



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721953/2023-58
ACÓRDÃO	1101-002.077 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESTALEIRO BRASFELS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2019

NULIDADE NA FASE FISCALIZATÓRIA. NATUREZA INQUISITORIAL DO PROCEDIMENTO.

No rito do procedimento administrativo fiscal, a fase de investigação, preliminar à lavratura do Auto de Infração, é inquisitória, sendo o contraditório e a ampla defesa exercidos quando da instauração do devido processo legal, mediante a apresentação de impugnação instruída com os argumentos e provas de que disponha o sujeito passivo.

REINTEGRA. BASE DE CÁLCULO.

O REINTEGRA tem por objetivo a devolução parcial de resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados. Devem ser atendidas as condições normativas expressas para o Regime. Para fins de identificação do trimestre-calendário a que se refere o crédito, será levada em consideração a data de saída constante da nota fiscal de venda.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/09/2019

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, vencidos os conselheiros Jeferson Teodorovicz e Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho que davam provimento ao recurso voluntario.

Sala de Sessões, em 25 de fevereiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Corrêa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ-02 que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário constituído em desfavor da Recorrente, decorrente da lavratura de Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos referentes ao 3º trimestre do ano-calendário de 2019.

O montante exigido perfaz R\$ 34.509.337,04, compreendendo principal, multa de ofício e juros de mora apurados até a data da lavratura.

Consoante se extrai do Relatório Fiscal, a contribuinte — submetida ao regime do Lucro Real trimestral — promoveu, no período de apuração em exame, exclusão na Parte A do LALUR, no valor de R\$ 89.277.296,08, correspondente a créditos do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), instituído pela Lei nº 12.546/2011.

Referidos valores foram contabilizados em conta de resultado (Livro Razão – conta nº 828000116 – “Outras Receitas”) após o efetivo recebimento, conforme documentação acostada aos autos.

A fiscalização consignou que tais créditos foram apropriados contabilmente em 20/08/2019 e integraram o resultado contábil do período. Não obstante, foram integralmente excluídos pela Recorrente na apuração do Lucro Real, o que resultou na conversão de lucro contábil (R\$ 57.787.584,81) em prejuízo fiscal, em razão das exclusões promovidas.

O órgão fiscal procedeu, ainda, ao exame histórico-legislativo do REINTEGRA, destacando que:

- o regime instituído pela Lei nº 12.546/2011, embora voltado à recomposição de resíduo tributário, não excluía seus créditos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- a possibilidade de exclusão desses valores somente surgiu com a Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, cujo artigo 22, § 6º, afastou expressamente tais créditos das referidas bases, com vigência a partir de 1º/10/2014, conforme disciplinado pela Portaria MF nº 428/2014;
- a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 estabeleceu que o trimestre-calendário para fins de apuração dos créditos deve ser identificado pela data de saída constante da nota fiscal.

Diante desse quadro, concluiu a fiscalização que os créditos recebidos em 2019 — embora formalmente apurados em 2018 — referiam-se a exportações realizadas em 2013, período em que inexistia previsão legal de exclusão dos créditos do REINTEGRA das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em razão disso, reputou indevida a exclusão promovida e procedeu ao lançamento de ofício.

Em sede recursal, a empresa sustenta, em síntese:

- **Natureza jurídica dos valores do REINTEGRA:** afirma que se trata de valores meramente ressarcitórios, desprovidos de natureza de receita, renda ou lucro, razão pela qual não integrariam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- **Aplicação temporal da legislação:** defende que o direito creditório se consolidou em 2018, quando já vigente o § 6º do artigo 22 da Lei nº 13.043/2014, devendo seus efeitos submeter-se à legislação então em vigor, com fundamento no artigo 144 do Código Tributário Nacional;
- **Ilegalidade da IN RFB nº 1.717/2017:** alega que o ato infralegal teria extrapolado o poder regulamentar ao diferenciar créditos do REINTEGRA segundo a data da exportação, restringindo indevidamente direito previsto em lei;

– **Nulidades no procedimento fiscal:** sustenta ocorrência de cerceamento de defesa, ausência de análise documental e violação aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, contraditório e ampla defesa;

– **Decadência:** invoca o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, arguindo que o prazo decadencial teria se iniciado com a transmissão das PER/DComp em 29/03/2018, de modo que a autuação, formalizada em 03/07/2023, estaria fulminada pelo decurso do prazo legal;

– **Mérito:** reafirma que os créditos do REINTEGRA não se enquadram nos conceitos de receita ou renda, possuindo caráter indenizatório, e que o § 6º do artigo 22 da Lei nº 13.043/2014 teria natureza meramente declaratória, razão pela qual deveria retroagir.

