 283, na qual identifica-se o item “rosca extratora móvel”.

Quanto à natureza deste item, entendo que se trata de equipamento que deve ser registrado no ativo imobilizado, permitindo-se a tomada de crédito sobre os encargos de depreciação.

Existe outra nota fiscal, à fl. 141 (e repetida à fl. 145) que se refere a 1 unidade de equipamento para “Seção de secagem”, série 9607-2. Contudo, o valor desta é de R\$995.409,32, e sua emissão data de 02/02/2005, enquanto a glosa de refere a uma nota fiscal de serviço com o histórico “MODIFICACAO DA SECAO DE SECAGEM DA MP-V”, com valor de R\$371.505,74 e datada de 03/03/2005. **O Recorrente, inclusive, sequer faz referência direta a este item em seu recurso.**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para reconhecer o direito a crédito sobre os encargos de depreciação da rosca extratora móvel.

III.3 - Itens 12 a 15 da Planilha de fl. 08

Alega o Recorrente que os gastos relativos aos serviços prestados e aos produtos adquiridos pela Recorrente são relacionados com a aquisição do elemento do Ativo Imobilizado e, portanto, necessários para colocá-lo em condições de uso no processo industrial.

O Auditor-Fiscal atuante, por sua vez, havia glosado tais créditos sob os seguintes argumentos:

19. Com relação aos 4 últimos itens do quadro, foram entregues notas fiscais parciais e algumas delas não dão direito. Do valor de R\$127.731,89, das notas que foram entregues (fls. 145/148), nenhuma dá direito a cálculo de crédito sobre depreciação. Com relação ao valor de R\$911.243,35 a única nota fiscal entregue é de dezembro de 2003 (fl. 149), portanto também não gera direito a crédito a partir de agosto/2004. **Com relação ao valor de R\$2.075.089,35 (fls. 150/153), além de estar incompleto - foi entregue apenas o equivalente a R\$576.869,76 - duas das notas entregues são apenas de serviço, R\$188.162,00, portanto foi glosado desse item o valor de R\$1.686.381,59;** e quanto ao valor de R\$316.811,36 (fl. 154), foi entregue apenas uma nota cujo valor para fins de crédito é de R\$155.000,00, portanto, foi glosado o valor de R\$161.811,36.

Verificando mais uma vez as notas fiscais anexadas conjuntamente com o Recurso Voluntário, não encontrei as notas fiscais que foram indicadas pela Autoridade Fazendária como faltantes. Com efeito, nenhuma delas se refere a SILO METALICO RETANGULAR 300M3, SUBSTITUICAO DA REBOBINADEIRA MP-I ou REFORMA E AMPLIACÃO DA MP-V 1ºFASE.

Existe nota fiscal à fl. 139 que se refere a “SILO DE MARAVALHA 300M3”. Contudo, o valor desta é de R\$91.990,02, e sua emissão data de 03/02/2004, enquanto a glosa de refere a uma nota fiscal com o histórico “SILO METALICO RETANGULAR 300M3”, com valor de R\$127.731,89 e datada de 01/09/2004. Além disso, consta da nota fiscal que a empresa é optante pelo SIMPLES, o que impede que seja descontado crédito sobre este valor, pois as empresas submetidas a este regime de tributação não são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins.

Entretanto, em relação às notas fiscais que o Auditor-Fiscal reconhece que foram entregues, ocorreu a glosa de duas notas fiscais por serem relacionadas a serviços:

Com relação ao valor de R\$2.075.089,35 (fls. 150/153), além de estar incompleto - foi entregue apenas o equivalente a R\$576.869,76 - **duas das notas entregues são apenas de serviço, R\$188.162,00,** portanto foi glosado desse item o valor de R\$1.686.381,59 (...).

