



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13005.000522/2005-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.228 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente CALADOS ANDREZA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2004

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITAS. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

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.

O crédito presumido de IPI (este definido como incentivo fiscal, na forma de recuperação de custos/despesas, espécie do gênero “receita”) deve compor a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITAS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.

A cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros origina espécie de receita que se encontra fora da esfera de incidência do PIS-COFINS não cumulativo, conforme julgado pelo STF no Recurso Extraordinário nº 606.107-RS.

EXPORTAÇÕES. TRIBUTAÇÃO. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

O STF possui uma interpretação restrita sobre a abrangência das imunidades tributárias, impedindo sua extensão para além dos estritos limites da norma constitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão da DRJ e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep os valores referentes à cessão de créditos do ICMS.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Santa Maria (DRJ-STM):

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado Auto de Infração (fls. 03 a 05), exigindo o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte no valor de R\$82.482,72 mais multa de mora de 20% e juros de mora regulamentares, em decorrência de compensação indevida de IRRF com créditos de PIS, referente ao fato gerador 31/07/2004, conforme planilha "Ressarcimentos a maior e compensações indevidas referentes aos pedidos de PIS" (fl. 11).

Esclarece a fiscalização que, de acordo com a orientação contida no at. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, combinada com o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 os débitos fiscais declarados em DCTF e objetos de quitação pela modalidade de compensação que não forem homologados serão objeto de cobrança administrativa, sem a necessidade de constituição do crédito tributário.

Porém, no presente caso, **a compensação foi homologada e o fato comunicado ao contribuinte, pela "Comunicação de Compensação Realizada". A compensação foi feita sem prévia realização de diligência** dentro dos parâmetros de trabalhos normais da Delegacia.

Nesse caso, foi elaborado o Auto de Infração para cobrança dos impostos indevidamente compensados e que por ter o contribuinte declarado estes débitos em DCTF foi aplicado apenas uma multa moratória sobre o valor principal.

No Relatório da Ação Fiscal (fls. 08-10), consta, em síntese, que **a glosa dos créditos do PIS decorre da não adição à sua base de cálculo (sistemática de apuração não cumulativa) de receitas provenientes de valores referentes ao crédito presumido de IPI e da cessão de créditos de ICMS para terceiros,** verificados nos livros fiscais e contábeis, além de guias de recolhimento de ICMS.

Os dispositivos legais infringidos estão sumariados na peça fiscal.

Ciente do Auto de Infração em 30/06/2005 (fl. 05), o autuado, insurge-se contra o mesmo, conforme impugnação protocolizada em 01/08/2005 (fls. 182-210), com documentos de fls. 211-221, fazendo, em síntese, as alegações a seguir:

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO

- refere ao auto de infração, assentando aspectos do relatório fiscal, concluindo que o lançamento deve ser cancelado, porquanto os créditos em questão não se constituem em receita, não integrando a base de cálculo do PIS.

PRELIMINARMENTE

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

(...)

DAS RAZÕES PARA CANCELAMENTO INTEGRAL DO LANÇAMENTO

(...)

- os créditos de ICMS e os créditos presumidos de IPI não se configuram em percepção de receitas, sendo que a doutrina adverte que não pode a fiscalização tributária (...) ter como receita qualquer ingresso financeiro ou registro contábil;

(...)

DO PEDIDO

- requer seja a sua impugnação recebida e acolhida, para o efeito de julgar improcedente o lançamento formalizado, ou, subsidiariamente, decretar-se a nulidade do auto de infração, desconstituindo-se, em qualquer caso, o crédito tributário;
- pede deferimento.

A 1ª Turma da DRJ-STM, em sessão datada de 14/09/2006, **por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento**. Foi exarado o Acórdão nº 18-6.001, às fls. 254/268, com a seguinte Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Se a exigência fiscal foi lavrada por agente competente, sustentando-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração, não é nulo o Auto de Infração.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE IRRF COM CRÉDITOS DE PIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS E CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI.

Mostra-se indevida a compensação de valores credores de PIS, se na base de cálculo daquela contribuição não foram incluídos valores resultantes da cessão de créditos de ICMS a terceiros e do crédito presumido do IPI.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 24/10/2006** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 272), **apresentou Recurso Voluntário em 23/11/2006**, às fls. 273/327.

A Presidente deste CARF, em 27/05/2021, decidiu sobre conflito de competência instaurado entre a Primeira e a Terceira Seções de Julgamento deste Conselho (fls. 360/362):

No uso da competência de que trata o art. 20, inciso IX, c/c § 7º do artigo 6º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, decido o presente conflito de competência no sentido de que o pleito seja julgado pela Terceira Seção de Julgamento.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3402-011.228 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13005.000522/2005-26

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega o Recorrente que o Auto de Infração deve ser declarado nulo, com base nos seguintes argumentos, *litteris*:

3. Nesse sentido, conforme o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, **era indispensável que o Auto de Infração fosse instruído com os documentos necessários à comprovação dos fatos considerados no lançamento**, especialmente quanto aos registros contábeis do crédito presumido de IPI e de sua utilização, como se vê:

(...)

4. E tanto era necessário que o auto de infração viesse acompanhado de documentação comprobatória da apuração e utilização do crédito presumido de IPI, nos montantes considerados no lançamento, que o próprio Relatório Fiscal registra que "*foram anexadas aos autos cópias das fichas Razão com os lançamentos mensais referentes ao Crédito Presumido de IPI apurado*" (fl. 08).

5. Sucede, todavia, que tais documentos, na verdade, não foram juntados ao processo, desatendendo-se à exigência do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972.

6. Ora, a despeito dos demais argumentos invocados em sua defesa, poderia a ora Recorrente, à vista dessa documentação, em sendo o caso, questionar a correção dos dados e valores considerados pela fiscalização, quanto ao registro e utilização do crédito presumido de IPI, visando, senão ao cancelamento, à redução da exigência fiscal. A não-juntada dos aludidos documentos, entretanto, retirou da defesa essa oportunidade.

7. Nessas condições, é nulo o auto de infração formalizado, nos termos do art. 59, inc. II do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que a falta de tais elementos, diga-se mais uma vez, exigidos pelo art. 9º do mesmo diploma, acabou por causar "preterição do direito de defesa".