Ao final, requer: (i) o reconhecimento da decadência do crédito tributário; (ii) subsidiariamente, a declaração de nulidade do Auto de Infração; (iii) no mérito, o cancelamento integral das exigências; e (iv) a produção de provas adicionais, inclusive mediante diligências e perícias.

É o breve e sintético relatório.

VOTO

Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, Relator.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, determinados pelo Decreto 70.235/72, portanto, dele eu conheço.

Conforme consta da tela extraída do e-processo, a intimação foi enviada ao contribuinte no dia **13.08.2024**, por meio do seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE).

Desta forma, é tempestivo o presente Recurso Voluntário protocolado em **11.09.2024**, já que o prazo legal de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 se encerraria em 12.09.2024.

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Preliminarmente, a recorrente suscita a nulidade, alegando flagrante violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da verdade material, da boa-fé, da segurança jurídica e da proteção à confiança, justificando que a acusação fiscal não apreciou todos os documentos apresentados pela recorrente durante o procedimento fiscalizatório e sequer juntou os referidos documentos aos presentes autos, conforme detalhado em planilha - (fls. 405-407).

Diante do exposto, cabe ressaltar que é pacífico na jurisprudência deste Conselho que não há qualquer obrigatoriedade para o Fisco de intimar o contribuinte dos atos administrativos realizados na fase investigatória/inquisitorial, nem mesmo analisar todos os documentos, com fulcro no Princípio Inquisitorial.

O que a Fazenda Nacional não pode negar ao contribuinte é o seu direito ao contraditório, e isso foi garantido com a ciência dada ao contribuinte de todos os documentos e o estabelecimento de um prazo de 30 dias para pagamento ou para apresentar às suas peças recursais.

Da mesma forma, a Fazenda Nacional não pode negar ao contribuinte o direito à ampla defesa, e isso foi garantido com a disponibilização de cópia integral do processo, e com a possibilidade do contribuinte se utilizar de todos os meios de defesa admitidos pela legislação.

Assim, somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte. O contribuinte terá na fase impugnatória, ampla oportunidade de carrear aos autos documentos/informações/esclarecimentos, no sentido de tentar ilidir a tributação, inexistindo, assim, qualquer cerceamento do direito de defesa. Nenhuma norma legal exige que a Receita Federal tenha que, a cada ato seu, intimar o contribuinte para que emita qualquer manifestação.

Este entendimento está pacificado, por meio da Súmula Carf nº 162:

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destaco ainda, que todos os termos lavrados, que tenham relação com a matéria, assim como todas as respostas e respectivos documentos comprobatórios pertinentes, Autos de Infração e o Relatório Fiscal são partes integrantes do Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 17227.721953/2023 e foram amplamente publicizados ao recorrente.

Sendo assim, não merece prosperar às alegações suscitadas pela recorrente.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. OFENSA AOS ARTIGOS 113, §1º E 144 DO CTN.

A Recorrente invoca a incidência do artigo 144 do Código Tributário Nacional, sustentando que a legislação vigente à época dos fatos geradores — notadamente nos exercícios de 2018 e 2019, no âmbito do REINTEGRA — previa, de forma expressa, a exclusão dos respectivos créditos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Aduz, ainda, que a autoridade fiscal teria desqualificado sua conduta para fins de exigência tributária com fundamento em legislação que não mais se encontrava vigente ao tempo da ocorrência dos fatos.

Nesse contexto, assevera que a Medida Provisória nº 651/2014, publicada em 10 de julho de 2014 e posteriormente convertida na Lei nº 13.043/2014, asseguraria, ao contrário do entendimento fazendário, o direito à exclusão do valor do crédito apurado no âmbito do REINTEGRA da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do § 5º do artigo 22 da referida Medida Provisória (correspondente ao § 6º do artigo 22 da lei de conversão), diploma vigente à época dos fatos.