O valor de R\$2.075.089,35 se refere a “REFORMA E AMPLIACÃO DA MP-V 1ºFASE”. Ora, a construção/reforma/ampliação de **instalações do setor produtivo** de uma empresa deve ser incorporada a seu ativo imobilizado, e o valor de serviços aplicado nesta obra deve ser acrescido como custo de aquisição/construção. Assim, entendendo que o valor de R\$188.162,00, glosado pelo Auditor-Fiscal pela única razão de se tratar de serviço, deve ser admitido como passível de gerar créditos das contribuições, conforme previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VI - máquinas, equipamentos **e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados** para locação a terceiros ou **para utilização na produção de bens destinados à venda** ou na prestação de serviços.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para reconhecer o direito a crédito sobre os encargos de depreciação referentes às duas notas fiscais que totalizam o valor de R\$188.162,00 aplicado na “REFORMA E AMPLIACÃO DA MP-V 1ª FASE”.

III.4 - Itens 1 e 2 da Planilha de fl. 09

Alega o Recorrente que, para desconstituir a glosa relatada nos últimos itens da planilha em análise, colaciona à presente as Notas Fiscais de aquisição, cujas mercadorias foram igualmente aplicados em bens do ativo imobilizado, o que resultou no aumento de sua vida útil, logo, compõe o custo de sua aquisição.

O Auditor-Fiscal atuante, por sua vez, havia glosado tais créditos sob os seguintes argumentos:

II.4.3 — Depreciação incentivada em 24 meses indevidamente

II.4.3.1 — Documentos não entregues

21. Foram solicitadas notas fiscais de aquisição de bens cuja depreciação, em 24 meses, foi utilizada para fins de cálculo de créditos na sistemática da não cumulatividade. Pelos cálculos apresentados, do valor das notas fiscais de aquisição é subtraído o valor de ICMS para fins de cálculo do crédito sobre as depreciações.

22. Pelos documentos entregues percebe-se que, às vezes, o contribuinte calcula crédito sobre bens compostos de vários itens e não pelas notas fiscais de aquisição. Também pode ser percebido que faltam várias notas na composição de alguns valores (fis.156). Abaixo segue quadro demonstrativo das notas solicitadas com problema.

N3_VORIG1	N3 AQUISIC	DATA	MES	N3_GRUPO	MESES
362.560,00	20050101	14/09/2004	200501	CONTROLADOR LOGICO PROGRAMAVEL SLC500	24
1.160.179,42	20050401	03/03/2005	200504	MODIFICACAO DA SECAO DE PRENSAS MP-V	24
426.677,80	20050101	14/10/2004	200501	MAO DE OBRA ELETRICA MATERIAL P/GERADOR	24
2.654.593,27	20050101	22/11/2004	200501	TUBULACAO GERAL INTERLIG.SISTEMA DE VAPO	24
7.311.705,56	20050101	14/03/2005	200501	CALDEIRA HPB Nº11 BIOM.90T/H,64KGF CM²	24

23. **Notas fiscais referentes aos dois primeiros valores não foram entregues e por isso o valor referente ao crédito sobre a depreciação desses valores não será aceito.** Quanto ao valor de R\$ 426.677,80 (fis.167/170), foram entregues apenas 4 notas e são relativas a reformas/manutenção e instalação de rede de energia elétrica, itens cuja depreciação não gera direito a crédito, conforme inciso III do parágrafo 1º do artigo 30 da Lei nº 10.637/2002.

Analisando as notas fiscais anexadas conjuntamente com o Recurso Voluntário, verifico que a NF referente a “MODIFICACAO DA SECAO DE PRENSAS MP-V” consta à fl. 286, com data de entrada em 03/03/2005, porém comprovando apenas o valor de R\$744.622,80 (o valor glosado tinha sido de R\$1.160.179,42).

Quanto ao item “CONTROLADOR LOGICO PROGRAMAVEL SLC500”, sua nota fiscal consta à fl. 289, com data de entrada de entrada em 14/09/2004, comprovando o valor de R\$400.000,00.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para reconhecer o direito a crédito sobre os encargos de depreciação referentes a (i) “MODIFICACAO DA SECAO DE PRENSAS MP-V” no valor de nota fiscal de R\$744.622,80; e (ii) “CONTROLADOR LOGICO PROGRAMAVEL SLC500”, no valor de nota fiscal de R\$400.000,00.