Vejamos o que consta do “Relatório da Ação Fiscal” (fls. 08/10), parte integrante e indissociável do Auto de Infração, documento do qual o sujeito passivo tomou ciência pessoal em 20/06/2005:

Contexto

O contribuinte acima identificado foi intimado por meio do Termo de Diligência Fiscal datado de 10/03/2005 (MPF Diligência nº 1011100-2005-00028) a informar se havia adicionado, à base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, os valores referentes ao Crédito Presumido do IPI e à cessão de ICMS para terceiros.

Em 18/03/2005 o contribuinte apresentou resposta por escrito, além de cópias de livros fiscais e contábeis e GIAS de ICMS. Em síntese, informou que os valores referentes ao Crédito Presumido do IPI e à cessão de ICMS para terceiros transitaram pelo resultado do exercício, tendo sido tributados pelo IRPJ e CSLL. Em relação ao PIS e à COFINS, informou que os valores não foram acrescidos às bases de cálculo dessas contribuições.

Em 14/06/2005, por meio do Termo de Início de Fiscalização (MPF — Fiscalização nº 1011100-2005-00075-3), o contribuinte foi intimado a demonstrar os lançamentos contábeis referentes ao Crédito Presumido e à cessão de ICMS para terceiros. Foi constatado que os valores objeto de análise transitaram pelo resultado da empresa, sendo tributados pelo IRPJ e CSLL. No entanto, não foram adicionados à base de cálculo do PIS e da COFINS.

Incidência de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas

A análise do Livro de Apuração do ICMS evidenciou a cessão de créditos deste imposto estadual para outras pessoas jurídicas. Estas transferências estão contabilizadas pela empresa na conta contábil nº "10102060001 — ICMS a Recuperar". Ressalte-se que o valor das transferências de créditos contabilizado pela empresa é superior ao informado na tabela constante da "Resposta ao Termo de Diligência" protocolizada no dia 18/03/2005, pois nesta tabela constam apenas os valores de ICMS do código 121, "vendidos" (em espécie) para outras empresas. As transferências de ICMS contabilizadas pela empresa foram conferidas com os valores constantes das GIAS do ICMS, não sendo encontradas divergências.

(...)

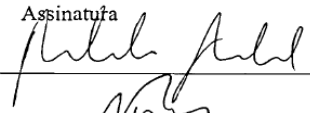
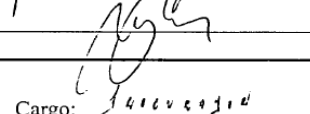
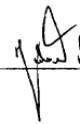
Ressarcimento indevido de PIS/COFINS

(...)

Na planilha anexa — que integra este Auto de Infração - estão demonstrados os valores não adicionados à base de cálculo do PIS e da COFINS e os valores recebidos indevidamente pelo contribuinte a título de ressarcimento.

Foram anexadas aos autos cópias das fichas Razão com os lançamentos mensais referentes ao Crédito Presumido de IPI apurado e às transferências de ICMS para outras empresas, bem como cópia das GIAS de ICMS.

Este Relatório da Ação Fiscal é parte integrante do Auto de Infração lavrado para constituir o crédito tributário decorrente das infrações acima descritas.

AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL		
Nome	Matrícula	Assinatura
Ronaldo Rossi Mielke	113.098-4	
Wilson Luiz Müller	11.785	
Contribuinte/Preposto: <u>Adriano Eduardo</u>		Cargo: <u>Fiscal</u>
Assinatura: 		Data: <u>14 / 06 / 05</u>

Com base nos excertos acima transcritos, resta evidente que os valores utilizados na autuação foram provenientes de informações prestadas pelo próprio contribuinte, e depois cotejadas com seus livros e documentos fiscais, os quais foram devidamente anexados aos autos deste processo, ao contrário do que afirma o Recorrente. Vejamos.

As planilhas de apuração se encontram às fls. 11/14, e coincidem com o valor da base de cálculo utilizada no Auto de Infração (fls. 15/16); as respostas do contribuinte às intimações se encontram às fls. 22/23; o Livro Razão com a conta contábil "ICMS a recuperar"

se encontra às fls. 40/108; as GUIAS DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS se encontram às fls. 109/156; e os Pedidos de Ressarcimento, às fls. 157/176.

Nesse contexto, entendo ser incompreensível o pedido para declaração de nulidade da autuação com base no presente fundamento. Todos os documentos necessários para a comprovação do suposto ilícito tributário se encontram nos autos e, mesmo que não estivessem, foram produzidos pelo próprio contribuinte, que não poderia alegar seu desconhecimento nem a impossibilidade de produzir sua defesa. Bastava-lhe conferir os valores das planilhas elaboradas pela Autoridade Fiscal e apresentar provas de que tais valores estão equivocados, o que não foi feito.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ POR OMISSÃO NA ANÁLISE DE ARGUMENTO DA DEFESA

Alega o Recorrente que o Acórdão da DRJ deve ser declarado nulo, com base nos seguintes argumentos, *verbis*:

1. Nos parágrafos 34 a 46 do Capítulo III da Impugnação, **a peticionária alegou a improcedência do lançamento, porquanto a pretendida tributação do crédito presumido de IPI e dos créditos de ICMS, em sendo estes gerados nas operações de exportação, implicaria restrição à regra de imunidade**, *verbis*:

(...)

2. Esse argumento, todavia, não foi examinado na r. Decisão recorrida, tendo-se simplesmente registrado que:

"Por fim é de ser fixado que se entende não caber neste procedimento a análise de questões relativas ao ICMS na exportação, eis que esta questão não representou fundamento para os lançamentos" (fl. 265).

3. Ora, não procede a justificativa invocada pelo douto Colegiado *a quo*. Com efeito, é justamente o fato de a regra da imunidade nas exportações ter sido solenemente desconsiderada no lançamento que determina seja o mesmo cancelado. E tanto o argumento é pertinente que o Eg. Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem, reiteradamente, desconstituindo lançamentos formalizados sob fundamentos idênticos ao dos autos, positivando que os créditos apurados em razão de operações de exportação, como no caso da peticionária, não estão sujeitos à tributação, na medida em que tal proceder acabaria por restringir a regra de imunidade instituída pela Constituição Federal, *in litteris*:

(...)

4. Inquestionável, portanto, tratar-se de argumento relevante e suficiente, por si só, para embasar o julgamento de improcedência da ação fiscal, pelo que não poderiam os eminentes Julgadores furtar-se ao seu exame.