De início, cumpre esclarecer que a desoneração das exportações, por intermédio do regime REINTEGRA, foi instituída no âmbito do Plano Brasil Maior, política pública lançada em agosto de 2011, com a finalidade de ampliar a competitividade e fomentar o crescimento das empresas brasileiras.

Conhecido, por alguns, como sucedâneo do crédito-prêmio do IPI — e, por outros, como inspirado no regime argentino de reintegro — o referido programa teve por escopo promover o ressarcimento de resíduos tributários decorrentes da incidência de PIS e COFINS, tanto na etapa final de produção da mercadoria ou prestação do serviço quanto nos estágios anteriores da cadeia produtiva.

No plano normativo, o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA) foi instituído por meio da Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011, com o objetivo de reintegrar valores correspondentes a custos tributários federais residuais existentes nas cadeias de produção das empresas exportadoras.

O REINTEGRA, previsto na Lei nº 12.546/2011 e regulamentado pelo Decreto nº 7.633/2011, sofreu alterações promovidas pela Lei nº 12.688/2012, sendo aplicável às exportações realizadas até dezembro de 2013.

No caso vertente, sua vigência foi prorrogada até 31 de dezembro de 2013 pela Medida Provisória nº 601/2012. Todavia, a referida Medida Provisória perdeu eficácia em 3 de junho de 2013, sobrevindo a Lei nº 12.844/2013, que promoveu nova disciplina da matéria, prorrogando o regime até 31 de dezembro de 2014:

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 efetue 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.

§ 1º O valor será calculado mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo sobre a receita decorrente da exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica referida no caput.

§ 2º O Poder Executivo poderá fixar o percentual de que trata o § 1º entre zero e 3% (três por cento), bem como poderá diferenciar o percentual aplicável por setor econômico e tipo de atividade exercida.

§ 3º Para os efeitos deste artigo, considera-se bem manufaturado no País aquele:

I - classificado em código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de

2006, relacionado em ato do Poder Executivo; e II - cujo custo dos insumos importados não ultrapasse o limite percentual do preço de exportação, conforme definido em relação discriminada por tipo de bem, constante do ato referido no inciso I deste parágrafo.

§ 4º A pessoa jurídica utilizará o valor apurado para:

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

II - solicitar seu ressarcimento em espécie, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Destarte, o REINTEGRA tem por escopo a reintegração de valores às pessoas jurídicas exportadoras, correspondentes a custos tributários federais residuais existentes em suas cadeias de produção de bens manufaturados.

Nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 2º da Lei nº 12.546/2011, o montante a ser reintegrado corresponde a percentual fixado pelo Poder Executivo — variável entre zero e três por cento — incidente sobre a receita de exportação de bens produzidos pela própria pessoa jurídica.

O § 4º do referido artigo 2º estabelece, por sua vez, duas modalidades de fruição do valor apurado:

a) ressarcimento em espécie; ou

b) compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A matriz legal, portanto, determina a observância da legislação específica aplicável à matéria, nos termos e condições fixados pelo Poder Executivo, devendo-se atender, à época, ao disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012. Ocorre que o dispositivo que previa a prorrogação da vigência do regime para o exercício de 2014 foi objeto de veto presidencial, razão pela qual o benefício encerrou-se em 31 de dezembro de 2013.

Posteriormente, o incentivo foi reinstituído por meio da Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, sendo regulamentado pelo Decreto nº 8.415/2015. Assim, apenas as exportações realizadas a partir de 1º de outubro de 2014 passaram a ser abrangidas pela disciplina estabelecida na Lei nº 13.043/2014.

O referido diploma legal aplica-se às vendas ao exterior ocorridas a partir de outubro de 2014, produzindo efeitos até dezembro de 2018, conforme os marcos normativos então vigentes.