III.5 - Itens 3 e 4 da Planilha de fl. 09

Alega o Recorrente que o Auditor-Fiscal invalidou o crédito apropriado sob o fundamento de que são apenas prestação de serviço. Tal argumento, contudo, não deve prosperar, haja vista tratar-se de mão de obra imprescindível à colocação das máquinas e equipamentos em funcionamento.

O Auditor-Fiscal autuante, por sua vez, havia glosado tais créditos sob os seguintes argumentos:

23. Notas fiscais referentes aos dois primeiros valores não foram entregues e por isso o valor referente ao crédito sobre a depreciação desses valores não será aceito. **Quanto ao valor de R\$ 426.677,80 (fis. 167/170), foram entregues apenas 4 notas e são relativas a reformas/manutenção e instalação de rede de energia elétrica, itens cuja depreciação não gera direito a crédito**, conforme inciso III do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002.

24. Quanto ao valor de R\$ 2.654.593,27 (fis. 171/175), foram entregues 5 notas no valor de apenas R\$ 618.645,97, sendo que uma no valor de R\$101.675,51 (fl. 175) está fora do período com direito a crédito a 1/24 do valor de aquisição (conforme item 29 deste Relatório — NF 27729) e 3 delas são de apenas prestação de serviço, ficando apenas o valor de R\$66.537,23 (fl. 174) com direito a crédito.

Em relação ao item 3, que trata das 4 notas de reformas/manutenção e instalação de rede de energia elétrica, verifico que, à semelhança do item III.3, a construção/reforma/ampliação de **instalações do setor produtivo** de uma empresa deve ser incorporada a seu ativo imobilizado, e o valor de serviços aplicado nesta obra deve ser acrescido como custo de aquisição/construção. Além disso, que os serviços de manutenção que acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, geram créditos que deverão ser calculados com base nos encargos de depreciação.

Destaco, ainda, que a instalação de rede de energia elétrica deve ser incorporada ao ativo imobilizado da empresa, podendo se caracterizar tanto como investimento em instalações do setor produtivo, como em instalações administrativas. Ambas, por óbvio, necessitam de energia elétrica para seu funcionamento. Contudo, não me parece razoável exigir

da empresa que construa 2 redes de eletricidade distintas, uma para o setor de produção e outra para os demais setores.

Considerando que a Autoridade Fazendária não utilizou nenhum critério de rateio dos custos da instalação elétrica entre os setores do estabelecimento, **nem intimou o contribuinte a fazê-lo**, entendendo que não pode ser feita a glosa integral destas 4 notas fiscais.

Quanto ao item 4, verifico que, das 5 notas apresentadas (totalizando R\$618.645,97), 3 delas foram desconsideradas pelo Auditor-Fiscal por serem vinculadas a prestação de serviço. Considerando que o item 4 trata de “TUBULACAO GERAL INTERLIG.SISTEMA DE VAPOR”, existem gastos referentes a prestação de serviços que devem compor o custo de aquisição/construção/ampliação deste item do ativo imobilizado da empresa, à semelhança do que já fora decidido nos tópicos precedentes.

Portanto, a glosa de tais notas fiscais baseada exclusivamente no fato de serem referentes a prestação de serviços não pode ser aceita. Deveria a Fiscalização ter analisado tais notas e verificado se elas se referem ou não a algum serviço de construção/ampliação/manutenção das tubulações ou, ainda, se tais tubulações fazem parte do setor de produção do estabelecimento. Na ausência de tal investigação, não vejo fundamentos para manter esta glosa.