5. Assim sendo, conforme pacífica jurisprudência desta Eg. Corte Administrativa, o v. *Decisum a quo* é nulo, porquanto não analisou argumento essencial argüido pelo contribuinte em sua Impugnação:

(...)

6. Nesses termos, espera seja decretada a nulidade do v. Acórdão recorrido, devolvendo-se os autos a Eg. Turma julgadora de primeira instância, para que esta aprecie os fundamentos expostos na Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Vejamos o que consta da decisão ora contestada:

FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. CESSÃO DE CRÉDITOS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS.

Inicialmente, cumpre registrar que **a própria contribuinte considerou como receita tributável para o IRPJ e a CSLL, fazendo transitar pelo resultado do exercício e pelo lucro real os valores referentes à cessão de créditos de ICMS a terceiros e ao crédito presumido do IPI** dos anos-calendário de 2000 e 2004 (vide Relatório Fiscal à fl. 06).

Portanto, denota-se uma contradição na contestação do impugnante, quando afirma que esses valores recebidos não são receitas.

(...)

Conforme se depreende dos dispositivos transcritos, o PIS tem como base de cálculo o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, **sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada** para suas receitas, observadas as exclusões permitidas no § 2º do art. 3º daquela lei.

Da mesma forma, a partir dos fatos geradores de 01/12/2002, o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, ao instituir a incidência não-cumulativa do PIS, definiu a nova base de cálculo daquela contribuição nos mesmos termos constantes da Lei nº 9.718, de 1998, a seguir:

(...)

Assim, conclui-se que **a base de cálculo** do PIS para o tipo de empresa ora em análise - sistemática não cumulativa, **é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida**, ou seja, com base nas disposições supra transcritas, tem-se que a base de cálculo daquela contribuição será formada não somente pelas receitas de vendas, mas também pelas receitas financeiras (rendimentos, juros e descontos condicionais obtidos) e por outras receitas operacionais, podendo as operações efetivadas pela contribuinte serem enquadradas na última modalidade.

Observe-se, ainda, que **não há na legislação de regência nenhum dispositivo que permita qualquer exclusão de base de cálculo para a hipótese pretendida.**

Quisesse a lei contemplar essa espécie de empresa com o direito a exclusão em questão, o teria feito de forma expressa.

(...)

No caso em tela, a empresa ora autuada cede a outras pessoas jurídicas (se poderia dizer que "comercializa") créditos de ICMS, o que caracteriza a existência de disponibilidade financeira e patrimonial, donde tais operações devem ser incluídas na base de cálculo do PIS.

(...)

Registre-se que tais valores guardam consonância com aqueles a serem incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que os auferir, observando-se aí um elemento essencial à apropriação e, portanto, à contabilização em contas de receitas.

De forma sintética, deve-se assentar que a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos

em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade da Federação, o do cedido.

Trata-se, portanto, de alienação de direitos, entendendo-se que o montante auferido pela contribuinte na alienação/cessão do direito é receita que deve ser considerada na base de cálculo do PIS.

(...)

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.

Neste aspecto é de ver, inicialmente, que a Lei nº 9.363, de 1996, estabeleceu que:

(...)

As operações de exportação são, historicamente, protegidas da incidência das contribuições sociais sobre o faturamento (PIS e COFINS). No entanto, os insumos adquiridos para a fabricação já sofreram a carga tributária das aludidas contribuições nas etapas anteriores da circulação econômica.

A legislação, portanto, tem por objetivo dar ao exportador um crédito que lhe devolva os valores relativos ao PIS e à COFINS, pagos nas etapas anteriores da cadeia de circulação econômica. Desta forma, tenta-se dar ao exportador aquilo que ele não pagou diretamente ao Fisco, uma vez que o pagamento foi efetuado por seus antecessores, mas que repercutiu nos custos das mercadorias adquiridas para seu processo produtivo. O crédito adquirido é utilizável como forma de compensação de IPI, devido no mercado interno, bem como compensação com outros tributos ou mesmo ressarcimento em espécie.

Do ponto de vista econômico, o mecanismo significa uma desoneração das exportações, atribuindo-se a possibilidade, pelo menos presumida, de o setor privado recuperar-se daquilo que onerou o ciclo produtivo da exportação. **Já do ponto de vista jurídico, pode-se dizer que o crédito presumido não significa devolução de algo indevido, eis que nada foi pago pelo exportador, nem pelos seus antecessores, de forma indevida, mas sim, estímulo de ordem financeira, prestigiando o setor exportador. O crédito presumido não deixa de ser, portanto, espécie de subvenção governamental.**

É de analisar, então, a possibilidade de se tributar, ou não, tais receitas, à luz da legislação relativa às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento.

Antes da edição da Lei nº 9.718, de 1998, as receitas em análise não integravam a base de cálculo do PIS. No entanto, **a partir do advento da referida lei, passou-se a adotar uma base universal para efeitos de exigência desta contribuição**, abrangendo, em princípio, todas as receitas da empresa, independentemente de sua classificação contábil.

Da mesma forma, a partir dos fatos geradores de 01/12/2002, o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, ao instituir a incidência não-cumulativa do PIS, definiu a nova base de cálculo daquela contribuição nos mesmos termos constantes da Lei nº 9.718, de 1998, a seguir:

(...)

Tal contribuição passou a incidir não só sobre receitas relativas à venda de mercadorias e prestação de serviços, mas também sobre qualquer outra (salvo exceção explicitada na lei ou na legislação que lhe sucedeu) auferida pela pessoa jurídica.

A legislação pode, no entanto, e desde que o faça expressamente, excluir dessa incidência algumas receitas, o que não ocorre com o crédito presumido do IPI. Desta forma, é de se entender que, a partir de 01/02/1999, a nova sistemática de apuração da

contribuição passou a impor a tributação sobre o referido crédito, conforme o dispositivo legal já citado acima.

Tal entendimento, representando a posição da Receita Federal, consta do Manual Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica — 2004 à página 196, conforme a seguir transcrito:

(...)