Outrossim, a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 teria estabelecido distinção entre os créditos do REINTEGRA referentes às exportações realizadas antes e após a sua reinstituição, conferindo tratamento normativo diferenciado conforme o período de ocorrência das operações:

Art. 60. Os créditos apurados no âmbito do Reintegra instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e os créditos apurados no âmbito do Reintegra reinstituído pela Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, poderão ser utilizados pela pessoa jurídica somente para solicitar seu ressarcimento em espécie ou para efetuar compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB.

§ 1º O crédito relativo ao Reintegra instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2011, poderá ser apurado somente a partir de 1º de dezembro de 2011, sendo esse regime aplicável às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2013.

§ 2º O crédito relativo ao Reintegra reinstituído pela Medida Provisória nº 651, de 2014, poderá ser apurado somente a partir de 1º de outubro de 2014. (grifo nosso)

Art. 61. O pedido de ressarcimento de crédito relativo ao Reintegra será efetuado pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa.

§ 1º O pedido de ressarcimento de crédito relativo ao Reintegra poderá ser transmitido somente depois do encerramento do trimestre-calendário a que se refere o crédito e da averbação do embarque. (grifo nosso)

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo valor total do crédito apurado no período.

§ 3º Para fins de identificação do trimestre-calendário a que se refere o crédito, será levada em consideração a data de saída constante da nota fiscal de venda.

§ 4º ...

§ 5º ...

§ 6º ...

§ 7º ...

§ 8º ...

§ 9º O pedido de ressarcimento poderá ser solicitado no prazo de 5 (cinco) anos, contado do encerramento do trimestre-calendário ou da data de averbação de embarque, o que ocorrer por último.

§ 10. A declaração de compensação deverá ser precedida de pedido de ressarcimento.

À luz do arcabouço normativo delineado, verifica-se, no caso concreto, que a apuração do crédito do REINTEGRA foi realizada no exercício de 2018, tendo o respectivo ressarcimento sido efetivado em 2019, com fundamento em exportações ocorridas no ano de 2013.

Nessas circunstâncias, considerando que o direito creditório decorre de operações praticadas durante o período de vigência do regime jurídico então aplicável, bem como que a formalização do pedido observou os marcos temporais pertinentes à constituição e à fruição do crédito, não há que se falar em decadência, porquanto inexistente o transcurso do prazo legal apto a extinguir o direito da Recorrente.

PRELIMINAR DE NULIDADE - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A OUTROS PRINCÍPIOS

O Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 59, incisos I e II, disciplina as hipóteses de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estabelecendo os vícios formais capazes de macular os atos praticados pela autoridade administrativa, notadamente quando eivados de incompetência ou quando praticados com preterição do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 da mesma norma.

Em relação às arguições de inconstitucionalidade de leis ou ilegalidade de atos normativos, esclareça-se que se trata de prerrogativa outorgada, pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao Poder Judiciário.

Nos termos do art. 26-A do PAF:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Registra-se, ademais, que o argumento deduzido envereda pela senda da suposta inconstitucionalidade do respectivo suporte legal, circunstância que atrai, ao caso concreto, a incidência do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, bem como da Súmula CARF nº 2, esta

dotada de caráter vinculante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por força do artigo 72 do Regimento Interno do CARF.

Dessarte, revela-se inviável, na esfera administrativa, o afastamento da aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade, porquanto tal competência é reservada ao Poder Judiciário, nos termos do sistema constitucional vigente:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não se verificando na espécie hipótese de nulidade prevista nos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e não sendo competente para alegar a ilegalidade ou inconstitucionalidade, cabe rejeitar a arguição de nulidade.

Por fim, reitera o pedido para a produção de todas as provas admitidas em direito e eventualmente tidas por necessárias por V. Sas., inclusive mediante a realização de diligências, perícias e requisição de novas juntadas de documentos eventualmente considerados relevantes, em homenagem aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que, em que pese apresentado em sua Impugnação, o acórdão recorrido sequer analisou o pedido de realização de perícia e diligência, em desrespeito ao artigo 28 do Decreto nº 70.235/1972.

Não há razão para deferir o pedido.

Ressalte-se que o Recorrente não apresentou documentos aptos a comprovar suas alegações, pretendendo que sua omissão seja suprida pela diligência demandada.

Com base no previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, rejeito o pedido de diligência formulado, posto considerá-lo dispensável, já que não há documento nos autos que exija providências pelas autoridades administrativas e que não cabe ao órgão de julgamento suprir a falta de produção probatória pelas partes.

De igual forma, rejeito o pedido de realização de perícia, sobretudo por vir desacompanhado de quesitos.

Por estes fundamentos, rejeito o pedido tanto de diligência, quanto de perícia.

MÉRITO

Quanto a questão meritória, destaco, inicialmente, que os períodos de apuração a que se referem os créditos (1º trimestre e 3º trimestre de 2013), por conta das exportações realizadas em 2013, estavam amparados pelo REINTEGRA, à luz da Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011.

A apuração do IRPJ e da CSLL no regime do Lucro Real (que é a examinada neste processo), tributa todas, excepcionando em alguns casos, as "subvenções para investimento".

Neste ponto, tanto os "incentivos fiscais" (subvenções para investimento - art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77 c/c art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64), quanto os "benefícios fiscais" (subvenções para custeio - art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64) estão insertos por lei expressa no conceito de "receita bruta", somente podendo dele sair, quando da composição do "lucro" se houver declaração de inconstitucionalidade do art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, conjuntamente com o art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64, ou lei expressa que assim o determine.

Não obstante, o STJ fixou o entendimento de que a natureza do REINTEGRA é de benefício fiscal, portanto, apto a majorar o lucro da empresa exportadora, refletindo na renda do exportador sujeito e, assim, à incidência de IRPJ/CSLL.

A decisão do STJ ao admitir a incidência de IRPJ/CSLL sobre os valores do REINTEGRA lastreia na medida em que o que se está a tributar não é o produto exportado, mas sim a renda do exportador decorrente da exportação. O princípio do país do destino é diretriz exonerativa que se aplica exclusivamente ao produto, com vistas a assegurar neutralidade no fluxo internacional de mercadorias e serviços.

Na sequência, a Medida Provisória (MPV) n. 651, convertida na Lei n. 13.043, de 20 de novembro de 2014, excluiu expressamente da base de cálculo do IRPJ e do CSLL o ressarcimento realizado pelo REINTEGRA. Pretendiam os contribuintes, sob o argumento de tratar-se de norma meramente interpretativa, conferir eficácia retroativa à não incidência. O STJ, porém, entendeu que se trata de benefício fiscal outro consistente em "exclusão da base de cálculo", por isso, norma de conteúdo material sem aptidão para operar efeitos retroativos aos feitos em julgamento, subsistindo a incidência de IRPJ e CSLL.

Em outro julgado, o STJ entendeu que os créditos do REINTEGRA configuram incentivos fiscais, que tem por objetivo reintegrar às empresas exportadoras valores referentes a custos e os valores recebidos pelos exportadores no Reintegra não configuram receita ou faturamento, logo, não se submetem à incidência de PIS/Cofins, restando o acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO. REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS REINTEGRA. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO.

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, "os valores provenientes de crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (AgRg no AREsp 596.212/PR Rel. Min. Sergio Kukina - 1ªTurma, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014).

2. O art. 1º da Lei 12.546/2011 dispõe que os créditos apurados no REINTEGRA configuram incentivo fiscal que tem por objetivo reintegrar às empresas

exportadoras valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

3. Os valores provenientes do REINTEGRA, assim como o crédito presumido de ICMS, não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações de exportação, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Agravo regimental improvido.

Ademais, impende observar que o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964, em seu inciso III, classifica como “receita bruta operacional” as devoluções de custos, hipótese que, a meu sentir, amolda-se precisamente à natureza dos créditos concedidos no âmbito do REINTEGRA.

Com efeito, a própria literalidade do artigo 1º da Lei nº 12.546/2011 — diploma instituidor do programa — ao empregar o verbo “reintegrar” (no sentido de devolver), evidencia que o benefício tem por finalidade restituir às empresas exportadoras parcela de custos tributários residuais suportados ao longo da cadeia produtiva.

Nessa perspectiva, tratando-se de devolução de custos previamente incorridos pela pessoa jurídica, afigura-se juridicamente plausível a sua subsunção ao conceito legal de receita bruta operacional, nos termos do artigo 44, inciso III, da Lei nº 4.506/1964, com as repercussões tributárias daí decorrentes:

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.