Assim, das 5 notas apresentadas, apenas uma delas, no valor de R\$101.675,51, está fora do período com direito a crédito a 1/24 do valor de aquisição. Logo, conclui-se que 4 notas fiscais, no valor total de R\$516.970,46 (R\$ 618.645,97 - R\$101.675,51), possuem direito a gerar créditos, em montante a ser devidamente quantificado pela Unidade Preparadora, assim como nos demais casos aqui discutidos.

Quanto ao item 5 da Planilha de fl. 09 (CALDEIRA HPB N° 11 BIOM.90T/H, 64 KGF/CM), não houve questionamentos por parte do Recorrente.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para reconhecer o direito a crédito sobre os encargos de depreciação referentes a (i) “MAO DE OBRA ELETRICA MATERIAL P/GERADOR”, no valor constante das 4 notas fiscais recebidas pela Autoridade Tributária; e (ii) “TUBULACAO GERAL INTERLIG.SISTEMA DE VAPOR”, no valor total de R\$516.970,46.

IV - DO AFASTAMENTO DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O Recorrente se insurge contra a incidência dos juros sobre a multa de ofício, vez que tal imposição, a seu ver, contraria o ordenamento jurídico brasileiro. Penalidades como multa de ofício e taxa de juros Selic, embora previstas em lei, não se encontrariam autorizadas para incidir uma sobre a outra.

A matéria já se encontra pacificada em âmbito administrativo por meio da Súmula Vinculante CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

V - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para (i) excluir as receitas provenientes das variações cambiais ativas da base de cálculo das contribuições; (ii) cancelar as glosas de créditos calculados sobre (ii.1) dispêndios com aluguel de veículos e aluguel de software; (ii.2) encargos de depreciação referentes a (ii.2.1) item “ROSCA EXTRATORA MOVEL REMD/3000-H”; (ii.2.2) duas notas fiscais que totalizam o valor de R\$188.162,00 do item “REFORMA E AMPLIACÃO DA MP-V 1ºFASE”; (ii.2.3) item “MODIFICACAO DA SECAO DE PRENSAS MP-V”, apenas no valor de R\$744.622,80; (ii.2.4) item “CONTROLADOR LOGICO PROGRAMAVEL SLC500”; (ii.2.5) item “MAO DE OBRA ELETRICA MATERIAL P/GERADOR”, apenas no valor constante das 4 notas fiscais recebidas pela Autoridade Tributária; (ii.2.6) item “TUBULACAO GERAL INTERLIG. SISTEMA DE VAPOR”, apenas no valor de R\$516.970,46; e (iii) reconhecer, de ofício, o direito a crédito sobre os gastos com o serviço de mão-de-obra aplicada no gerador, com base no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Redator designado.

Sustenta o Conselheiro Relator que o crédito presumido de IPI constitui receita a ser tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep uma vez que ele constitui *“um incentivo fiscal às exportações, através da concessão de um crédito ao exportador, como ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins”* concedido *“para promover o incremento do comércio exterior brasileiro”*.

Ao identificar que *“sua utilização pode se dar através da compensação com débitos de IPI originados de saídas tributadas para o mercado interno ou, na sua impossibilidade (débitos inferiores aos créditos), pode ser solicitado o ressarcimento em moeda corrente”* afirma que em *“ambas as hipóteses, este incentivo fiscal provoca um aumento nos benefícios econômicos da empresa, seja sob a forma de entrada de recursos (no ressarcimento em espécie), seja pela diminuição de passivos (na compensação, reduzindo o saldo da conta contábil “IPI a recolher”)*, pois resulta em aumento do patrimônio líquido da entidade” preenchendo os 2 requisitos estabelecidos pelo STF no julgamento do RE n.º 574.706/PR.

Conclui afirmando que *“o crédito presumido de IPI possui natureza jurídica de “receita”, devendo compor a base de cálculo das contribuições.”*

Para confirmar sua conclusão colaciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, notadamente AgInt no REsp. 1.782.172/CE, AgInt no REsp 1.660.801/RS, e REsp n.º 1.571.005/SC; e deste Conselho, destacando os Acórdãos n.º 9303-011.093, Sessão de 09 de dezembro de 2020, Acórdão n.º 9303-010.690, Sessão de 16 de setembro de 2020.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares, ousou dele discordar quanto à inclusão dos juros, aluguéis recebidos e crédito presumido de IPI na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a consequente negativa de provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Vejamos.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça encontra-se consolidada quanto a entender que o crédito prêmio de IPI previsto no art. 1º da Lei n.º 9.363/96 não possui natureza jurídica de receita.

