

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.210.941 - RS (2014/0326305-6)

RELATOR : **MINISTRO OG FERNANDES**
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

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 – IPRJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI N. 9.363/1996. POSSIBILIDADE.

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

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

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

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

despesas etc.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a Seção, por unanimidade, em questão de ordem apresentada pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, deliberou que o Presidente da Seção pode destacar qualquer processo indicado no índice de automação da sessão de julgamento.

Deliberou também, por maioria, que o Presidente da Seção pode fazer comentários apropriados nos casos de alteração de jurisprudência.

Quanto ao mérito, prosseguindo no julgamento, por maioria, dar provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, vencidos os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Regina Helena Costa. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Francisco Falcão e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília, 22 de maio de 2019(Data do Julgamento)

Ministro Og Fernandes
Relator

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.210.941 - RS (2014/0326305-6)

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Trata-se de embargos de divergência em recurso especial interpostos pela Fazenda Nacional contra acórdão prolatado pela Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, assim ementado (e-STJ, fls. 5.446/5.447):

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A CRÉDITO FICTO (PRESUMIDO) DE IPI. ILEGITIMIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PEDIDO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. RESP 1.269.570/MG, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC. RECURSOS ESPECIAIS NÃO PROVIDOS.

1. 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.

2. 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, assim anulando, ou quase, o objetivo da política fiscal desoneradora, que é aliviar a carga tributária, isso porque o crédito ficto de IPI se destina a ressarcir custos suportados indiretamente pela empresa exportadora, na compra de matérias-primas e insumos no mercado interno, submetidos que foram à tributação que não incide no caso de vendas destinadas ao Exterior, inviabilizando o procedimento compensatório.

3. A se considerar como renda a parcela que apenas neutraliza a tributação relativa à operação interna, a fim de que ela não comprometa operações internacionais, as empresas brasileiras tentariam exportar tributos, em vez de produtos, em prejuízo da sua rentabilidade, da sua participação no mercado global ou, mais provavelmente, de ambos, cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico.

4. Tratando-se de inicial ajuizada já sob a vigência da LC 118/05, tem essa lei inteira aplicação, conforme se depreende do julgado no REsp 1.269.570/MG, proferido sob o rito do art. 543-C do CPC.

5. Recursos Especiais não providos.

A embargante sustenta que o acórdão questionado divergiu do entendimento adotado pela Segunda Turma nos autos do REsp 1.310.993/RS, cuja ementa segue abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - IRPJ - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO CREDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI 9.363/96 - POSSIBILIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedentes.

3. "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, julgado em 04/10/2012, DJe 15/03/2013).

4. Inaplicabilidade do entendimento firmado no REsp 807.130/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008, por se tratar de tributo diverso.

5. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1.310.993/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/8/2013, REPDJe 17/9/2013, DJe 11/9/2013)

Afirma que, enquanto no acórdão embargado se decidiu pela não inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no aresto paradigma se reconheceu que tais benefícios fiscais aumentam o lucro da empresa, ainda que indiretamente, devendo ser considerados na base de cálculo de referidos tributos.

Decisão de admissibilidade às e-STJ, fls. 5.507/5.508.

Impugnação às e-STJ, fls. 5.514/5.531.

Parecer do MPF pelo provimento dos embargos (e-STJ, fls. 5.535/5.540).

É o relatório.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.210.941 - RS (2014/0326305-6)
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.

No acórdão embargado, entendeu-se que (grifos acrescentados):

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.

Já o aresto paradigma compreendeu que (grifos acrescentados):

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."

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

A tese foi desenvolvida pelo voto condutor do acórdão paradigma nos

termos da seguinte fundamentação:

A controvérsia em exame nos presentes autos refere-se à possibilidade ou não de se afastar da base de cálculo do IRPJ o crédito presumido de IPI relativo ao ressarcimento de PIS/COFINS incidentes sobre os insumos empregados na industrialização de produtos exportados, nos termos do art. 1º, da Lei 9.363/96.

[...]

Quanto ao mérito, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que o crédito presumido do IPI integra a base de cálculo da CSLL e do IRPJ, uma vez que a diminuição dos custos e despesas implica aumento do lucro.

Ficou consolidado 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" (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 15/03/2013).

Confiram-se os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96.

1. Devidamente prequestionados os dispositivos legais tidos por violados, resta prejudicado o exame do especial pela alegada violação ao art. 535, do CPC.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedente: REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1.320.467/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/04/2013, DJe 16/04/2013)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO. RESTRIÇÃO À SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA.

1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não ocorre na espécie.

2. O acórdão embargado deixa claro que todos os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, ao diminuir sua carga tributária, impactam de forma inversamente proporcional na majoração do lucro da empresa, alargando, conseqüentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda.

3. Não há nas razões do aresto embargado nenhuma restrição da aplicação do entendimento firmado às empresas optantes pela

sistemática do lucro real, com exclusão de empresas que optem pelo lucro presumido ou lucro arbitrado.

4. O art. 53 da Lei 9.430/1996 determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, devem ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda.

5. O crédito presumido do IPI não constitui receita, de modo que, na apuração do IRPJ segundo o lucro real, não há óbice legal à sua inclusão na base de cálculo do imposto, conforme assentado no aresto embargado. Do mesmo modo, se o regime for o do lucro presumido ou arbitrado, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.430/96.

Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2013, DJe 02/05/2013)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. INCIDÊNCIA.

1. Não se controverte a incidência do Imposto de Renda - IR - sobre o próprio crédito-prêmio, mas se o benefício, ao reduzir o prejuízo, aumentando indiretamente o resultado da empresa, repercute na base de cálculo desse imposto.

2. O IR, amparado no princípio da universalidade (art. 153, § 2º, I, da CF), incide sobre a totalidade do resultado positivo da empresa, observadas as adições e subtrações autorizadas por lei (art. 154 do RIR de 1980, vigente à época dos fatos).

3. 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. Dessarte, deve ser referendada a autuação fiscal, já que o crédito-prêmio de IPI, como inegável acréscimo patrimonial que é, e não havendo autorização expressa de dedução ou subtração, deve compor a base de cálculo do Imposto de Renda.

5. Recurso especial conhecido em parte e provido.

(REsp 957.153/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 4/10/2012, DJe 15/3/2013)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. INCLUSÃO.

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.

2. "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 957153/PE, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 4.10.2012).

Recurso especial parcialmente conhecido e provido.

(REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2012, DJe 17/12/2012)

E, também, a seguinte decisão monocrática: REsp 1.268.057, Relator, Ministro HUMBERTO MARTINS, Data da Publicação 03/05/2013.

Ressalto, ainda, que conforme destacado no julgamento dos EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2013, DJe 02/05/2013, se o regime de apuração for o do lucro presumido ou arbitrado, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados para a determinação do Imposto de Renda, nos termos do art. 53 da Lei 9.430/96.

Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCLUSÃO. RESTRIÇÃO À SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA.

1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão, o que não ocorre na espécie.

2. O acórdão embargado deixa claro que todos os benefícios fiscais concedidos ao contribuinte, ao diminuir sua carga tributária, impactam de forma inversamente proporcional na majoração do lucro da empresa, alargando, conseqüentemente, a base de cálculo do Imposto de Renda.

3. Não há nas razões do aresto embargado nenhuma restrição da aplicação do entendimento firmado às empresas optantes pela sistemática do lucro real, com exclusão de empresas que optem pelo lucro presumido ou lucro arbitrado.

4. O art. 53 da Lei 9.430/1996 determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, devem ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do Imposto de Renda.

5. O crédito presumido do IPI não constitui receita, de modo que, na apuração do IRPJ segundo o lucro real, não há óbice legal à sua inclusão na base de cálculo do imposto, conforme assentado no aresto embargado. Do mesmo modo, se o regime for o do lucro presumido ou arbitrado, também é possível que os valores do benefício fiscal sejam computados, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.430/96.

Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2013, DJe 02/05/2013, grifo nosso)

Ademais, destaco por oportuno, que a hipótese dos autos (apuração do IRPJ/CSLL) é distinta da considerada no REsp 807.130/SC, DJe 21/10/2008, de minha relatoria, o qual tratou da não incidência do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e COFINS. Portanto, inaplicável no caso dos autos por se tratar de tributo diverso. Confira-se:

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

1. O STJ e o STF já definiram que:

a) a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que equivale à receita bruta, resultado da venda de bens e serviços pela empresa;

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

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

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

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

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

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

3. Ainda que se considerasse receita, incabível a inclusão do crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS porque as

Superior Tribunal de Justiça

receitas decorrentes de exportações são isentas dessas contribuições.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 807.130/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/6/2008, DJe 21/10/2008)

Com essas considerações dou parcial provimento ao recurso especial.

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). Nesse sentido, precedente de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º, DA LEI N. 9.363/96. CLASSIFICAÇÃO COMO RECEITA OPERACIONAL DO TIPO "RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS". INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. ART. 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 521, § 3º, DO RIR/99.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. O crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) classifica-se contabilmente como "receita operacional" do tipo "valores recuperados correspondentes a custos e despesas" (art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes construídos a respeito da mencionada classificação contábil, ainda que no enfrentamento da inclusão do referido crédito na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS: REsp. 807.130/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.06.2008; REsp. 1.003.029/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/08/2008; REsp. 813.280/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 02.05.06.

3. Nessa condição, integra a base de cálculo do IRPJ. Precedentes: REsp. n. 957.153/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 04.10.2012; e REsp. nº 1.349.837-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 06.12.2012.

4. No entanto, 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

Superior Tribunal de Justiça

Lucro Presumido ou Arbitrado ou, acaso sujeito ao regime do Lucro Real, não tenha sido feita a dedução (art. 53, da Lei n. 9.430/96; e art. 521, § 3º, do RIR/99). Precedentes: EDcl no REsp. n. 1.313.755/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16.10.2014; EDcl no REsp 1342534/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.290.345/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; EDcl no REsp 1.220.230/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.11.2014; REsp 1.326.324/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.11.2012.

5. Caso concreto em que os créditos presumidos de IPI se referem a período no qual a contribuinte se submeteu ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, havendo, portanto, a necessária aplicação do art. 53 da Lei 9.430/96 e art. 521, § 3º, do RIR/99, com exclusão da base de cálculo.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1.611.110/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 4/8/2016, DJe 12/8/2016)

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.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2014/0326305-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **EREsp 1.210.941 /**
RS

Números Origem: 200671000393508 201001558736

PAUTA: 24/05/2017

JULGADO: 28/06/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, a Dra. PATRÍCIA GRASSI OSÓRIO, pela embargante, o Dr. FABIO LUIS DE LUCA, pela embargada e o Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO, pelo Ministério Público Federal.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo dos embargos de divergência e lhes dando provimento, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho."

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.210.941 - RS
(2014/0326305-6)**

RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES
EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
**ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000**
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

VOTO-VISTA

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA
HELENA COSTA:**

Solicitei vista dos autos para examiná-los com maior detença.

A **FAZENDA NACIONAL** interpôs Embargos de Divergência contra acórdão proferido pela 1ª Turma desta Corte assim ementado (fls. 5.446/5.447e):

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A CRÉDITO FICTO (PRESUMIDO) DE IPI. ILEGITIMIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PEDIDO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. RESP 1.269.570/MG, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC. RECURSOS ESPECIAIS NÃO PROVIDOS.

1. 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.

2. 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, assim anulando, ou quase, o objetivo da política fiscal desoneradora, que é aliviar a carga tributária, isso porque o crédito ficto de IPI se destina a ressarcir custos suportados indiretamente pela empresa exportadora, na compra de matérias-primas e insumos no mercado interno, submetidos que foram à tributação que não incide no caso de vendas destinadas ao Exterior, inviabilizando o procedimento compensatório.

3. A se considerar como renda a parcela que apenas neutraliza a tributação relativa à operação interna, a fim de que ela não comprometa operações internacionais, as empresas brasileiras

tentariam exportar tributos, em vez de produtos, em prejuízo da sua rentabilidade, da sua participação no mercado global ou, mais provavelmente, de ambos, cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico.

4. Tratando-se de inicial ajuizada já sob a vigência da LC 118/05, tem essa lei inteira aplicação, conforme se depreende do julgado no REsp 1.269.570/MG, proferido sob o rito do art. 543-C do CPC.

5. Recursos Especiais não providos.

(REsp 1.210.941/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2014, DJe 14/11/2014).

Aponta a Embargante a existência de dissenso entre o acórdão embargado e o REsp n. 1.310.993/RS, julgado pela 2ª Turma desta Corte, cuja ementa transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - IRPJ - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI 9.363/96 - POSSIBILIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedentes.

3. "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 957153/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 15/03/2013).

4. Inaplicabilidade do entendimento firmado no REsp 807.130/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, Dje 21/10/2008, por se tratar de tributo diverso.

5. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1.310.993/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2013, REPDJe 17/09/2013, DJe 11/09/2013).

Nas razões recursais, alega-se, em síntese, que "[...] o IRPJ

incide sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas, etc. Dentro dessas escritas, [se] o crédito presumido de IPI representa inegável acréscimo patrimonial, e não há autorização legal expressa de dedução ou subtração desses valores, eles devem compor a base de cálculo do imposto de renda" (fl. 5.460e).

Acompanham o recurso os documentos de fls. 5.470/5.490e.

Distribuídos os autos ao Ministro Og Fernandes, Sua Excelência admitiu o recurso (fls. 5.507/5.508e).

A parte Embargada apresentou impugnação (fls. 5.514/5.531e).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo provimento dos Embargos de Divergência (fls. 5.535/5.540e).

Na assentada do dia 28.06.2017, o Ministro Relator proferiu voto dando 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".

Após o voto de Sua Excelência, solicitei vista antecipada dos autos.

É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

Inicialmente, importante consignar que os Embargos de Divergência encontram-se hígidos para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões preliminares ou prejudiciais a serem examinadas.

No mérito, controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, previstos nos arts. 1º das Leis ns. 9.363/96 e 10.276/01, nas bases de

cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Ao tratar da tributação de empresas produtoras e exportadoras de mercadorias, as Leis ns. 9.363/96 e 10.276/01, instituíram, respectivamente:

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 ns. 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. 1º. Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

Verifica-se, portanto, que o mecanismo de estorno atua pelo ressarcimento, mediante créditos presumidos de IPI, de valores pagos a título de PIS e COFINS pela empresa exportadora na aquisição de matérias-primas e insumos no mercado interno – frise-se, na sistemática da **cumulatividade** – porquanto anteriores às Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03. Caso não se verifiquem, no entanto, créditos de IPI a serem compensados com o montante apurado das contribuições, o reembolso será feito em moeda corrente, a teor do disposto no art. 4º da Lei n. 9.363/96.

O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado

Superior Tribunal de Justiça

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.

Para Roque Antônio Carrazza, *incentivos* distinguem-se de *benefícios fiscais*, porquanto estes últimos "são concedidos 'de mão beijada', isto é, sem que o contribuinte tenha que fazer algo, em favor do Estado, para usufruí-los" (*Curso de Direito Constitucional*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 1.035).

Diversamente, no caso de incentivo fiscal, a tônica do instituto é *sinagmática*. Na espécie, há previsão de contrapartida do segmento empresarial contemplado – no caso, o de exportação de mercadorias. Caso não efetivada a operação no prazo de 180 dias, ou de revenda dos produtos desonerados no mercado interno, a empresa será obrigada a recolher o correspondente montante das contribuições sociais, conforme imposição do art. 2º, §§ 4º e 6º, da Lei n. 9.363/96.

Nessa esteira, cabe lembrar que a Constituição da República hospeda vários dispositivos dedicados a autorizar certos níveis de ingerência estatal na atividade produtiva com vista a reduzir desigualdades regionais, alavancar o desenvolvimento social e econômico do país, inclusive mediante desoneração ou diminuição da carga tributária.

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".

Ressalte-se que o estímulo alcança até mesmo as aquisições de matérias-primas ou insumos fornecidos por pessoas físicas ou jurídicas *não contribuintes* do PIS, nos termos já consolidados no verbete sumular n. 494 desta Corte ("O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP").