Integrando o conceito de receita e não tendo sido esse benefício contemplado pelas hipóteses de exclusão (art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 1998) ou isenção (art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), o valor do crédito presumido do IPI deverá ser computado na base de cálculo do PIS, no mês em que a receita a ele correspondente for auferida, ou seja, no mês em que ocorrer a exportação ou a venda para a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

Ademais, é de se atentar aos ditames da Solução de Consulta SRRF/10ª/RF/Disit nº 102, de 19/09/2002, que exprime entendimento da SRF, assentando que o crédito presumido do IPI, uma vez abrangido pelo conceito de receita e não tendo sido expressamente contemplado pelas hipóteses de exclusão e isenção, se sujeita à incidência da contribuição para o PIS à alíquota de regência.

Como se verifica a partir dos trechos do Acórdão da DRJ, acima colacionados, os julgadores abordaram a questão da desoneração das exportações de forma expressa, ao contrário do que afirma o Recorrente. Destaco os seguintes trechos, os quais trago mais uma vez à colação por responderem diretamente aos questionamentos do Recurso Voluntário:

Do ponto de vista econômico, o mecanismo significa uma desoneração das exportações, atribuindo-se a possibilidade, pelo menos presumida, de o setor privado recuperar-se daquilo que onerou o ciclo produtivo da exportação. **Já do ponto de vista jurídico, pode-se dizer que o crédito presumido não significa devolução de algo indevido, eis que nada foi pago pelo exportador, nem pelos seus antecessores, de forma indevida, mas sim, estímulo de ordem financeira, prestigiando o setor exportador. O crédito presumido não deixa de ser, portanto, espécie de subvenção governamental.**

É de analisar, então, a possibilidade de se tributar, ou não, tais receitas, à luz da legislação relativa às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento.

Ou seja, os julgadores entenderam que os créditos presumidos possuem natureza jurídica de subvenção governamental, analisaram a possibilidade de sua tributação à luz da legislação, e concluíram pela possibilidade desta. Logo, o Recorrente pode até discordar desta conclusão, bem como este Colegiado, mas jamais dizer que a questão não foi analisada e que, portanto, o Acórdão seria nulo.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ por omissão na análise dos fundamentos da defesa.

III – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ POR REJEIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL

Alega o Recorrente que o Acórdão da DRJ deve ser declarado nulo, com base nos seguintes argumentos, *verbis*:

1. O douto Colegiado a quo deixou de analisar e valorar prova documental apresentada pela peticionária, sob o seguinte fundamento:

(...)

"Frise-se, ainda, que o momento propício para a apresentação de documentos é a impugnação da exigência. (...) Assim, resta devidamente caracterizado que o momento oportuno para a contribuinte trazer à colação eventuais elementos que possam infirmar a peça vestibular é a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra oportunidade — documentos de fls. 223-250" (fl. 266).

2. Sucede, todavia, que tais documentos referem-se a fato ocorrido em 09/11/2005, enquanto que a Impugnação data de 01/08/2005. Ou seja, **os documentos cuidam de fato superveniente**, hipótese em que é legitimada a sua apresentação, mesmo em momento posterior à Impugnação, nos termos do art. 16, § 4º, alínea "b", do Decreto nº 70.235/1972:

(...)

3. Impunha-se, destarte, a análise da prova apresentada, conforme a jurisprudência:

(...)

4. Nesses termos, restou cerceado o direito de defesa, na medida em que a Eg. Turma a quo deixou de tomar em consideração no julgamento prova regular e oportunamente apresentada pela ora Recorrente. Veja-se, a propósito, os seguintes precedentes:

(...)

5. Logo, também por essa razão deve ser decretada a nulidade do v. *Decisum*, determinando-se o reexame do feito, com a análise da prova documental colacionada pela defesa.

Trata-se, no caso, da Petição de fls. 226/227, entregue à RFB na data de 20/03/2006, na qual o sujeito passivo apresenta o seguinte pedido:

1. Conforme amplamente noticiado, em decisão recente, o Eg. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL declarou inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS levada a efeito pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, limitando-a, destarte, ao faturamento", assim entendido como "o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa" (doc. anexo).

2. No caso concreto, todavia, para constituir o crédito tributário, a doughta fiscalização adicionou à base de cálculo da contribuição os valores referentes à cessão de créditos de ICMS para terceiros e à apuração de créditos presumidos de IPI, que, obviamente, não se subsumem ao conceito de Faturamento" estabelecido pela CORTE SUPREMA.

3. Portanto, além dos motivos apresentados na impugnação, também à vista da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo Eg. STF, deve ser julgado improcedente o lançamento.

POR ESSAS RAZÕES, pede sejam juntados aos autos os documentos anexos, julgando-se improcedente a ação fiscal, para cancelar integralmente o crédito fiscal constituído.

Analisando o pedido, observo que, na verdade, trata-se de uma alegação de “direito superveniente”, e não de “fato superveniente”, ao contrário do que afirma o Recorrente. A questão posta na Petição acima versa sobre matéria de direito, e não sobre matéria de fato. Não

é o caso, por exemplo, de ter sido verificado um erro no registro contábil dos valores do crédito presumido (matéria de fato), mas sim de nova interpretação dada à legislação pelo STF, entendendo que o alargamento da base de cálculo das contribuições foi inconstitucional (matéria de direito).

De qualquer sorte, observe-se que a decisão do STF se refere à Lei nº 9.718/98, que trata do PIS e da COFINS no regime cumulativo, enquanto o sujeito passivo sujeita-se às normas das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do regime não-cumulativo. Se assim não fosse, sequer seria possível cogitar de pedidos de ressarcimento, pois no regime cumulativo nada há a ser ressarcido. Logo, tal decisão não possui qualquer reflexo no presente processo.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ por rejeição de prova documental.

IV – DA ALEGAÇÃO DE NÃO-CARACTERIZAÇÃO DE RECEITA

Alega o Recorrente que não pode a fiscalização ter como receita todo e qualquer ingresso financeiro ou registro contábil, e que os Tribunais pátrios têm consagrado esse entendimento, afastando a tributação pelo PIS e pela COFINS de valores referentes à recuperação de custos.

Segundo seu entendimento, “o crédito presumido de IPI e os créditos de ICMS são, na verdade, instrumentos através dos quais são restituídos ao contribuinte valores de tributos recolhidos em operações anteriores, cuja finalidade, como parte da política fiscal, é desonerar a aquisição de insumos, retirando de seu preço o custo da tributação”.