Desta forma, ele se constitui em benefício fiscal concedido às empresas exportadoras de bens nacionais para ressarcimento do PIS e da COFINS pago na aquisição de insumos empregados na industrialização das mercadorias.

Por conseguinte, não é cabível, no caso, sua inclusão na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, conforme as ementas abaixo:

TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. LEI Nº 9.363/96. PRECEDENTES.

1. “De acordo com o disposto no art. 1º da Lei 9.363/96, o benefício fiscal de ressarcimento de crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e da COFINS, é relativo ao crédito decorrente da aquisição de mercadorias que são integradas no processo de produção de produto final destinado à exportação. Portanto, inexistente óbice legal à concessão de tal crédito pelo fato de o produtor/exportador ter encomendado a outra empresa o beneficiamento de insumos, mormente em tal operação ter havido a incidência do PIS/COFINS, o que possibilitará a sua desoneração posterior, independente de essa operação ter sido ou não tributada pelo IPI” (REsp n.º 576857/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

2. “Mesmo quando as matérias-primas ou insumos forem comprados de quem não é obrigado a pagar as contribuições sociais para o PIS/PASEP, as empresas exportadoras devem obter o creditamento do IPI” (REsp n.º 763521/PI, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 07/11/2005)

3. O crédito presumido previsto na Lei n.º 9.363/96 não representa receita nova. É uma importância para corrigir o custo. O motivo da existência do crédito são os insumos utilizados no processo de produção, em cujo preço foram acrescidos os valores do PIS e COFINS, cumulativamente, os quais devem ser devolvidos ao industrial-exportador.

4. Precedentes das egrégias 1ª e 2ª Turmas desta Corte.

5. Recurso não-provido. (REsp 813.280/SC, Relator Ministro José Delgado, DJe 02/05/2006)

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NATUREZA JURÍDICA – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS.

1. O STJ e o STF já definiram que: a) a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que equivale à receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa;

b) a Lei 9.718/98, ao ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS e criar novo conceito para o termo "faturamento", para fins de incidência da COFINS, com o objetivo de abranger todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, invadiu a esfera da definição do direito privado;

c) a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da CF/1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98;

d) é inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), o que impede a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº 70/91;

e) desnecessária, no caso específico, lei complementar para a majoração da alíquota da COFINS, cuja instituição se dera com base no art. 195, I, da Carta Magna.

2. O legislador, com o crédito presumido do IPI, buscou incentivar as exportações, ressarcindo as contribuições de PIS e de COFINS embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados. O produtor-exportador apropria-se de créditos do IPI que serão descontados, na conta gráfica da empresa, dos valores devidos a título de IPI.

3. O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. Ainda que se considerasse receita, incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições.

4. Recurso especial não provido. (REsp 807.130/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 21/10/2008).

TRIBUTÁRIO. LEI 9.363/96. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O legislador, em respeito à máxima econômica de que não se exportam tributos, criou o crédito presumido de IPI como um incentivo às exportações, ressarcindo o exportador de parte das contribuições ao PIS e à Cofins incidentes sobre as matérias-primas adquiridas para a industrialização de produtos a serem exportados.

2. O crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 não constitui receita da pessoa jurídica, mas mera recomposição de custos, razão porque não podem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Precedente da Primeira Turma.

3. Seria um contra-senso admitir que sobre o crédito presumido de IPI, criado justamente para desonerar a incidência do PIS e da Cofins sobre as matérias-primas utilizadas no processo de industrialização de produtos exportados, incidam essas duas contribuições.

