V O T O

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em que se discute o Tema 843 da repercussão geral:

> "Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal".

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado por O.V.D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA, pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de importação, exportação e comercialização de máquinas e equipamentos industriais em geral, em que postula a declaração da inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança de PIS e da COFINS sobre os valores correspondentes ao crédito presumido de ICMS, bem como a compensação dos valores já recolhidos a tal título.

Alega, em síntese, que, "em observância ao disposto no artigo 195, inciso I, "b", da Constituição Federal, no artigo 110, do Código Tributário Nacional, e, também aos artigos 1º, §§ 1º e 2º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833 /03, tais valores (crédito presumido de ICMS) não podem ser alcançados pelo PIS/COFINS, por não revelarem riqueza nova, exteriorizadora de capacidade contributiva do contribuinte e não consistirem em faturamento ou receita da pessoa jurídica" (Vol. 1, fl. 13).

O juízo de primeiro grau concedeu a ordem, ao fundamento de que (Vol. 5, fls. -2):

> "mesmo com as alterações trazidas pelas Leis n. 9.718/98, 10.637 /02 e 10.833/03, que ampliaram a base de cálculo da COFINS e do PIS para a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, não são todos os valores que ingressam no caixa das empresas que são passíveis de incidência de aludidos tributos. Isso porque nem toda quantia que ingressa como crédito da empresa pode ser considerado receita.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/05/21 10:15

> É o que ocorre com os créditos presumidos de ICMS, pois a empresa, ao escriturar tal crédito do ICMS, não está auferindo receita, está apenas objetivando a recuperação de custos tributários".

Opostos Embargos de Declaração, foram acolhidos apenas para esclarecer questão relativa à compensação de valores.

Interposta apelação, o Tribunal de origem manteve a sentença concessiva da ordem, por entender que o crédito presumido de ICMS configura renúncia fiscal do Estado-Membro, não constituindo receita ou faturamento tributável pelas contribuições sociais em tela. A propósito, veja-se ementa do acórdão:

> "TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DA COFINS E PIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO. Os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, tratam-se de verdadeira renúncia fiscal, a fim de incentivar /desenvolver determinada atividade econômica de interesse da sociedade, não se constituindo receita ou faturamento da empresa, base de cálculo das contribuições PIS e COFINS".

Opostos Embargos de Declaração, foram parcialmente acolhidos apenas para fins de prequestionamento (Vol. 19).

A União interpôs o presente Recurso Extraordinário, com amparo no artigo 102, III, "a", da CF/1988, postulando a reforma do acórdão recorrido, o qual, no seu entendimento, violou o artigo 195, "I", "b", da Carta da República. Alega, em síntese, que:

> (a) "O TRF/4ª Região omite-se quanto à aplicação do artigo 150, § 6º, que exige lei específica para as hipóteses de isenção tributária, e acaba por violar a norma inserta na alínea "b" do inciso I do artigo 195, que prevê, como base de cálculo das contribuições aqui em questão, toda a receita bruta das pessoas jurídicas" (Vol. 23, fl. 6);
>
> (b) "as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas posteriormente à Emenda Constitucional n. 20/98, trataram do tema, definindo a base de cálculo da COFINS e do PIS, como a totalidade das receitas

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/21 10:15

auferidas pela autora, não sendo prevista qualquer possibilidade de exclusão dos valores transferidos a terceiros a título de ICMS ou o crédito presumido do IPI" (Vol. 23, fl. 6);

(c) o legislador foi expresso acerca das situações que estão excluídas da incidência da base de cálculo da PIS/COFINS, não podendo o Judiciário criar outras hipóteses, sem previsão legal.

Em 28/8/2015, o Plenário Virtual concluiu pela existência de repercussão geral da matéria.

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo desprovimento do recurso, nos termos da seguinte ementa (Vol. 62, fl. 1):

> "DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 843. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA PROPORCIONALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS. DESPROVIMENTO. 1 – Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 843): Devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proporcionalidade. 2 – Parecer pelo não provimento do recurso extraordinário".

É o que havia a relatar.

Presente a repercussão geral da matéria e preenchidos todos os pressupostos legais e constitucionais de admissibilidade, passo à análise do mérito.

O artigo 195, I, da Constituição Federal, em sua redação original, previa o seguinte:

> "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/21 10:15

> recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o **faturamento e o lucro** ;

Posteriormente, com o escopo de ampliar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, foi editada a Lei 9.718/1998, passando a prever, em seu artigo 3º, §1º, que "entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".

Em seguida, a Emenda Constitucional 20/1998 alterou o artigo 195, da CF/1988, para incluir a receita na base de cálculo das contribuições. Veja-se:

> "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
>
> b) **a receita ou o faturamento;**

No julgamento dos Recursos Extraordinários 357950, 390840, 358273 e 346084, o Plenário desta SUPREMA CORTE declarou a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, visto que instituiu nova base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS ***antes da autorização implementada pela Emenda Constitucional 20/1998*** .

Posteriormente, foram editadas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regulamentaram a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, respectivamente, de acordo com os parâmetros estabelecidos pela Emenda Constitucional 20/1988.

In casu, a controvérsia situa-se em saber se o crédito presumido de ICMS, decorrente de incentivo fiscal concedido por Estado membro ou pelo Distrito Federal, pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/21 10:15

Eis os fundamentos do acórdão recorrido para confirmar a sentença que concedeu a ordem para excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo das contribuições ora discutidas (Vol. 13, fls. 4-5):

> "Discute-se nos presentes autos acerca da natureza jurídica dos créditos de ICMS obtidos pela impetrante em razão de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Paraná (artigos 50-A, do Decreto nº 5.141/06 - Regulamento Estadual do ICMS -, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto nº 5.503/05, até 06.01.06, 572-Q, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto nº 6.144/06, até 21.12.07, e, desde então, artigos 631 e 631-A, do Decreto nº 1.980/07, o último com a redação que lhe foi dada pelo Decreto nº 5.989/09), e da Bahia (Decreto nº 7.799 /00 e alterações posteriores, que deu origem ao Termo de Acordo de 23.08.07 e ao Parecer nº 9543/2007/SEFAZ-BA).
>
> Alega que o mencionado crédito não representa ingresso de receita, mas se apresenta como um benefício fiscal sobre o qual não pode ocorrer a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.
>
> Com efeito, tenho que razão lhe assiste.
>
> De fato, o crédito presumido de ICMS, ora em comento, não constitui receita tributável, mas renúncia fiscal efetuada pelo Estado-Membro, a fim de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, gerando importantes reflexos financeiros e sociais para o desenvolvimento do próprio Estado.
>
> Admitir-se que tal subsídio ou subvenção sirva de base de cálculo para as contribuições PIS e COFINS, seria o mesmo que admitir a interferência da União na competência tributária privativa dos Estados, limitando a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos, importando em ofensa ao princípio federativo. Ademais, a incorporação de tais crédito à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias ressarcidas será amealhada aos cofres da União Federal".

Entende o Tribunal de origem, portanto, que o crédito presumido de ICMS não se enquadra no conceito de receita e faturamento, para fins de incidência do PIS/COFINS, devendo, portanto, ser excluído de sua base de cálculo.

Com a devida vênia, entendo que o recurso merece provimento.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/21 10:15

O artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/1993, prevê que *qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo,* ***concessão de crédito presumido*** *, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição,* ***sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g*** *.*

A Lei Complementar Federal 24/1975, por sua vez, que regulamenta os convênios para a concessão de isenções e outros do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, trouxe a possibilidade de Estados concederem créditos presumidos de ICMS.

No caso concreto, o crédito presumido foi outorgado no Estado do Paraná através do artigo 50-A3, do Decreto Estadual 5.141/2006; e, no Estado da Bahia, pelo Decreto Estadual 7.799/2000.

Não obstante a possibilidade de concessão de crédito presumido de ICMS pelos Estados e Distrito Federal, **a questão aqui se situa na possibilidade ou não de estes benefícios ferirem a competência tributária conferida à União.**

Os artigos 1º, §3º, das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) foram expressos em indicar as exações que estão excluídas da base de cálculo dessas contribuições, não fazendo qualquer menção aos créditos presumidos de ICMS. A propósito, para melhor compreensão da controvérsia, cito o inteiro teor dos dispositivos legais:

> "Lei 10.637/2002, art. 1º:
> § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:
> I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
> II - (Vetado)
> III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
> V - referentes a:
> a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/21 10:15

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

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1o do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures".

"Lei 10.883/2003, art. 1º

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/02/2015

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins;

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1o do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures".

Não há, repita-se, qualquer menção à exclusão de créditos presumidos de ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS.

Assim, consoante o já citado artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, a concessão de isenções ou quaisquer outros benefícios fiscais deve ocorrer mediante lei específica do ente federado competente para instituir o tributo, não cabendo ao Judiciário ampliar o alcance da *benesse* .

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/2015

Noutro lado, permitir a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS em razão da concessão de crédito presumido concedido por Estado-Membro **seria o mesmo que aceitar a concessão de benefício fiscal de tributos federais por uma Unidade da Federação, o que importa grave violação ao pacto federativo** .

Some-se, ainda, que o artigo 151, III, da Constituição Federal estabelece que:

> " Art. 151. É vedado à União:
> III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios".

Embora o dispositivo constitucional faça alusão apenas à União, *"este versículo da Lei Suprema aplica-se, por extensão, às demais pessoas políticas (os Estados, os Municípios e o Distrito Federal). Realmente, não faria sentido jurídico que só a União estivesse impedida de isentar tributos da competência de outras pessoas políticas. Na medida em que, juridicamente, as pessoas políticas são isônomas, este impedimento tolhe a todas"* (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário* . 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 775).

Logo, a concessão de benefício fiscal pelo Estado, de tributo de sua competência, não pode, por via oblíqua, impedir a tributação da União sobre a parte que lhe compete.

No que tange à inclusão dos créditos presumidos no conceito de receita e faturamento, para fins de sua inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS, trata-se de um benefício fiscal cuja finalidade é estimular a competitividade de empresas ***em âmbito local*** .

Logo, ao ser dispensada de parcela do tributo local, o valor que deixou de recolher ingressa como receita do contribuinte (independentemente de sua classificação contábil) constituindo, portanto, fato gerador do PIS /COFINS.

Esse é o entendimento mais coerente com a alteração promovida pela Emenda Constitucional 20/1998, ao fazer incluir também a receita como

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/21 10:15

base de cálculo das contribuições sociais. A ideia, conforme se nota, foi de aumentar as hipóteses de incidência do PIS e da COFINS, para fazer abranger não apenas o faturamento, mas também todas as receitas auferidas pelo particular.

Por todo exposto, peço vênia ao Eminente Relator para, divergindo, dar provimento ao Recurso Extraordinário, de modo a denegar o mandado de segurança.

Sugiro a seguinte tese: *Os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.*

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/03/21 10:15