Inicialmente, deve ser destacado 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, 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**.

A definição de “receita bruta” consta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014:

Art. 2º O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

.....

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º .”

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.

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 (Conselho Federal de Contabilidade) nº 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".

A premissa básica para a presente análise 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 nº 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.
Esta inteligência está na linha de precedentes deste Supremo Tribunal. Nas palavras da Ministra Rosa Weber:

(...)

9. Ademais, a posição majoritária que prevaleceu no julgado embargado foi no sentido de que, ao estabelecer a definição constitucional de faturamento – dele excluindo os valores relativos ao ICMS para os fins de fixação da base de cálculo das contribuições –, este não poderia ser ampliado ou deformado pela legislação infraconstitucional.

(...)

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.

(...).

‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer 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 acrescer 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”.

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

O crédito presumido de IPI em discussão é aquele previsto no art. 1º da Lei nº 9.363/96:

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

(...)

§ 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.

(...)

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).

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.

Além disso, com base no acima exposto, verifica-se que o crédito presumido de IPI é uma receita (gênero) da espécie “subvenção governamental para custeio”, conforme se depreende do 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.

(...)

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.**

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

i) EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA em REsp nº 1.901.475-RS, Relator MINISTRO HERMAN BENJAMIN, 1ª Seção do STJ, Data da Publicação 24/06/2022:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CRÉDITOS DO REINTEGRA NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL ATÉ A MP 651/14, CONVERTIDA NA

LEI 13.043/14. POSSIBILIDADE. CRÉDITO DE NATUREZA DE BENEFÍCIO FISCAL. MAJORAÇÃO DO LUCRO DA EMPRESA. PRECEDENTES. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA MP 651/14, CONVERTIDA NA LEI 13.043/14. CONTEÚDO MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA. PRECEDENTES. NÃO APLICAÇÃO DOS ERESP 1.517.492/PR AO PRESENTE CASO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.

1. A discussão consiste em saber se os valores do REINTEGRA são passíveis ou não de incidência do IRPJ e da CSLL, até o advento da Medida Provisória 651/2014, posteriormente convertida na Lei 13.043/2014.

2. O fato gerador do imposto de renda está previsto no art. 43 do CTN. **A disponibilidade econômica relaciona-se ao acréscimo patrimonial, porque não se confunde com a disponibilidade financeira, atrelada à imediata utilidade da renda. Em outras palavras, havendo acréscimo patrimonial de qualquer espécie e estando disponível para o sujeito passivo, dá-se a incidência tributária.**

3. A base de cálculo do IRPJ é o lucro real, apurado a partir do lucro líquido, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação, conforme disposto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda, ou seja, o lucro líquido decorrente das adições, exclusões e compensações determinadas por lei sobre a receita bruta – art. 2º da Lei nº 7.689/88.

4. A Lei nº 12.546/2011 estabelece o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – **REINTEGRA, cujo objetivo é desonerar o exportador de bens manufaturados dos custos tributários federais residuais existentes nas cadeias de produção**, podendo-se compensar os respectivos créditos com débitos de outros tributos federais próprios ou ressarcidos em dinheiro, conforme seus arts. 1º e 2º. **Portanto, os créditos oriundos do Reintegra possuem natureza de benefício fiscal, tendo em vista que objetiva reduzir o ônus tributário** imposto ao exportador de produtos de bens manufaturados, de forma a desonerar as exportações e possibilitar maior competitividade no mercado externo (EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19.12.2014 e AgInt no REsp. 1.660.801/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 31.10.2017).

5. É entendimento pacífico do STJ 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). No mesmo sentido: REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012 e REsp 1.310.993/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11/09/2013.

6. Dessa forma, é legal a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no Reintegra, uma vez que provocam redução de custos e conseqüente majoração do lucro da pessoa jurídica.

7. Foi somente a partir da MP 651/2014, convertida na Lei 13.043/2014, que os valores ressarcidos foram excluídos da norma de incidência, haja vista que se estabeleceu expressamente que o crédito da devolução do resíduo tributário remanescente na cadeia de produção dos bens exportados não será computado nas bases de cálculo do PIS/PASEP, da COFINS, CSLL e do IRPJ, conforme disposição do art. 22, § 6º, da Lei nº 13.043/2014. (REsp. 1.598.604/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19.4.2017 e REsp 1.514.731/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 1º.6.2015).

8. Assim, quanto à alteração promovida pela Lei 13.043/2014, resultado da conversão da Medida Provisória 651/2014, 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). Incogitável aplicação retroativa. REsp 816.496/AL, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/6/2012, AgRg no REsp 1.469.724/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/12/2014 e AgRg no Ag 1.333.229/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/2/2011.

9. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR, assentou que **os créditos presumidos de ICMS não integram as bases de cálculos do IRPJ e CSLL, sob o fundamento de que haveria violação ao princípio federativo, por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros. Contudo, o referido precedente não se aplica ao caso em espécie, tendo em vista que não há, no caso do REINTEGRA, violação ao princípio federativo, pois todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais**. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019 e REsp 1.823.396/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19/12/2019 e AgInt no REsp 1.920.195/RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 19/8/2021.

10. Embargos de Divergência providos para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos créditos do REINTEGRA nas bases de cálculos do IRPJ e CSLL antes da vigência da MP n. 651/2014, convertida na Lei 13.043/2014.

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Embargos de Divergência interpostos, com fundamento no art. 1.043 do CPC/2015, contra acórdão da Primeira Turma deste STJ assim ementado:

(...)

A Fazenda Nacional, nas razões dos Embargos de Divergência, alega haver dissídio jurisprudencial com acórdão da Segunda Turma desta Corte Especial proferido no julgamento do REsp 1.823.396/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19/12/2019, cujo acórdão foi assim ementado:

(...)

Alega a embargante que os créditos oriundos do REINTEGRA incluem-se na base de cálculo do IRPJ e CSLL até o advento da Medida Provisória 651/2014, convertida na Lei 13.043/2014. Sustenta, em síntese (fl. 486, e-STJ):

O REINTEGRA constitui RECEITA na modalidade subvenção governamental. Não é mera recuperação de custos de natureza indenizatória (dano emergente), mas sim subvenção corrente para custeio ou operação, o que é diverso. A subvenção de custeio integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL porque, sendo uma espécie de auxílio à empresa, compõe o resultado operacional da pessoa jurídica.