4. Recurso especial não provido. (REsp 1003029/RS, Rel. Ministro Castro MEIRA, DJe 19/08/2008).

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO – CRÉDITO PRESUMIDO – LEI N. 9.363/96 – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁRIA – APLICAÇÃO DO DISPOSTO NA SÚMULA 83/STJ.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se à exclusão do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI, instituído pela Lei n. 9.363/96, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2. Explícito o entendimento do STJ, em sentido contrário à pretensão recursal, porquanto entende cabível a exclusão - da base de cálculo do PIS e da COFINS - do valor referente ao crédito presumido de IPI, instituído pela Lei n. 9.363/96.

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1059829/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 04/11/2008);

TRIBUTÁRIO – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES – LEIS 9.363/96 E 10.276/2001 – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

1. Incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições. Precedentes.

2. Recurso especial não provido. (REsp 1096429/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 01/07/2009);

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A pretensão da contribuinte – de que a amortização da dívida da Fazenda Pública seja realizada primeiro sobre os juros e, somente depois, sobre o principal do crédito, mediante compensação – não está amparada pelo art. 354 do CC e não existe previsão de que esse dispositivo possa, no caso, ser aplicado subsidiariamente.

2. É pacífico o entendimento do STJ sobre a não incidência de COFINS/PIS tanto sobre o crédito presumido do IPI quanto sobre os insumos empregados na industrialização de produtos exportados. Precedentes.

3. Recursos especiais não providos. (REsp 1130033/SC, Relator Ministro Castro Meira, DJe 16/12/2009)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. "É pacífico o entendimento do STJ sobre a não incidência de COFINS/PIS tanto sobre o crédito presumido do IPI quanto sobre os insumos empregados na industrialização de produtos exportados" (REsp 1.130.033/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma).

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1163994/PR, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe19/12/2011)

No julgamento do REsp 807.130/SC, a Ministra Relatora, Eliana Calmon, estabeleceu, com clareza cristalina, a natureza jurídica do crédito presumido do IPI previsto no art. 1º da Lei n.º 9.363/96:

“3) não é possível distorcer a perspectiva adotada pelo legislador, de modo a colocar na base de cálculo do PIS e da COFINS importâncias que derivam, em última análise, da dispensa do pagamento das próprias contribuições; isso implicaria em diminuir o benefício fiscal, fazendo com que a desoneração pretendida ocorra de forma parcial;

4) do ponto de vista econômico-financeiro e contábil, o incentivo instituído pela Lei 9.363/96, na verdade, não constitui receita, mas um valor retificador de custo; o que gera o crédito presumido são os insumos comprados pelo industrial, em cujo preço foram adicionados os valores do PIS e da COFINS, de forma cumulativa; ainda que o PIS e a COFINS a recuperar constituíssem um direito da empresa contra o Fisco, não representam qualquer ingresso de receita, seja na acepção contábil, seja na acepção econômico-financeira;

5) não merece prestígio o raciocínio de que, pelo fato de o ressarcimento do PIS e da COFINS ser meramente presumido, não se assemelhando à restituição de tributos, consiste em receita nova; conquanto não ocorra o pagamento indevido, há que se ter em vista a finalidade a ser atingida pelo incentivo às exportações; se o crédito presumido receber o mesmo tratamento jurídico de rendimentos obtidos em aplicações financeiras, por exemplo, a empresa, na prática, pagará PIS e COFINS sobre os insumos consumidos no processo de industrialização, os quais são a causa da existência do crédito;

(...)

7) ainda que se entenda que o crédito presumido do IPI é receita, incabível a sua inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS, uma vez que as receitas de exportações são isentas dessas contribuições, o que mostra o despropósito de cobrar o tributo sobre o incentivo que decorre da aquisição de insumos empregados na industrialização do produto a ser exportado, criado justamente para incrementar o setor exportador.”