Tem-se, portanto, que o ressarcimento dos valores de PIS/COFINS às empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, mediante reembolso de crédito presumido de IPI ou em espécie, insere-se em contexto de envergadura constitucional.

É esse crédito, em torno do qual gravitam tais aspectos, que se pretende ver incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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).

Saliente-se, portanto, que a Fazenda Nacional, mediante simples interpretação estampada em atos administrativos normativos, tem orientado seus órgãos a assim proceder.

Anote-se, por oportuno, que esta Corte, ao julgar o REsp n. 993.164/MG, cujo objeto consistia em reconhecer a ilegalidade de ato *infralegal* redutor de incentivo fiscal previsto em lei, sob o rito do art. 543-C do CPC/73 – do qual, aliás, extraiu-se o apontado verbete sumular n. 494 –, alcançou as suas conclusões mediante a **declaração da ilegalidade da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 23/97, cujo teor restringia o aproveitamento do crédito presumido de IPI, previsto na mesma Lei n. 9.363/96, àqueles produtores e exportadores que adquirissem os insumos e as matérias-primas de fornecedores sujeitos, também, ao recolhimento do PIS e da COFINS, em manifesta extravagância à lei ordinária**, estampado na emente que segue:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI

ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "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 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."

3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador".

4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12).

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

§ 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero;

Superior Tribunal de Justiça

II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS." 6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabinça, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004).

9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto

Superior Tribunal de Justiça

rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN).

10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 11. Entrementes, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie.

12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurto legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009).

13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010).

14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic.

16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido.

Superior Tribunal de Justiça

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 993.164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010 - destaquei).

Nesse contexto, é forçoso reconhecer que a 1ª Seção desta Corte já rechaçou tentativa do Fisco de interferir no incentivo fiscal concedido pela mesma Lei n. 9.363/96, em prejuízo do segmento empresarial aquinhoado e ao arrepio do próprio texto legal instituidor.

É indubitoso, ademais, o caráter **extrafiscal** conferido pelo legislador à desoneração em tela, consistindo a medida em instrumento tributário para o atingimento de finalidade não arrecadatória, mas, sim, incentivadora de comportamento, com vista à realização de valores constitucionalmente contemplados, conforme apontado.

Outrossim, remarque-se que o abalo na credibilidade e na crença no programa estatal, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no campo da *segurança jurídica*, os quais não podem ser desprezados.

De fato, seria rematado contrassenso admitir-se que a União proceda à desoneração com incentivo fiscal à exportação e, por via transversa, pretenda recuperar, total ou parcialmente, tais valores mediante alargamento da base de cálculo de tributos exigíveis **do mesmo universo de contribuintes que visou desobrigar, em clara ofensa à confiança legítima nos atos estatais e ao conseqüente impedimento da prática de atos estatais contraditórios, expressões do sobreprincípio da segurança jurídica.**

A esse respeito, pondera Clèmerson Merlin Clève que, "no plano fático, certas circunstâncias fundadas na confiança legítima podem encerrar um agravante quando haja violação da segurança jurídica, como ocorre, por exemplo, nos casos que envolvem expropriação do particular, seara típica do direito tributário" (*Crédito-Prêmio de IPI e Princípio Constitucional da Segurança Jurídica*, in *Crédito-Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres III*. São Paulo: Manole, 2005. p. 155).

Superior Tribunal de Justiça

Importante realçar que a relação jurídica de outorga de incentivo fiscal difere da dogmática da relação obrigacional tributária convencional, porquanto, naquela, o contribuinte, ao atender aos requisitos normativos, titulariza o papel de **credor do Estado**, enquanto o **Fisco torna-se devedor** do cumprimento das obrigações legais assumidas, consoante assinala José Eduardo Soares de Melo:

O direito à utilização, fruição ou realização dos incentivos – em termos lógicos e jurídicos – não pode ter vinculação ou atinência estrita ao regime jurídico de tributação, uma vez que, na referida relação jurídica, o contribuinte é o credor (sujeito ativo), enquanto o poder público qualifica-se como devedor (sujeito passivo). A relação eminentemente tributária consubstancia situação nitidamente oposta, ou seja, o poder público é o sujeito ativo, enquanto o contribuinte é o sujeito passivo.

(Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2015. p. 307).

Se o propósito das normas consiste em descomprimir o setor de exportação de determinada imposição fiscal, é indubitado que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais.

Assente-se que, hodiernamente, despontam no cenário das questões tributárias preocupantes discussões tendentes a legitimar o alargamento de bases de cálculo tributárias por intermédio da inclusão de outros tributos, isto é, a situação denominada *tributo sobre tributo*, tal como a da inserção do ICMS na base cálculo do PIS/COFINS.

No ponto, convém reavivar, conforme lição de Geraldo Ataliba, que "a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência", e, assim, "enquanto aspecto da hipótese de incidência, a base imponible é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete", e sua mensuração "só pode ser feita de acordo com o critério normativo que na base de cálculo (legal) se adota" (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed.

São Paulo: Malheiros: 2016. pp. 108 e 110).

A base de cálculo, inquestionavelmente, haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

A esse respeito, já advertia, há muito, Alfredo Augusto Becker:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. [...]".

(*Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 395 - destaquei).

Cumprе 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:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não

Superior Tribunal de Justiça

cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

Antes de acompanhar, no mérito, o entendimento sustentado pela Ministra Relatora, o Ministro Celso de Mello, em seu voto, ressaltou, preliminarmente, a importância de proceder-se à interpretação do Direito Tributário pela essência dos institutos e princípios que lhes são próprios, rechaçando a interpretação econômica, nos seguintes termos:

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, "faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial (...)" (ALIOMAR BALEEIRO, "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado, sem que isso envolva interpretação da Constituição conforme as leis, sob pena de prestigiar-se, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal, consoante adverte autorizado magistério doutrinário (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL

Superior Tribunal de Justiça

LACERDA TROIANELLI, "O ISS sobre a Locação de Bens Móveis", "in" *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 28/7-11, 8-9). (destaques do original)

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.

Diante desse cenário, o ressarcimento dos valores despendidos a título de PIS e COFINS, pelas empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, mediante créditos presumidos de IPI, previstos nas Leis ns. 9.363/96 e 10.276/01, não podem, legitimamente, compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quer porque não representam lucro, quer porque tal exigência tem fundamento em meras normas infralegais.

Isto posto, com a vênia do Senhor Ministro Relator, dele divirjo para **negar provimento** aos Embargos de Divergência.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2014/0326305-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **EREsp 1.210.941 /
RS**

Números Origem: 200671000393508 201001558736

PAUTA: 27/09/2017

JULGADO: 11/10/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista antecipado da Sra. Ministra Regina Helena Costa negando provimento aos embargos de divergência, pediu vista regimental o Sr. Ministro Relator. Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho."

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.210.941 - RS (2014/0326305-6)

RATIFICAÇÃO DE VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES: Após análise do voto-vista da Min. Regina Helena Costa, verifico que a solução que conferi à controvérsia – no sentido de reconhecer a possibilidade de inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL – não merece reparo.

Primeiro porque, ao meu sentir, o precedente mencionado no voto-vista referente à impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em nada se confunde com a questão ora em debate, porquanto, neste caso, não se discute a incidência de tributo sobre tributo, mas, sim, a constatação de que a obtenção de crédito presumido pela contribuinte acarretou aumento do lucro tributável, fato que se amolda ao fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Segundo, se a União concedeu isenção aos contribuintes em situações idênticas à dos autos, assim o fez porque entendeu conveniente. Isso não induz à conclusão de que, na espécie, inexistente fato gerador do tributo.

Registro que o deferimento de isenção pelo titular da competência pressupõe a pretérita subsunção do fato à hipótese de incidência prevista para os tributos, que culmina com o surgimento da obrigação tributária, havendo apenas, por intermédio da norma isentiva, comando para que o crédito correspondente não seja constituído por intermédio do lançamento.

Por fim, em arremate a tudo o que consta do meu voto, entendo que o fato gerador de referidos tributos se encontra presente em face da própria legislação que os disciplina, tendo em vista a comprovação de que, na espécie, há aumento indireto do lucro tributável. E esse fato, em verdade, é o que interessa, pois, de acordo com o princípio basilar do Direito Tributário intitulado de *non olet*, a definição do fato gerador deve ser interpretada com abstração dos fatos que lhe deram origem, da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Assim, considero irrelevante o fato de o aumento do lucro tributável ter como origem o direito à obtenção de crédito presumido.

Superior Tribunal de Justiça

Desse modo, pedindo todas as vênias à divergência, mantenho meu voto com os aditamentos acima transcritos.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2014/0326305-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **EResp 1.210.941 /
RS**

Números Origem: 200671000393508 201001558736

PAUTA: 22/11/2017

JULGADO: 22/11/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Relator que, ratificando o voto anteriormente proferido, deu provimento aos embargos de divergência, pediu vista o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. Aguardam os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho."

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2014/0326305-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **EREsp 1.210.941 /**
RS

Números Origem: 200671000393508 201001558736

PAUTA: 13/03/2019

JULGADO: 13/03/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SANDRA VERÔNICA CUREAU

Secretário

Bel. RONALDO FRANCHE AMORIM

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro-Relator."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2014/0326305-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **EREsp 1.210.941 /
RS**

Números Origem: 200671000393508 201001558736

PAUTA: 13/03/2019

JULGADO: 24/04/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretário

Bel. **RONALDO FRANCHE AMORIM**

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia **PRIMEIRA SEÇÃO**, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator."

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.210.941 - RS (2014/0326305-6)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INVIABILIDADE DE INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA, PARA FINS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. BENEFÍCIO FISCAL QUE NÃO CONSTITUI RECEITA. NÃO ENQUADRAMENTO NO ART. 44, III, DA LEI 4.506/64. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NÃO PROVIDOS (COM A VÊNIA DO MINISTRO RELATOR).

1. O que efetivamente gera o crédito presumido é a **oneração decorrente da incidência de PIS e COFINS sobre as aquisições**, no mercado interno, de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) para utilização no processo produtivo. Trata-se de mero crédito escritural que deve ser lançado no livro de apuração de IPI, a fim de que seja compensado com débitos do próprio IPI (devido nas operações internas). *"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"* (art. 4º da Lei 9.363/96). Em relação ao Poder Público Federal, a legislação trata o incentivo fiscal em comento como renúncia de receita tributária (art. 7º da Lei 9.363/96; art. 1º, § 7º, da Lei 10.276/2001). Em outras palavras, o **crédito presumido de IPI constitui mera desoneração em relação ao PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores à operação de exportação.**

2. A simples consideração de que o benefício fiscal pode ensejar a majoração do lucro, por si só, não implica conclusão no sentido de que o valor correspondente deva ser tributado pelo imposto de renda. É necessário observar a forma que o benefício foi delineado na lei de regência. Ainda em relação aos incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, cabe ressaltar que a Primeira Seção/STJ pacificou entendimento no sentido de que: (a) a tributação sobre o lucro ou a renda não pode ensejar o esvaziamento ou redução de incentivo fiscal legitimamente outorgado por lei específica; (b) "a base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência" (EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018).

3. No caso concreto, embora se trate de crédito presumido de IPI, aplicam-se as premissas acima mencionadas, ou seja: (a) a tributação sobre o lucro ou a renda não pode ensejar o esvaziamento ou redução de incentivo fiscal legitimamente outorgado pela legislação de regência – Lei 9.363/96 e Lei 10.276/2001; (b) "a base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência". Nessa linha de entendimento recentemente estabelecido por esta Primeira Seção, verifico a necessidade de alterar meu ponto de vista pessoal, no que se refere à interpretação do art. 44, III, da Lei 4.506/64. Isso porque, ainda que se admita que o crédito presumido de IPI constitui recomposição de custos, impõe-se excluir da abrangência desse dispositivo esse benefício fiscal, porquanto se trata de mera desoneração em relação ao PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores à operação de exportação.

4. Ainda que se admita que o crédito presumido de IPI deva integrar a receita bruta operacional, esta não se confunde com a base de cálculo do imposto de renda, que é mais restrita.

Em outras palavras, admitindo-se a aplicação do art. 44, III, da Lei 4.506/64, o crédito presumido de IPI integra a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. **Não obstante, com a posição agora trazida pela eminente Ministra Regina Helena Costa, que me forçou a um novo estudo da matéria, concluo que o crédito presumido de IPI deve ser excluído da previsão contida no art. 44, III, da Lei 4.506/64, ou seja, não deve integrar a receita operacional bruta.**

5. É oportuno relembrar que o crédito presumido de IPI constitui benefício fiscal com finalidade específica: **reduzir, dos produtos exportados, o chamado "Custo Brasil", permitindo que as mercadorias brasileiras que se sujeitam ou se sujeitavam à sistemática cumulativa de recolhimento do PIS e da COFINS, gozassem de maior competitividade no mercado internacional.** Destarte, reitero, **o que efetivamente gera o crédito presumido é a oneração decorrente da incidência de PIS e COFINS sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) para utilização no processo produtivo.** Em outras palavras, o crédito presumido de IPI constitui **mera desoneração em relação ao PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores à operação de exportação.** Em razão dessas peculiaridades, entendo que **crédito presumido de IPI não constitui receita, "seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil".** Assim, não é possível seu enquadramento no art. 44, III, da Lei 4.506/64, para fins de obtenção da receita bruta operacional. Registro que tal entendimento não implica o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma, razão pela qual não é aplicável nem o art. 97 da Constituição Federal nem a Súmula Vinculante 10/STF. Há o reconhecimento, na verdade, da não recepção (ou revogação) do art. 44, III, da Lei 4.506/64, estritamente para não incluir em sua abrangência a **"recuperação de custos" decorrente de benefício fiscal.** Isso porque o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de **renda** (assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de **proventos de qualquer natureza** (assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda), conforme previsto nos incisos I e II do art. 43 do CTN. Ressalte-se que o CTN - instituído pela Lei 5.172/66 -, além de ter sido recepcionado como lei complementar, é norma posterior à Lei 4.506/64. Em consonância com o CTN, a Constituição Federal prevê a possibilidade de instituição de imposto sobre **"renda e proventos de qualquer natureza"**.

6. A apuração da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE se dá na ordem das rubricas mais abrangentes para as menos abrangentes, a fim de que seja alcançado o **Lucro Real (base de cálculo do imposto de renda)** ou o **Lucro Líquido Ajustado (base de cálculo da CSLL)**. Nesse contexto, não é possível incluir na primeira fase dessa operação - obtenção da receita operacional bruta -, elementos que, ao fim e ao cabo, sejam estranhos ao conceito de renda. Como bem observado pela Ministra Regina Helena Costa, amparada na doutrina de Geraldo Ataliba, **"a base de cálculo, inquestionavelmente, haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência"**. Conforme orientação do Supremo Tribunal Federal (em discussão referente à incidência do PIS/COFINS), **"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" (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013). **É exatamente o que ocorre com o crédito presumido de IPI.** Isso porque tal benefício tem uma finalidade própria - fomento da exportação, com a redução do custo do produto nacional.

7. Corrobora-se o afirmado pela eminente Ministra Regina Helena Costa, em seu voto vista, no que concerne à *"estreita semelhança axiológica"* entre o presente caso e o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR (Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017), ocasião em que *"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"*.

8. Com a vênua dos que pensam em sentido contrário, entendo que não é possível estabelecer um conceito de *receita bruta* para fins de cobrança de PIS/COFINS, mais abrangente — e dele excluir o crédito presumido de IPI; e um outro conceito de *receita bruta* para fins de cobrança do imposto de renda e da CSLL, menos abrangente — e nele incluir o benefício mencionado. O próprio Ministro Gilmar Mendes, não obstante vencido, reconheceu que o decote de elementos da *receita bruta* (base de cálculo do PIS e da COFINS), assemelha a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro. **Além disso, considerando a finalidade que justificou a sua instituição, o crédito presumido de IPI não é um benefício destinado a aumentar os ganhos (lucro ou renda) do exportador, e sim desonerar o produto exportado, fomentando a expansão das vendas externas e objetivando alcançar os benefícios dela decorrentes (crescimento do emprego, da renda e da capacidade de importar do país).**

9. Embargos de divergência não providos (com a vênua do Ministro Relator).

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:

Trata-se de embargos de divergência apresentados em face de acórdão da Primeira Turma cuja questão controversa é a inclusão (ou não) do crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O acórdão embargado foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A CRÉDITO FICTO (PRESUMIDO) DE IPI. ILEGITIMIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PEDIDO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. RESP 1.269.570/MG, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC. RECURSOS ESPECIAIS NÃO PROVIDOS.

1. 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.

2. 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, assim anulando, ou quase, o objetivo da política fiscal desoneradora, que é aliviar a carga tributária, isso porque o crédito ficto de IPI se destina a ressarcir custos suportados indiretamente pela empresa exportadora, na compra de matérias-primas e insumos no mercado interno, submetidos que foram à tributação que não incide no caso de vendas destinadas ao Exterior, inviabilizando o procedimento compensatório.

3. A se considerar como renda a parcela que apenas neutraliza a tributação relativa à operação interna, a fim de que ela não comprometa operações internacionais, as empresas brasileiras tentariam exportar tributos, em vez de produtos, em prejuízo da sua rentabilidade, da sua participação no mercado global ou, mais provavelmente, de ambos, cuidando-se de interpretação que, por subverter a própria norma-objeto, deve ser afastada em prol da sistematicidade do ordenamento jurídico.

4. Tratando-se de inicial ajuizada já sob a vigência da LC 118/05, tem essa lei inteira aplicação, conforme se depreende do julgado no REsp 1.269.570/MG, proferido sob o rito do art. 543-C do CPC.

5. Recursos Especiais não providos.

(REsp 1210941/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2014, DJe 14/11/2014)

A embargante aponta a existência de dissídio com o seguinte aresto paradigma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - IRPJ - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO CREDITO PRESUMIDO DE IPI PREVISTO NO ART. 1º DA LEI 9.363/96 - POSSIBILIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedentes.

3. "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 957153/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 15/03/2013).

4. Inaplicabilidade do entendimento firmado no REsp 807.130/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008, por se tratar de tributo diverso.

5. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1310993/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2013, REPDJe 17/09/2013, DJe 11/09/2013)

A decisão de fls. 5.507/5.508 admitiu os embargos.

Em sua impugnação (fls. 5.514/5.531), a embargada pugna não provimento dos

Superior Tribunal de Justiça

embargos de divergência.

O Ministério Público Federal, por meio do parecer de fls. 5.535/5.540, opina pelo provimento dos embargos de divergência.

O Ministro Relator, Ministro OG Fernandes, na linha do aresto paradigma, conheceu e deu provimento aos embargos de divergência.

A divergência foi inaugurada pela Ministra Regina Helena Costa, que conheceu e negou provimento aos embargos.

Na sequência, após pedido de vista regimental, o Ministro Relator ratificou seu voto.

Para melhor exame, pedi vista dos autos.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o presente recurso, interposto antes da vigência do CPC/2015, submete-se à regra prevista no Enunciado Administrativo n. 2, *in verbis*: "*Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*".

Registro que em ocasiões anteriores já me posicionei no mesmo sentido do aresto paradigma. Contudo, em razão da posição divergente, prevalente no âmbito da Primeira Turma/STJ e dos Tribunais Regionais Federais, entendi necessário novo aprofundamento da matéria, conforme razões expostas a seguir.

O crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, criado pelo art. 1º da Lei 9.363/96, o foi com o intuito de **desonerar** as empresas produtoras/exportadoras do custo por elas incorrido com a repercussão econômica do pagamento pelos seus fornecedores (etapa anterior na cadeia) das contribuições de que tratam as Leis Complementares n. 7/70 (PIS) e n. 70/91 (COFINS), incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (insumos em geral), para utilização no processo produtivo dos bens a serem por elas exportados.

Superior Tribunal de Justiça

A finalidade do incentivo fiscal em análise era **reduzir, dos produtos exportados, o chamado "Custo Brasil", permitindo que as mercadorias brasileiras que se sujeitam ou se sujeitavam à sistemática cumulativa de recolhimento do PIS e da COFINS, gozassem de maior competitividade no mercado internacional**, adotando-se a máxima existente no comércio internacional de que *"não se exportam tributos"* junto com os produtos e serviços vendidos ao exterior.

Desse modo, a Lei n. 9.363/96 **criou um crédito presumido calculado de forma proporcional à receita de exportação da empresa produtora/exportadora tomando-se por base o valor constante da respectiva nota fiscal de venda** emitida pelo fornecedor dos insumos tributados pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas ao produtor exportador (art. 3º da Lei 9.363/96).

Destarte, o que efetivamente gera o crédito presumido é a **oneração decorrente da incidência de PIS e COFINS sobre as aquisições**, no mercado interno, de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) para utilização no processo produtivo.

Trata-se de mero crédito escritural que deve ser lançado no livro de apuração de IPI, a fim de que seja compensado com débitos do próprio IPI (devido nas operações internas). *"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"* (art. 4º da Lei 9.363/96).

Em relação ao Poder Público Federal, a legislação trata o incentivo fiscal em comento como renúncia de receita tributária (art. 7º da Lei 9.363/96; art. 1º, § 7º, da Lei 10.276/2001).

Em outras palavras, o **crédito presumido de IPI constitui mera desoneração em relação ao PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores à operação de exportação**.

Conforme observado nas informações prestadas pela autoridade apontada como coatora (ainda na primeira instância), o incentivo fiscal *"constitui uma forma de outorgar ao*

Superior Tribunal de Justiça

exportador um crédito que signifique o ressarcimento dos valores relativos à COFINS e ao PIS, que foram pagos pelos comerciantes que antecederam o beneficiado na cadeia produtiva, visto que, na exportação, não há incidência desses tributos", de modo que "dá-se, então, à empresa, aquilo que ela não pagou diretamente ao Fisco, mas que repercutiu em seus custos". Em razão dessas peculiaridades, entendeu tratar-se de uma "recuperação de custos" (fl. 5.116).

Registro que, em voto vista apresentado no acórdão ora indicado como paradigma, entendi que:

Sendo assim, se a própria lei define o que está sendo ressarcido, se a própria lei define que houve um custo específico suportado pela pessoa jurídica e que é esse custo que está sendo amenizado, não há como fugir à classificação contábil do crédito presumido de IPI como "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**" (recomposição de custos), enquadradas no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; no art. 53, da Lei n. 9.430/96; e nos arts. 392, II e 521, § 3º, do RIR/99.

A despeito desse entendimento, é necessário compatibilizar tal classificação com a própria natureza do instituto, ou seja, a concessão do crédito presumido de IPI não se trata de mera "recomposição de custos", e sim de desoneração referente ao PIS e COFINS que foi recolhido pelo contribuinte anterior (fornecedor), a fim de que seja reduzido o valor do produto exportado. Certo ou errado, essa foi o regime adotado pela legislação de regência — Lei 9.363/96 e Lei 10.276/2001.

Assim, com a mais respeitosa vênia dos que pensam em sentido contrário, impõe-se seja repensada a orientação desta Corte 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**" (REsp 957153/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 15/03/2013).

Isso porque tal orientação não considera as peculiaridades nem do benefício concedido nem do tributo objeto do benefício.

Um exemplo disso, é a classificação dos incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS como "*subvenções para investimento*". Nesta hipótese, observadas as condições

previstas em lei, tal incentivo/benefício não será incluído na determinação do lucro real (art. 30 da Lei 12.973/2014).

Desse modo, a simples consideração de que o benefício fiscal pode ensejar a majoração do lucro, por si só, não implica conclusão no sentido de que o valor correspondente deva ser tributado pelo imposto de renda. É necessário observar a forma que o benefício foi delineado na lei de regência.

Ainda em relação aos incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, cabe ressaltar que a Primeira Seção/STJ pacificou entendimento no sentido de que: **(a) a tributação sobre o lucro ou a renda não pode ensejar o esvaziamento ou redução de incentivo fiscal legitimamente outorgado por lei específica; (b) "a base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência".**

Em razão da importância da decisão, transcreve-se a ementa do respectivo acórdão:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - 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 considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou

Superior Tribunal de Justiça

serviços, uns dos outros.

III - 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 que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer,

Superior Tribunal de Justiça

absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, 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, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

No caso concreto, embora se trate de crédito presumido de IPI, aplicam-se as premissas acima mencionadas, ou seja: (a) a tributação sobre o lucro ou a renda não pode ensejar o esvaziamento ou redução de incentivo fiscal legitimamente outorgado pela legislação de regência – Lei 9.363/96 e Lei 10.276/2001; (b) "a base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência".

Nessa linha de entendimento recentemente estabelecido por esta Primeira Seção, verifico a necessidade de alterar meu ponto de vista pessoal, no que se refere à interpretação do art. 44, III, da Lei 4.506/64.

Isso porque, ainda que se admita que o crédito presumido de IPI constitui recomposição de custos, impõe-se excluir da abrangência desse dispositivo esse benefício fiscal, porquanto se trata de mera desoneração em relação ao PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores à operação de exportação.

A corroborar esse entendimento, entendo oportuno citar precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL SOBRE OS RESSARCIMENTOS DE

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. COERÊNCIA. COMPENSAÇÃO.

1. O mandado de segurança impetrado com o intuito de obter a declaração do direito à compensação de indébito tributário reveste-se de caráter preventivo, não incidindo o disposto no art. 23 da Lei nº 12.016 de 07/08/2009.

2. A coerência que deve nortear o sistema tributário não permite que a mesma materialidade que outorgue um incentivo fiscal autorize a incidência de uma norma de tributação.

3. Os créditos presumidos de IPI não ficam sujeitos à incidência do IRPJ e CSL porque constituem incentivos fiscais para incrementarem as exportações e não possuem a natureza jurídica de receita, não podendo servir de materialidade de incidência de outras normas de tributação.

4. A impetrante tem o direito à compensação dos valores indevidamente pagos de IRPJ e CSL, no que incidentes sobre o crédito presumido de IPI objeto de ressarcimento, atualizados pela taxa SELIC, nos termos do art. 39, §4º, da Lei 9.250/95, observada a prescrição quinquenal do art. 3º da LC 118/05.

(TRF4, AC 5004961-29.2015.4.04.7111, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 28/05/2018 - grifou-se)

EMENTA: tributário. procedimento comum. repetição de indébito. Incidência do IRPJ e CSLL sobre os ressarcimentos de crédito presumido do IPI obtidos em procedimentos administrativos ou judiciais. **INCIDÊNCIA DO IRPJ e CSLL SOBRE A TAXA SELIC** incorrida sobre depósitos judiciais e tributos recuperados em decisão judicial ou administrativa. sucumbência.

1. As subvenções fiscais não podem criar incompatibilidades com as normas de tributação. A coerência que deve nortear o sistema tributário não permite que a mesma materialidade que outorgue uma subvenção fiscal autorize a incidência de uma norma de tributação.

2. Os créditos presumidos de IPI não podem ser considerados receita tributável para fins de incidência do IRPJ e CSL porque constituem uma subvenção para investimento e não devem ser computados na determinação do lucro real, nos termos do § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

3. O Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp 1138695/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção (julgado em 22/05/2013 - DJe 31/05/2013), pelo procedimento previsto no artigo 543-C (recursos repetitivos), entendeu ser devida a tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, dos valores decorrentes de juros à taxa SELIC, recebidos quando do levantamento de valores em depósito judicial e os acrescidos a valores recebidos via repetição de indébito tributário. 4. A sucumbência recíproca enseja a compensação dos honorários advocatícios, nos termos do art. 21 do CPC/73.

(TRF4 5012261-86.2012.4.04.7001, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 19/12/2017 - grifou-se).

Como se verifica, tais precedentes partem de premissas distintas. **No primeiro caso, entende-se que não há incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de IPI em razão de sua natureza de incentivo fiscal destinado a incrementar as exportações, não possuindo a natureza de "receita", motivo pelo qual não pode "servir de materialidade de incidência de outras normas de tributação".**

No segundo caso, adota-se orientação no sentido de que:

As subvenções fiscais não podem criar incompatibilidades com as normas de tributação. A coerência que deve nortear o sistema tributário não permite que a mesma materialidade que outorgue uma subvenção fiscal autorize a incidência de uma norma de tributação.

Os créditos presumidos de IPI não podem ser considerados receita tributável para fins de incidência do IRPJ e CSL porque constituem uma subvenção para investimento e não devem ser computados na determinação do lucro real, nos termos do § 2º do art. 38 do DL nº 1.598/77.

Como já ressaltado, o art. 44, III, da Lei 4.506/64 estabelece que integram a receita bruta operacional as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões. **Contudo, a receita operacional bruta não constitui a base de cálculo do imposto de renda.**

Na verdade, a apuração da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE se dá na ordem das rubricas mais abrangentes para as menos abrangentes. **Resumidamente, inicia-se com a receita operacional bruta (ou receita bruta) e, após sucessivas deduções, obtém-se a receita operacional líquida (ou receita líquida); na sequência, alcança-se o lucro operacional bruto (ou lucro bruto); posteriormente, o lucro operacional líquido (ou lucro operacional); na penúltima etapa, obtém-se o lucro líquido que, após as adições e exclusões próprias definidas em lei (ajustes), resulta nas seguintes rubricas:**

- 1) Lucro Real - base de cálculo do IRPJ e/ou;
- 2) Lucro Líquido ajustado - base de cálculo da CSLL.

Considerando essas observações, *verifica-se a necessidade de se ajustar a orientação prevalente nos precedentes deste Tribunal, no sentido de que "o crédito presumido de IPI como ressarcimento às contribuições ao PIS e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/96) integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL"* (REsp 1342534/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2013, DJe 23/04/2013).

É necessário o ajuste porque, ainda que se admita que o crédito presumido de IPI deva integrar a receita bruta operacional, **esta não se confunde com a base de cálculo do imposto de renda, que é mais restrita.** Em outras palavras, admitindo-se a aplicação do art. 44, III, da Lei 4.506/64, o crédito presumido de IPI integra a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Superior Tribunal de Justiça

Não obstante, com a posição agora trazida pela eminente Ministra Regina Helena Costa, que me forçou a um novo estudo da matéria, concluo que o crédito presumido de IPI deve ser excluído da previsão contida no art. 44, III, da Lei 4.506/64, ou seja, não deve integrar a receita operacional bruta.

Nos termos do art. 43, I e II, do CTN "*o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*".

Por sua vez, o art. 153, III, da CF/88 estabelece que compete à União instituir impostos, entre outras hipóteses, sobre "*renda e proventos de qualquer natureza*".

Renda e/ou proventos de qualquer natureza são obtidos, contabilmente, à partir da receita operacional bruta (art. 44 da Lei 4.506/64) ou receita bruta (art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77), assim definidas, respectivamente:

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.

Art 12 = A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Para fins de cobrança do PIS/COFINS, esta Corte pacificou entendimento no sentido de que:

O crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se

constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como "Recuperação de Custos". Portanto, não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

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

(REsp 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008)

No que se refere à formação da base de cálculo do imposto de renda, entendeu-se que o extinto crédito-prêmio de IPI causava-lhe impacto, motivo pelo qual devia ser considerado nessa operação. Nesse sentido, destaco:

Não se controverte a incidência do Imposto de Renda - IR - sobre o próprio crédito-prêmio, mas se o benefício, ao reduzir o prejuízo, aumentando indiretamente o resultado da empresa, repercute na base de cálculo desse imposto.

O IR, amparado no princípio da universalidade (art. 153, § 2º, I, da CF), incide sobre a totalidade do resultado positivo da empresa, observadas as adições e subtrações autorizadas por lei (art. 154 do RIR de 1980, vigente à época dos fatos).

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.

Dessarte, deve ser referendada a autuação fiscal, já que o crédito-prêmio de IPI, como inegável acréscimo patrimonial que é, e não havendo autorização expressa de dedução ou subtração, deve compor a base de cálculo do Imposto de Renda.

(REsp 957.153/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 15/03/2013)

Esse mesmo entendimento foi adotado em relação ao crédito presumido do IPI, sendo oportuna a transcrição do seguinte excerto extraído do acórdão ora apontado como paradigma:

O crédito presumido de IPI previsto no art. 1º, da Lei 9.363/96 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedentes.

"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 957153/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 15/03/2013).

Inaplicabilidade do entendimento firmado no REsp 807.130/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008, por se tratar de tributo diverso.

Neste momento, é oportuno lembrar que o crédito presumido de IPI constitui benefício fiscal com finalidade específica: **reduzir, dos produtos exportados, o chamado "Custo Brasil", permitindo que as mercadorias brasileiras que se sujeitam ou se sujeitavam à sistemática cumulativa de recolhimento do PIS e da COFINS, gozassem de maior competitividade no mercado internacional.**

Destarte, reitero, **o que efetivamente gera o crédito presumido é a oneração decorrente da incidência de PIS e COFINS sobre as aquisições, no mercado interno, de insumos (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) para utilização no processo produtivo.**

Em outras palavras, o crédito presumido de IPI constitui **mera desoneração em relação ao PIS e COFINS incidentes nas etapas anteriores à operação de exportação.**

Em razão dessas peculiaridades, entendo que crédito presumido de IPI não constitui receita, "seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil". Assim, não é possível seu enquadramento no art. 44, III, da Lei 4.506/64, para fins de obtenção da receita bruta operacional.

Registro que tal entendimento **não implica o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma, razão pela qual não é aplicável nem o art. 97 da Constituição Federal nem a Súmula Vinculante 10/STF. Há o reconhecimento, na verdade, da não recepção (ou revogação) do art. 44, III, da Lei 4.506/64, estritamente para não incluir em sua abrangência a "recuperação de custos" decorrente de benefício fiscal.**

Isso porque o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de **renda** (assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de **proventos de qualquer natureza** (assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda), conforme previsto nos incisos I e II do art. 43 do CTN. Ressalte-se que o CTN - instituído pela Lei 5.172/66 -, além de ter sido recepcionado como lei complementar, é norma posterior à Lei 4.506/64. Em consonância com o CTN, a Constituição Federal prevê a possibilidade de instituição de imposto sobre **"renda e**

proventos de qualquer natureza".

Como acima mencionado, a apuração da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE se dá na ordem das rubricas mais abrangentes para as menos abrangentes, a fim de que seja alcançado o **Lucro Real (base de cálculo do imposto de renda)** ou o **Lucro Líquido Ajustado (base de cálculo da CSLL)**.

Nesse contexto, não é possível incluir na primeira fase dessa operação - obtenção da receita operacional bruta -, elementos que, ao fim e ao cabo, sejam estranhos ao conceito de renda. Como bem observado pela Ministra Regina Helena Costa, amparada na doutrina de Geraldo Ataliba, *"a base de cálculo, inquestionavelmente, haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência"*.

Conforme orientação do Supremo Tribunal Federal (em discussão referente à incidência do PIS/COFINS), "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" (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013).

É exatamente o que ocorre com o crédito presumido de IPI. Isso porque tal benefício tem uma finalidade própria - fomento da exportação, com a redução do custo do produto nacional.

No contexto da atividade produtiva (atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços), os custos do empreendimento são repassados no preço final

do bem fornecido ou serviço prestado. No caso do crédito presumido de IPI, a opção do legislador foi desonerar o produto exportado. Assim, **a tributação do benefício pode gerar duas situações discrepantes:**

- 1) o exportador inclui a tributação no preço do produto exportado e o encarece, em manifesta deturpação da opção legislativa; ou**
- 2) o exportador não inclui a tributação no preço do produto exportado e arca com um prejuízo excepcional, que pode colocar em risco a própria atividade empresarial ou retirar o interesse no seu exercício.**

Com a vênua dos que pensam em sentido contrário, entendo que nenhuma dessas situações pode ser admitida. Assim, impõe-se compatibilizar o art. 44, III, da Lei 4.506/64 com o CTN e a Constituição Federal, a fim de obstar a inclusão do crédito presumido de IPI na apuração da receita bruta e, conseqüentemente, da formação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL.

Alinho-me, também, ao que foi afirmado pela eminente Ministra Regina Helena Costa, no que concerne à *"estreita semelhança axiológica"* entre o presente caso e o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/PR (Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017), ocasião em que *"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"*.

Com a permissão deste Colegiado, passo à análise de alguns excertos extraídos dos votos apresentados naquele julgamento, sem tentar me alongar tanto, tendo em vista que o acórdão possui 237 folhas.

Em seu voto vista, a Ministra Rosa Weber observou que:

(...) 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

Superior Tribunal de Justiça

incorpora a um determinado patrimônio", constituindo um "dado positivo para a mutação patrimonial".

Por sua vez, o Ministro Luiz Fux observou que:

(...) Agora, há uma premissa que, no meu modo de ver, acabou conduzindo a um entendimento completamente equivocado, qual seja de que: se a Constituição não pretende que se exclua, de um imposto, um determinado fator tributário, se ela pretende que não se exclua do imposto, ela deve dizê-lo textualmente. Isso é verdade, mas isso é uma meia verdade. Não se pode deduzir disso que, se a Constituição não disser, é possível incluir fatores tributários para incluir na base de cálculo aquilo que não representa o fato gerador do tributo. Então, não é verdade, porque a Constituição não disse, que se pode dizer. Até porque um dos princípios mais importantes do Direito Tributário é o princípio da legalidade, que é um princípio que, inclusive, aproxima o Direito Tributário do Direito Penal. Aliás, toda a teoria geral do Direito Penal sempre foi aplicada à teoria do Direito Tributário: não há crime sem lei anterior que o defina; não há tributo sem lei anterior que o defina. Então, o fato de a Constituição não se referir à possibilidade de exclusão do ICMS não significa dizer que ela está autorizando essa exclusão da base de cálculo.

(...) Eu não estou dizendo que tributo não pode incidir sobre tributo. Isso é uma técnica nossa, é uma técnica universal. Há pareceres aqui onde se demonstra que, no mundo inteiro, é possível tributo sobre tributo. O que nós estamos analisando aqui é como se faz a exegese de uma expressão constitucional, a ponto de respeitar-se os limites do poder tributário do Estado.

Do voto apresentado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, extraio o seguinte excerto:

(...) Não me impressiona, com o devido acatamento, o argumento que foi manejado aqui hoje nesta Sessão de que o contribuinte teria uma disponibilidade momentânea, transitória, do valor a ser repassado pelo Estado, inclusive passível de aplicação no mercado financeiro. É que essa verba correspondente ao ICM é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte.

Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal, como foi, com muita propriedade, a meu ver, e com o devido respeito aos argumentos em contrário, agora ressaltado pelo Ministro Luiz Fux: o valor corresponde ao ICMS - eu, mais uma vez, repiso esse argumento - não possui a natureza jurídica de faturamento ou de receita. Por esse motivo é que a incidência dessas mencionadas contribuições - o PIS e a Cofins - sobre o tributo estadual fere, como disse o Ministro Celso de Mello num voto brilhante, agora reportado pelo Ministro Luiz Fux, dentre outros princípios, o princípio da capacidade contributiva.

Superior Tribunal de Justiça

Não menos importante é o seguinte excerto extraído do voto apresentado pelo Ministro Marco Aurélio:

(...) Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo.

Não obstante seja posição vencida, em razão dos conceitos formulados e do raciocínio desenvolvido, destaco o seguinte excerto extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes:

A hipótese de incidência e a base de cálculo da COFINS circunscrevem realidade econômica bruta, qual seja: o faturamento, entendido como receita bruta do contribuinte, isto é, o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços (RE 150.755/PE, Redator para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.8.1993 e ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995).

Ressalte-se que a EC 20/1998, ao alterar o art. 195 do texto constitucional, não modificou essa orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (v.g. aluguéis, prêmios de seguros etc.).

Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo preexistente. Assim, inequivocamente, a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), mas sobre o produto das operações (antes da EC 20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS.

(...) Logo, a receita bruta (faturamento, produto das operações) em oposição à receita líquida compreende a importância total recebida pelo contribuinte sem exclusão a priori de quaisquer componentes independentemente de sua destinação ou natureza como margem de lucro, custos diretos, custos indiretos ou ônus tributário.

A rigor, nos tributos reais, é irrelevante se a operação é superavitária ou deficitária; se houve lucro ou prejuízo; ou se incidem outros tributos, sejam federais, estaduais, municipais ou estrangeiros. Somente o valor final da operação interessa à tributação sobre atividades negociais como a compra e venda e a prestação de serviços.

Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, na linha do decidido pelo Plenário no RE 212.209/RS, constitui também produto da venda ou da prestação de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços.

Em outras palavras, o montante relativo ao ICMS incorpora-se ao preço, de

forma que é pago pelo comprador e é recebido pelo vendedor ou pelo prestador de serviço, ingressando em seu domínio, em consequência da respectiva operação.

Em se tratando de tributos reais, como a COFINS, a exclusão de qualquer fator que componha seu objeto na espécie, o produto da operação, deve ser expressamente prevista, seja por meio de imunidade, como no art. 155, § 2º, XI, da Carta Magna que retira o montante do IPI da base de cálculo do ICMS; seja por meio de isenção, como disposto no art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar 70/1991, que excepciona o valor correspondente ao IPI da base de cálculo da COFINS.

De fato, as expressões faturamento e receita bruta, por si só, não distinguem quaisquer ingressos operacionais percebidos nem excluem de antemão qualquer elemento do resultado da operação.

(...) A exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro.

Com efeito, se excluída da base de cálculo da COFINS a importância correspondente ao ICMS, questiono: por que não retirar o valor do ISS, do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, das taxas de fiscalização, da taxa do IBAMA, do PIS, além da própria COFINS?

Obviamente, o simples fato de fundar-se em ônus tributário não desqualifica a parte do preço como receita bruta.

Além disso, também não impressiona o argumento de que o valor do ICMS seja destinado não ao contribuinte, mas ao estado federado. De fato, é necessário dissociar o preço das mercadorias e serviços, ou seja, o quantum entregue pelo comprador e recebido pelo vendedor, das obrigações decorrentes e atreladas à operação.

Caso contrário, também as comissões de intermediários, a participação dos empregados, royalties, licenças, direitos autorais, seguro, frete, despesas aduaneiras, além de tarifas de crédito, por exemplo, também deveriam ser subtraídas do resultado.

Na verdade, o acolhimento do entendimento da recorrente abrirá diversas fragilidades no sistema da COFINS, criando outro tributo pautado pelas circunstâncias pessoais do contribuinte e de cada parcela que integra o resultado das operações. Indevidamente, passa-se a tratar a presente contribuição como tributo pessoal, aproximando-a de tributo sobre a renda ou sobre o lucro.

A análise de todos esses fundamentos permite as seguintes conclusões:

- 1) 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;
- 2) o fato de não haver previsão legal determinando a exclusão de determinado "fator tributário" da base de cálculo do tributo não implica autorização para que haja a inclusão, quando tal fator não representa o fato gerador do tributo;

3) a própria posição vencida admite que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS "aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro".

Neste ponto, é oportuno rememorar o que já foi dito antes: para fins de cobrança do PIS/COFINS, esta Corte pacificou entendimento no sentido de que "*o crédito presumido do IPI tem natureza jurídica de benefício fiscal, não se constituindo receita, seja do ponto de vista econômico-financeiro, seja do ponto de vista contábil, devendo ser contabilizado como 'Recuperação de Custos'*" (REsp 807.130/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2008, DJe 21/10/2008).

Com a vênia dos que pensam em sentido contrário, entendo que não é possível estabelecer um conceito de *receita bruta* para fins de cobrança de PIS/COFINS, mais abrangente — e dele excluir o crédito presumido de IPI; e um outro conceito de *receita bruta* para fins de cobrança do imposto de renda e da CSLL, menos abrangente — e nele incluir o benefício mencionado.

O próprio Ministro Gilmar Mendes, não obstante vencido, reconheceu que o decote de elementos da *receita bruta* (base de cálculo do PIS e da COFINS), assemelha a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro.

Em reforço a tais argumentos, cabe registrar que, recentemente, esta Primeira Seção cancelou dois enunciados de súmulas — de números 68 e 94 —, que estabeleciam a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e do Finsocial (COFINS), respectivamente.

Além disso, considerando a finalidade que justificou a sua instituição, o crédito presumido de IPI não é um benefício destinado a aumentar os ganhos (lucro ou renda) do exportador, e sim desonerar o produto exportado, fomentando a expansão das vendas externas e objetivando alcançar os benefícios dela decorrentes (crescimento do emprego, da renda e da capacidade de importar do país).

Diante do exposto, pedindo vênia ao Ministro Relator, acompanho a divergência para negar provimento aos embargos de divergência.

É o voto.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.210.941 - RS (2014/0326305-6)

VOTO-VOGAL

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Conforme exposto pelos votos que me antecederam, trata-se de Embargos de Divergência, opostos pela FAZENDA NACIONAL, em que pretende, em essência, que prevaleça o entendimento consagrado no acórdão apontado como paradigma (STJ, REsp 1.310.993/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/09/2013), no sentido da inclusão do crédito presumido de IPI na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Pedindo vênua aos entendimentos em sentido contrário, mantenho meu posicionamento, em conformidade com os julgados da Segunda Turma e na linha da compreensão firmada pelo Ministro OG FERNANDES, no sentido da inclusão de tal crédito, na forma do julgado apontado como paradigma.

Cabe ressaltar, desde logo, que essa minha posição encontra-se em harmonia com a que adotei, no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR (Rel. p/ acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe de 1º/02/2018), no qual a Primeira Seção julgou, por maioria, incabível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não obstante os ponderáveis fundamentos em sentido diverso, o crédito presumido de IPI representa, para a sociedade empresária, em sua contabilidade, em regra, um acréscimo de natureza patrimonial, a ensejar a tributação em debate.

Bem demonstra essa compreensão a circunstância de que tais valores podem ser objeto de compensação com outros débitos, e, inclusive, de pedido de ressarcimento, se for o caso, na forma da disposição literal do art. 4º, **caput**, da Lei 9.363/96:

"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 fato, a lei assegura o reembolso dos valores pagos a título de IPI incidente sobre os produtos objeto de exportação. Assim, em termos contábeis, o que era registrado como despesa de tributos retorna à condição de receita, ou seja, o que era desembolso transforma-se em ingresso, de modo que não pode o crédito presumido ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, à míngua de expressa disposição legal autorizando sua dedução.

Ademais, não se pode confundir, **data venia**, incentivo fiscal de caráter objetivo (incidente sobre o produto) com o de caráter subjetivo (destinado ao sujeito passivo), a fim de conferir, ao empresário exportador, vantagem de natureza pessoal, não extensível aos que atuam no mercado interno, mediante redução da base de cálculo de tributos incidentes sobre o lucro obtido pelo desenvolvimento de suas atividades.

Superior Tribunal de Justiça

Com essas breves ponderações, guardando coerência com a posição que venho adotando, tanto no âmbito da Segunda Turma, quanto da Primeira Seção, acompanho o Relator, Ministro OG FERNANDES – que ratificou o seu voto, após o voto-vista da Ministra REGINA HELENA COSTA –, a fim de dar provimento aos Embargos de Divergência em Recurso Especial, opostos pela FAZENDA NACIONAL.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2014/0326305-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **EREsp 1.210.941 /**
RS

Números Origem: 200671000393508 201001558736

PAUTA: 13/03/2019

JULGADO: 22/05/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **OG FERNANDES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretário

Bel. RONALDO FRANCHE AMORIM

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
EMBARGADO : COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
ADVOGADO : FABIO LUIS DE LUCA E OUTRO(S) - RS056159

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Seção, por unanimidade, em questão de ordem apresentada pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, deliberou que o Presidente da Seção pode destacar qualquer processo indicado no índice de automação da sessão de julgamento.

Deliberou também, por maioria, que o Presidente da Seção pode fazer comentários apropriados nos casos de alteração de jurisprudência.

Quanto ao mérito, prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, deu provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, vencidos os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Regina Helena Costa."

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Francisco Falcão e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Herman Benjamin.