Contrarrazões às fls. 522/532, e-STJ.

Parecer do Ministério Público Federal às fls. 534/541, e-STJ, opinando pelo provimento dos Embargos de Divergência, assim ementados:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS AOS CRÉDITOS DO REINTEGRA ANTERIORES À VIGÊNCIA DA LEI 13.043/2014. RESSARCIMENTO DE INCENTIVO FISCAL. **INGRESSO DE RECEITA.**

VALORES QUE INTEGRAM O LUCRO. PELO PROVIMENTO DO RECURSO.

É o relatório.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Os autos foram recebidos neste Gabinete em 31 de agosto de 2021.

A discussão consiste em saber se os valores do REINTEGRA são passíveis ou não de incidência do IRPJ e da CSLL, até o advento da Medida Provisória 651/2014, posteriormente convertida na Lei 13.043/2014.

Em primeiro grau, o Mandado de Segurança foi julgado improcedente. O Tribunal de origem manteve a improcedência.

No STJ, o Recurso Especial do particular foi provido. O acórdão recorrido assim consignou (fls. 473/475, e-STJ, grifamos):

(...)

De acordo com o art. 44 da Lei 4.506/64, integram a receita bruta operacional as subvenções correntes recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais, motivo por que os referidos valores estão inclusos nas bases de cálculo dos tributos discutidos.

As subvenções consistem em transferências destinadas a cobrir as despesas de custeio de instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa ou de empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril, de acordo com o art. 12, § 3º, da Lei 4.320/64.

O benefício fiscal, por sua vez, visa reduzir ou eliminar, direta ou indiretamente, ônus tributário imposto por lei.

(...)

Observa-se que o §12 do art. 2º da Lei nº 12.546/2011 exclui da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, nada dispondo acerca do IRPJ e da CSLL.

Foi somente a partir da MP 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, que os valores ressarcidos foram excluídos da norma de incidência, haja vista que se estabeleceu expressamente que o crédito da devolução do resíduo tributário remanescente na cadeia de produção dos bens exportados não será computado nas bases de cálculo do PIS/PASEP, da COFINS, CSLL e do IRPJ, conforme disposição do art. 22, § 6º, da Lei nº 13.043/2014. Cito precedente:

TRIBUTÁRIO. REINTEGRA. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. SISTEMA NÃO CUMULATIVO. POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI 12.844/2013. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CABIMENTO.

1. 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.

*2. 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 nº 651/14,***

posteriormente convertida na Lei nº 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 nºs 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 nº 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".

3. Naquela oportunidade, 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 Dalerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Segunda Turma, DJe 27.4.2016.

4. 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.

5. A Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de ser legal a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no REINTEGRA, uma vez que provocam redução de custos e consequente majoração do lucro da pessoa jurídica. Precedente: EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2014.

6. Agravo Interno não provido

(REsp. 1.598.604/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19.4.2017)

(...)

Pelo exposto, dou provimento aos Embargos de Divergência da Fazenda Nacional para reformar o acórdão embargado e declarar a legalidade da inclusão dos créditos do REINTEGRA nas bases de cálculos do IRPJ e CSLL antes da vigência da MP 651/2014, convertida na Lei 13.043/2014.

ii) AgInt no REsp nº 1.571.005-SC, Relator MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 05/11/2021:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS, DA COFINS, DO IRPJ E DA CSLL. **CRÉDITO PRESUMIDO GERADO NO REGIME DO REINTEGRA.** RESSARCIMENTO DE CUSTOS TRIBUTÁRIOS RESIDUAIS SUPORTADOS NA CADEIA PRODUTIVA. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA TURMA E DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Com relação à inclusão dos créditos presumidos do REINTEGRA nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, 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). Precedentes.

2. 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.

3. Agravo interno não provido.

VOTO

(...)

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 1514561/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).

(...)

No cenário, o recurso especial da Fazenda Nacional foi, 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.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo interno.

iii) 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 nº 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 nºs 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 nº 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 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.

3. A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do precedente desta Corte tomado no **ERESP nº 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)

iv) 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 nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 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 nºs 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 nº 4.506/64, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação**, recebida s 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)

Nos precedentes acima, 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.

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 nº 12.844, de 2013)

Em *obter dictum*, destaco que, no STF, a discussão sobre a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo das contribuições apuradas pelo regime cumulativo ainda resta pendente. Em 31/10/2012, a Corte Constitucional reconheceu a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 593.544/RS, representativo da controvérsia. Segundo consta do acompanhamento processual no site do STF, o julgamento foi suspenso em 30/08/2023, com pedido de vista do Ministro Dias Toffoli. De qualquer sorte, não haveria repercussão no presente processo, que trata do regime não-cumulativo.

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 nº 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 nº 9.718/98, em razão da distinção entre as bases de cálculo, cuja amplitude de receitas, no regime não-cumulativo, é muito maior. Nesse sentido, trago os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de turmas ordinárias:

i) Acórdão nº 9303-010.050, Sessão de 23 de janeiro de 2020:

EMENTA

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. INCLUSÃO.

O crédito presumido de IPI sobre a aquisição de insumos representa ganho que se insere no conceito de receita, sujeitando-se à incidência do PIS apurado no regime não-cumulativo.

VOTO

(...)

Entendo que o crédito presumido de IPI tem a característica de receita, assim entendida no sentido amplo estabelecido pela lei, pois o vocábulo receita, sem qualquer tipo de especificação, corresponde a todo ingresso que se integra positivamente ao patrimônio de uma entidade, provocando um aumento no seu ativo sem um

correspondente aumento no passivo, o que é justamente o caso do crédito presumido do IPI de que trata o presente processo.

(...)

Quando a norma quis excluir alguma receita de seu campo de incidência o fez expressamente, como a exemplo das receitas decorrentes de subvenções para investimento, as quais tem conteúdo semelhante ou parecido com o crédito presumido de IPI. Note que no caso **a Lei 10.833, afirma expressamente de que se tratam de receitas**, porém excluem-nas da base de cálculo das contribuições:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, 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**:

(...)

*IX - **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)*

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

ii) Acórdão nº 9303-009.643, Sessão de 15 de outubro de 2019:

EMENTA

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO.