No mesmo sentido tem sido a interpretação dada por este Conselho, conforme Acórdão n.º 9303-004.617 da 3ª Turma da Câmara Superior cuja ementa dispõe:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. NÃO INCLUSÃO.

Não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/96, por não ter natureza jurídica de receita, tendo em vista tratar-se de benefício fiscal concedido às empresas exportadoras de bens nacionais para ressarcimento do PIS e da COFINS pago na aquisição de insumos empregados na industrialização das mercadorias.

Destaco do voto vencedor da lavra da Conselheira Vanessa Marini Cecconello:

“O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996, com alterações da Lei nº 10.276/2001, foi criado para fomentar as exportações, ressarcindo as empresas exportadoras dos valores pagos de PIS e COFINS sobre o preço dos insumos utilizados na produção dos bens.

(...)

Por ser o Sujeito Passivo exportador de seus produtos, utiliza-se do crédito presumido de IPI incidente sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, excluindo, ainda, referido montante da base de cálculo da COFINS, por não se tratar de receita.

O crédito presumido de IPI trata-se de instrumento de política fiscal para desonerar as exportações de produtos nacionais, pois sendo a exportação imune das contribuições sociais, nos termos do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal, não há como ser recuperado diretamente o valor pago das contribuições na aquisição dos insumos, tendo sido criado o instrumento do crédito presumido de IPI.

(...)

Assim, caracteriza-se o crédito presumido de IPI como recuperação de custos, não podendo ser enquadrado como receita, pois seu escopo é, justamente, ressarcir os valores pagos pela empresa exportadora a título de PIS e COFINS na aquisição de insumos empregados na industrialização dos bens a serem exportados.”

No mesmo sentido são os Acórdãos 9303-003.407 da 3ª Turma da Câmara Superior; 3401-002.608 e 3401-002.609, ambos da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

Acórdão: 9303-003.407

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003 Crédito Presumido de IPI. Natureza Jurídica. Não Inclusão na Base de Cálculo do PIS e da Cofins. O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo em receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Recurso Especial da Contribuinte Parcialmente Provido.

Embargos Providos.

Acórdão: 3401-002.608

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI — IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS O crédito presumido de IPI é parcela relacionada à redução de custos e não à obtenção de receita nova, oriunda do exercício da atividade empresarial. A noção de faturamento, identificada com as bases de cálculo do PIS e da COFINS, corresponde à receita bruta derivada da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços.

Acórdão: 3401-002.609

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI — IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS O crédito presumido de IPI é parcela relacionada à redução de custos e não à obtenção de receita nova, oriunda do exercício da atividade empresarial. A noção de faturamento, identificada com as bases de cálculo do PIS e da COFINS, corresponde à receita bruta derivada da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços.

Ademais, a pretensão do legislador ao estabelecer o crédito presumido de IPI no art. 1 da Lei n.º 9.363/96 foi a de estabelecer um incentivo às empresas exportadoras, razão pela qual apresenta-se despropositada a pretensão fazendária de fazer incidir as contribuições PIS e COFINS sobre tal crédito.

Tendo em vista estes argumentos, e por entender não ser cabível a inclusão, na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, dos valores relativos ao crédito prêmio de IPI previsto no art. 1º da Lei n.º 9.363/96, haja vista não ter ele natureza jurídica de receita, uma vez se tratar de benefício fiscal concedido às empresas exportadoras de bens nacionais para ressarcimento do PIS e da COFINS pago na aquisição de insumos empregados na industrialização das mercadorias, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto.

Quanto aos juros e aluguéis recebidos, entendo ser procedente a alegação da defesa quanto à inexistência de relação entre o ingresso destes valores e o seu proveito econômico.

Com efeito, tais valores não devem ser incluídos na base de cálculo destas contribuições sociais por não caracterizarem receita proveniente das atividades empresariais típicas.

CONCLUSÃO

Com base nestes entendimentos, voto por excluir os valores relativos aos juros financeiros, aluguéis recebidos e o crédito prêmio do IPI da base de cálculo das contribuições em tela.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa