V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. O recurso, subscrito por Procuradora da Fazenda Nacional, foi protocolado no prazo legal.

Cumpre definir se é compatível com a Constituição Federal a inclusão, na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, dos créditos presumidos relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

O debate não é novo no Supremo. As tensões revelam, de um lado, o Fisco buscando máxima amplitude aos conceitos de faturamento e receita, – artigo 195, inciso I, alínea "b", da Lei Maior –, visando a arrecadação. Do outro, os contribuintes buscam limitar o alcance da materialidade dos tributos, ante o ônus fiscal.

No julgamento dos recursos extraordinários nº 240.785, da minha relatoria, acórdão veiculado no Diário da Justiça eletrônico de 16 de dezembro de 2014, e 574.706, relatora ministra Cármen Lúcia, acórdão publicado no Diário de Justiça de 2 de outubro de 2017, ressaltei a impossibilidade de ter-se a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, porquanto envolvidos valores que não estampam riqueza própria, sendo impróprio considerá-los sob o ângulo do faturamento, ou da receita, considerada a Emenda Constitucional nº 20/1998.

Seja tomando-se como referência o valor do imposto, seja em atenção aos créditos reconhecidos pelos Estados, não se tem medida de riqueza alcançada pelas expressões contidas no inciso I, alínea "b", do artigo 195 da Constituição Federal.

Os créditos presumidos revelam renúncia fiscal cujo efeito prático é a diminuição do imposto devido. Não há aquisição de disponibilidade a sinalizar capacidade contributiva, mas simples redução ou ressarcimento de custos.

A óptica está em consonância com a jurisprudência do Tribunal. O enfoque surgiu na apreciação, pelo Pleno, em sede de repercussão geral, do recurso extraordinário nº 606.107, relatora ministra Rosa Weber, com acórdão veiculado no Diário de Justiça eletrônico de 25 de novembro de 2013. O Colegiado rechaçou a inclusão, na base de cálculo do PIS e da

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/08/2021 00:00

Cofins, do valor correspondente às transferências, a terceiros, de créditos de ICMS apurados em operações de exportação. Ao fazê-lo, para além da imunidade das receitas oriundas de exportação, a teor dos artigos 149, § 2º, inciso I, e 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal, concluiu inexistir receita tributável, no que a cessão dos créditos acumulados consiste em recuperação do ônus econômico decorrente do imposto. Confiram trecho da ementa formalizada:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.
>
> […]
>
> V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833 /03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS /PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.
>
> VI – O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal.
>
> […]

Reitero o que fiz ver, de improviso, naquela assentada:

> […]
>
> Percebo, passo a passo, a origem dos recordes na arrecadação tributária e tenho presente, em primeiro lugar, que o contribuinte não fatura tributo e, em segundo, que o Estado não pode dar com uma das mãos e tirar com a outra. Também considero, Presidente, que não

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/05/2021 00:00

> estamos a vislumbrar receita, aporte de riqueza, levando em conta o patrimônio da exportadora. O que há, em última análise – é impróprio falar de receita decorrente de crédito –, é recuperação de custo havido com o ingresso da matéria-prima tributada.
>
> […]

Não se pode admitir tributação sobre algo que não corresponda ao figurino constitucional. A presunção de crédito, longe de revelar riqueza nova e, portanto, passível de sujeição ao PIS e à Cofins, indica o abrandamento de custo a ser suportado.

A redução de despesas, ao propiciar aumento do resultado operacional da pessoa jurídica, interessa, em regra, à tributação efetuada sobre o lucro – IRPJ e CSLL –, e não à tomada como receita, cuja materialidade diz com ingressos efetivos que tenham potencial de aumentar o ativo, sendo neutro proceder-se a deduções no passivo.

Cabe destacar que o registro contábil atinente à diminuição do passivo de ICMS a ser pago em razão do benefício, ainda que anotado como ingresso, não o transforma em receita. Entendimento contrário implica potencializar a forma em detrimento do conteúdo.

Sobre o tema, Ives Gandra Martins leciona: "O mero ingresso de valores na contabilidade de uma empresa não é fator que demonstre a existência de capacidade contributiva – limite imposto à instituição de tributos, inclusive de contribuições sociais, que têm como fato gerador elemento denotador dessa capacidade, como é o conceito de 'receita'".

Afasto o que articulado quanto à ofensa ao artigo 195, § 6º, da Constituição Federal. A impossibilidade de ter-se o cômputo dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins decorre da delimitação do alcance da regra-matriz das contribuições, consideradas as balizas constitucionais, não estando em jogo a instituição de benefício fiscal sem previsão legal.

Conheço e desprovejo o recurso extraordinário.

Vencedor o enfoque, eis a tese: "Surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão, na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS."

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/03/2021 00:00

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/03/2021 00:00