O Crédito Presumido de IPI na exportação, das Leis nºs 9.363/96 e 10.276/2001, para ressarcimento de PIS/Cofins incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, é benefício/incentivo fiscal concedido à empresa por liberalidade do Estado (portanto, não proveniente de aporte de recursos dos proprietários da entidade), que se integra positivamente ao seu patrimônio, tendo assim, natureza de receita, tributável pelas contribuições, na apuração não-cumulativa.

iii) Acórdão nº 3302-002.962, Sessão de 26 de janeiro de 2016:

EMENTA

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O crédito presumido de IPI sobre a aquisição de insumos não tributados, do qual a empresa é beneficiária por força de tutela judicial, representa ganho que se insere no conceito de receita, sujeitando-se à incidência não-cumulativa da contribuição.

Quanto à inclusão na base de cálculo das contribuições da receita proveniente da cessão a terceiros de créditos do ICMS, a matéria já foi objeto do julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS em 22/05/2013, transitado em julgado em 05/12/2013,

com Repercussão Geral reconhecida, tendo como relatora a Min. Rosa Weber, cuja decisão foi pela **impossibilidade de incluir** na base de cálculo do PIS e da COFINS a receita proveniente da cessão a terceiros de créditos do ICMS, nos seguintes termos:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

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.

(...)

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. **Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários**, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

(...)

VOTO

(...)

Nos termos do art. 155, § 2º, II, “b”, da Carta Constitucional, a não incidência e a isenção nas operações de saída implicam a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Mas, para as exportações – o que aqui sobreleva –, o tratamento é distinto. **O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, a um só tempo, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.**

A finalidade desse dispositivo não é evitar a incidência cumulativa do ICMS, mas **incentivar as exportações**, desonerando, por completo, as mercadorias nacionais do seu ônus econômico e permitindo, dessa forma, que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos.

Nessa linha, sujeitar à incidência do PIS e da COFINS os valores auferidos pela transferência dos créditos de ICMS a terceiros significaria vilipendiar a letra e o escopo da imunidade estampada no art. 155, § 2º, X, “a”, da Carta Constitucional.

Violar-se-ia a sua letra porque se estaria obstaculizando o integral “aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”, mediante a expropriação parcial dos créditos, na parcela correspondente à carga tributária advinda da incidência das contribuições citadas. (...)

(...)

Inviável, portanto, a incidência da COFINS e do PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição de 1988.

Com a EC 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, inciso I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social **alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade**, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas **possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina**

a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: “há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário”.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

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

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.

O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera, de modo algum, receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

(...)

O modo de aproveitamento dos créditos é irrelevante para a sua qualificação como receita tributável. Em qualquer caso, trata-se de mera recuperação do montante pago a título de ICMS nas operações antecedentes, cuja finalidade é simplesmente desonerar a empresa exportadora do seu ônus econômico e, assim, evitar a nociva “exportação de tributos”.

Ainda que os valores do ICMS acumulado e transferido a terceiros fossem enquadrados como receita, não poderiam ser considerados na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS porque o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, aplicável a todas as contribuições sociais, inclusive às de seguridade social, imuniza as receitas decorrentes de exportação, nestes termos:

(...)

Noutras palavras, as receitas advindas da cessão a terceiros, por empresa exportadora, de créditos do ICMS são imunes, por se enquadrarem como “receitas decorrentes de exportação”. Com efeito, adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (...). Como a cessão do crédito só se viabiliza em função da exportação e, além disso, está vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas devem ser qualificadas como decorrentes da exportação para fins de aplicação da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Este, aliás, foi um dos fundamentos da sentença concessiva da segurança prolatada pela Juíza Federal Karine da Silva Cordeiro, que afirmou: ... “a efetiva alteração patrimonial positiva da empresa se dá no momento da exportação, pois é nesse momento que ela adquire o direito de dispor do crédito de ICMS nas formas preconizadas no art. 25 da LC 87/96. Após, ao transferir o crédito para terceiros, o seu patrimônio permanecerá

inalterado, porquanto não haverá ingresso de novos recursos, mas, tão-somente, a realização do crédito. [...] o direito de manter e aproveitar o crédito de ICMS trata-se de exceção conferida às operações de exportação” (fl. 85).

(...)

Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Recurso extraordinário conhecido e não provido.

A Tese firmada foi a seguinte:

É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Observe-se que esta decisão não possui reflexos sobre a questão do crédito presumido de IPI, pois o fundamento da Ministra Rosa Weber foi que “*O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, a um só tempo, imuniza as operações de exportação e assegura a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”. No caso do crédito presumido de IPI, não houve “*imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*” para ser mantido e aproveitado, pois aqui se trata de uma subvenção governamental.

Vejamos o texto constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, **assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores**; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, apenas para excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep os valores referentes à cessão de créditos do ICMS.

V – DA ALEGAÇÃO DE IMUNIDADE NAS EXPORTAÇÕES

Alega o Recorrente que a imunidade tem como finalidade incentivar as exportações através de sua desoneração, permitindo a redução do preço das mercadorias destinadas ao mercado exterior. Contudo, ao pretender a tributação dos créditos de ICMS e créditos presumidos de IPI — que surgem, justamente, em razão de as empresas se dedicarem ao mercado externo prevalentemente, e, no caso da Recorrente, essa dedicação é quase que exclusiva — o Fisco Federal está, em sentido contrário à regra de imunidade, onerando essas operações.

Em relação a este argumento, 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 nº 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, consequentemente, 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, consequentemente, 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, observe-se o texto constitucional, art. 149, § 2º, I, citado pela Ministra Regina Helena em seu voto:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Meu entendimento é de que a Constituição Federal, ao estabelecer que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, fazia referência aos valores pagos pelo importador estrangeiro ao exportador brasileiro. Assim, este exportador nacional, ao realizar a operação, fecha contrato de câmbio com instituição bancária, para a qual realiza a venda das divisas estrangeiras resultantes da exportação e recebe o correspondente valor em moeda nacional.

Este valor recebido através do contrato de câmbio, por conta do art. 149, § 2º, I, da Constituição, não pode ser incluído na base de cálculo das contribuições. Da mesma forma, as variações cambiais ativas, sendo diretamente decorrentes do valor da venda da moeda estrangeira para a instituição bancária, não podem ser tributadas, pois está intrinsecamente ligado ao valor do pagamento feito pelo importador estrangeiro.