Lei n. 12.506/2011

Art.1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

Dessarte, se os referidos créditos consubstanciam verdadeira devolução de custos — qualificados pela própria lei como “devolução do resíduo tributário” —, revestem-se de natureza jurídico-restitutiva, porquanto correspondem à recomposição de custos tributários residuais anteriormente incorporados à cadeia produtiva das empresas exportadoras.

Tal compreensão encontra amparo, inclusive, na Exposição de Motivos Interministerial nº 122 – MF/MCT/MDIC, que fundamentou a instituição do regime por meio da Lei nº 12.546/2011, ao explicitar que o objetivo do programa consistia justamente em neutralizar

a cumulatividade residual de tributos federais incidente ao longo da cadeia produtiva, mediante mecanismo de reintegração de valores aos exportadores:

6. A proposta de instituição do REINTEGRA, com duração até 31 de dezembro de 2012, tem por objetivo reintegrar valores referentes a custos tributários residuais – impostos pagos ao longo da cadeia produtiva e que não foram compensados – existentes nas suas cadeias de produção. A partir do REINTEGRA será possível para as empresas exportadoras efetuarem compensação de resíduos tributários com débitos próprios ou mesmo solicitarem seu ressarcimento em espécie, em termos a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

7. A medida atribui ao Poder Executivo, mediante decreto, a prerrogativa de aumentar ou reduzir a reintegração até o percentual limite de 3% sobre a receita decorrente da exportação de bens industriais exportados pelas empresas, bem como poderá diferenciar o percentual aplicável por setor econômico e tipo de atividade exercida.

Não obstante, a Lei nº 12.546/2011, com a introdução do § 12 ao artigo 2º — dispositivo incluído pela Lei nº 12.844/2013, oriunda da Medida Provisória nº 610/2013 — passou a autorizar a exclusão dos créditos do REINTEGRA tão somente da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, mantendo-se, contudo, sua inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, houve previsão expressa de exclusão dos créditos do REINTEGRA não apenas da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, mas também das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde a vigência do novo regime, conforme disposto no artigo 22, § 6º, da Lei nº 13.043/2014.

Todavia, em julgamento realizado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em março de 2022, sob a relatoria do Ministro Gurgel de Faria, firmou-se a tese de que os créditos do REINTEGRA integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativamente aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.043/2014.

Assentou-se, ainda, que, a partir da entrada em vigor da Lei nº 13.043/2014 — que passou a prever expressamente a não inclusão —, os créditos não mais devem ser computados nas referidas bases de cálculo, entendimento ao qual ora se adere.

No que concerne à alegada retroatividade, registre-se que a Medida Provisória nº 651/2014, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/2014, ao excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o crédito apurado na forma do artigo 22 do referido diploma, o fez exclusivamente no âmbito do REINTEGRA e mediante disposição expressa constante do § 6º do mencionado dispositivo, estabelecendo, ademais, cláusula de vigência prospectiva, apta a produzir efeitos apenas para o futuro, inexistindo autorização legal para aplicação retroativa:

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual

estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior. (Vigência)

(...)

§ 6º O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

(...)

Art. 113. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, exceto:

I - os arts. 21 a 28, que entram em vigor a partir da data de publicação do ato do Poder Executivo que estabelecer o percentual de que trata o caput do art. 22;

Assim, por não se tratar de dispositivo de conteúdo meramente procedimental, mas sim 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, portanto, que se falar em aplicação retroativa para abranger o crédito anterior à referida Medida Provisória.

Observem, no presente caso, que os créditos são referentes ao 1º e ao 3º trimestre de 2013, conforme se verifica nos Pedidos de Ressarcimento nº 22273.53706.290318.1.1.17-0015 e 39365.68856.290318.1.1.17-6106 (fls. 39 a 54).

Ou seja, “o período de apuração dos créditos do Reintegra (1º e 3º trimestre de 2013) não se confunde com o período de apuração em que ocorreu a sua disponibilidade jurídica para fins de incidência tributária (3º trimestre de 2019).”

Em relação a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por ser considerado um lançamento reflexo, aplicam-se as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Corrêa