Contudo, o valor do crédito presumido de IPI é decorrente diretamente de um benefício fiscal concedido pelo governo brasileiro, e apenas indiretamente da exportação. Basta ver que este benefício fiscal foi concedido pela Lei nº 9.363/96, e basta uma simples alteração por outra lei ordinária para deixar de existir, uma vez que não possui status constitucional.

Entender que qualquer receita de contribuinte exclusivamente exportador possui imunidade tributária significa realizar uma interpretação extensiva da norma constitucional, o que é vedado pelo Supremo Tribunal Federal. Imagine-se, por exemplo, que uma empresa exportadora aplique os recursos advindos de suas operações financeiras no mercado financeiro. Seria possível esta empresa arguir imunidade tributária sobre estas receitas financeiras, por elas serem decorrentes de exportações? Afinal, tais recursos só passaram a existir para esta empresa em decorrência das exportações realizadas.

Me parece que a resposta deve ser negativa. Realmente, os recursos aplicados no mercado financeiro foram advindos de exportações, uma vez que, no exemplo acima, a empresa exporta 100% de sua produção; mas os ganhos daí obtidos se relacionam apenas indiretamente com tais operações de comércio exterior. A operação que lhes confere tais ganhos não é uma “exportação”, mas sim uma “aplicação financeira”, apesar dos recursos terem se originado da primeira.

O mesmo ocorre com os benefícios/incentivos fiscais vinculados à exportação. Apesar de serem concedidos em função desta operação, não são “produto de uma exportação”, não foi realizada uma “exportação de benefícios fiscais”; o que foi exportado foram produtos e/ou serviços, cujo respectivo pagamento está protegido pela citada imunidade constitucional. Porém tal proteção não pode ser estendida para o crédito presumido de IPI, que decorre de um “favor fiscal”, de uma política governamental de incentivo às exportações.

Esta vinculação entre incentivos fiscais e exportações é claramente indireta, tanto que as receitas pela “venda de produtos e/ou serviços” sempre existirá; contudo, as receitas do benefício/incentivo fiscal podem existir ou não, a depender unicamente da política de governo.

Em situações de déficit fiscal, ou nas quais se busque evitar o desabastecimento do mercado interno, por exemplo, alguns destes incentivos podem ser extintos, eliminando as receitas advindas do crédito presumido, o que não poderá ocorrer com as receitas da exportação, salvo se houver um confisco, o que é vedado pela Constituição Federal.

O STF já possui jurisprudência consolidada no sentido de que as imunidades tributária devem ser interpretadas restritivamente:

i) RE 434.826 AgR-ED-EDv-AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, publicação em 04/11/2020:

O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o Poder Público no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.

Considero, por isso mesmo, que o postulado da imunidade qualifica-se como instrumento de proteção constitucional vocacionado a preservar direitos fundamentais – como a liberdade de informar e o direito do cidadão de ser informado –, em ordem a evitar uma situação de perigosa submissão tributária das empresas jornalísticas (reais destinatárias dessa especial prerrogativa de ordem jurídica), ao poder impositivo do Estado.

Ocorre, no entanto, tal como anteriormente assinalai, que **o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar o alcance e a abrangência da cláusula inscrita no art. 150, VI, “d”, da Constituição, firmou orientação a propósito da controvérsia ora em julgamento**, no sentido de excluir, do âmbito do instituto da imunidade tributária, itens ou insumos outros, além dos expressamente referidos e daqueles que se revelam assimiláveis ao papel, **procedendo a uma verdadeira interpretação restritiva do preceito constitucional em referência** (...):

ii) RE 566.259, Repercussão Geral – Mérito (Tema 52), Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Publicação: 24/09/2010:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas.

IV - Recurso extraordinário desprovido.

(...)

VOTO

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** (Relator): A matéria sob análise tem como referência o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, ¹ acrescido pela Emenda Constitucional 33/2001, que estabelece a imunidade das receitas decorrentes de exportação, relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

A discussão, neste RE, cinge-se a saber se essa imunidade alcança ou não a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, que recai sobre receitas decorrentes de exportação.

Bem examinada a questão, entendo que a resposta é, *data venia*, negativa.

(...)

Em se tratando de imunidade tributária, segundo tem assentado esta Suprema Corte, a interpretação do texto normativo há de ser não apenas restritiva, mas, sobretudo, teleológica, devendo o exegeta atentar para os fins que o legislador buscou lograr com a benesse fiscal. ²

(...)

É bem verdade que as movimentações financeiras são fatos que decorrem das receitas, mas com estas, obviamente, não se confundem, eis que ambas consubstanciam hipóteses de incidência tributária diversas. ⁵

A hipótese de incidência da CPMF, como se sabe é a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, a teor do art. 74 ADCT, inserido pela Emenda Constitucional 12/1996, cujo regulamento, no plano infraconstitucional, é dado pela Lei 9.311/96, modificada pela Lei 9.539/97, nada tendo a ver, a não ser indiretamente, com as receitas resultantes de exportações. Do ponto de vista jurídico-tributário referem-se a fatos impositivos distintos.

(...)

Ademais, se levada às últimas consequências a interpretação que a recorrente pretende conferir ao inciso I do § 2º do art. 149, chegar-se-ia à absurda conclusão de que todo e qualquer fato econômico ou financeiro decorrente das receitas de exportação, ainda que remotamente com elas relacionado, a exemplo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, também estaria abrangido pela norma imunizante.

iii) RE 888.090, AgR-EDv, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, publicação em 06/07/2020:

No julgado da Segunda Turma apontado como paradigma de confronto, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 327.414, Relator o Ministro Celso de Mello,

deu-se interpretação restritiva à imunidade tributária destinada aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (al. d do inc. VI do art. 150 da Constituição da República).

O Ministro Celso de Mello ressaltou o seu posicionamento pessoal e afirmou entendimento contrário ao do acórdão embargado no sentido de que “**o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, d, da Carta Política, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos (Rel. p/ o acórdão Min. MARCO AURÉLIO - RE 178.863/SP.)**”.

Este Supremo Tribunal firmou entendimento no sentido de se dar interpretação mais restritiva ao alcance dessa imunidade tributária. Assim, por exemplo:

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

VI – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão da DRJ e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep os valores referentes à cessão de créditos do ICMS.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares