SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1959395 - PE (2021/0289751-2)

RELATOR	**:**	**MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	AUTONUNES LTDA
ADVOGADOS	:	EDNALDO RODRIGUES DE ALMEIDA FILHO - PE030177 THIAGO MACÊDO OLIVEIRA - PE052280

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT). MEDIDA PROVISÓRIA N. 783/2017, CONVERTIDA NA LEI N. 13.496/2017. REDUÇÃO DE JUROS DE MORA, DE MULTA DE MORA E DE ENCARGOS LEGAIS. INCLUSÃO DOS VALORES DECORRENTES DA REDUÇÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. POSSSIBILIDADE.

I. É entendimento pacífico do STJ que todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto incide sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc. Precedentes: REsp 957.153/PE, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013). No mesmo sentido: REsp 1.349.837/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.12.2012; e REsp 1.310.993/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11.9.2013.

II. Tratando-se de benefício tributário consistente em redução e remissão de encargos e acréscimos incidentes sobre o inadimplemento de obrigações tributárias, não se pode olvidar o impacto das reduções dos encargos decorrentes da inadimplência de obrigações tributárias sobre o exercício social e sobre as demonstrações financeiras das pessoas jurídicas que aderiram ao Pert.

III. Os tributos são dedutíveis segundo o regime de competência, nos termos do *caput* do art. 41 da Lei n. 8.981/1995, sendo considerados como custos pelo seu valor total, inclusive com o acréscimo dos encargos incidentes no caso de inadimplência. Por isso, a recuperação desses custos por ocasião da adesão ao Pert deve ser considerada na determinação do

lucro operacional, conforme inteligência do inciso III do art. 44 da Lei n. 4.506/1964 e do inciso II do art. 441 do Decreto n. 9.580/2018.

IV. Inaplicável o entendimento firmado no Tema n. 283 da repercussão geral, porquanto não se está a tratar de receitas resguardadas pela imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, e no art. 155, § 2º, X, ambos da Constituição.

V. O veto ao art. 12 da Lei n. 13.496/2017 não constitui indicativo de tratamento fiscal equivocado.

VI. Recurso especial parcialmente provido, restando denegada a segurança.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Turma, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 05 de dezembro de 2023.

Ministro Francisco Falcão
Relator

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1959395 - PE (2021/0289751-2)

RELATOR	**:**	**MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	AUTONUNES LTDA
ADVOGADOS	:	EDNALDO RODRIGUES DE ALMEIDA FILHO - PE030177 THIAGO MACÊDO OLIVEIRA - PE052280

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT). MEDIDA PROVISÓRIA N. 783/2017, CONVERTIDA NA LEI N. 13.496/2017. REDUÇÃO DE JUROS DE MORA, DE MULTA DE MORA E DE ENCARGOS LEGAIS. INCLUSÃO DOS VALORES DECORRENTES DA REDUÇÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. POSSSIBILIDADE.

I. É entendimento pacífico do STJ que todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto incide sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc. Precedentes: REsp 957.153/PE, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013). No mesmo sentido: REsp 1.349.837/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.12.2012; e REsp 1.310.993/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11.9.2013.

II. Tratando-se de benefício tributário consistente em redução e remissão de encargos e acréscimos incidentes sobre o inadimplemento de obrigações tributárias, não se pode olvidar o impacto das reduções dos encargos decorrentes da inadimplência de obrigações tributárias sobre o exercício social e sobre as demonstrações financeiras das pessoas jurídicas que aderiram ao Pert.

III. Os tributos são dedutíveis segundo o regime de competência, nos termos do *caput* do art. 41 da Lei n. 8.981/1995, sendo considerados como custos pelo seu valor total, inclusive com o acréscimo dos encargos incidentes no caso de inadimplência. Por isso, a recuperação desses custos por ocasião da adesão ao Pert deve ser considerada na determinação do

lucro operacional, conforme inteligência do inciso III do art. 44 da Lei n. 4.506/1964 e do inciso II do art. 441 do Decreto n. 9.580/2018.

IV. Inaplicável o entendimento firmado no Tema n. 283 da repercussão geral, porquanto não se está a tratar de receitas resguardadas pela imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, e no art. 155, § 2º, X, ambos da Constituição.

V. O veto ao art. 12 da Lei n. 13.496/2017 não constitui indicativo de tratamento fiscal equivocado.

VI. Recurso especial parcialmente provido, restando denegada a segurança.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado por Autonunes Ltda., com vistas a reconhecer direito líquido e certo à exclusão das reduções de juros, multas e encargos legais concedidas no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Medida Provisória n. 783/2017, convertida na Lei n. 13.496/2017, na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins.

Defende a impetrante que a redução decorrente da adesão ao Pert não se amolda ao conceito de receita, lucro, renda bruta e faturamento, sob pena de afronta ao art. 110 do CTN.

Em sentença de fls. 112-114, o magistrado concedeu a segurança e reconheceu o direito à exclusão dos valores dos juros, multas e encargos legais da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins.

Em seguida, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região negou provimento ao recurso de apelação da Fazenda Nacional, conforme acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO (PERT). REDUÇÃO DE JUROS E MULTA. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DOS IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. VALORES QUE NÃO CONFIGURAM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL OU FATURAMENTO. PRECEDENTE DESTA EGRÉGIA TERCEIRA TURMA.

1. Apelação interposta pela Fazenda Nacional em face de sentença que concedeu a Segurança impetrada1preventivamente, para determinar à autoridade coatora que se abstenha de efetuar o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores das reduções de multas e juros concedidos no âmbito do PERT, ou de efetuar qualquer outro ato de cobrança, direta ou indireta, a exemplo da inclusão da Impetrante em cadastros de inadimplência.

2. Das provas constantes dos autos, constata-se que as reduções proporcionadas ao débito fiscal, a título de multa e juros, em decorrência de adesão ao PERT, previstas no art. 2º, III, "a" da Lei nº 13.496/2017, serão consideradas pela RFB como receita tributável, a serem incluídas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

3. Sabe-se que os tributos cuja base de cálculo é o faturamento/receita/renda apenas podem incidir sobre quantia que represente acréscimo patrimonial ou receita auferida pela Pessoa Jurídica.

4. Os valores que seriam cobrados a título de multa e juros incidentes sobre débito fiscal que deixaram de ser exigidos em decorrência de acordo firmado entre Fisco e contribuinte, não poderia, de forma alguma, ser considerado acréscimo patrimonial ou faturamento. Veja-se que tais valores sequer faziam parte do patrimônio anterior da empresa pois trata-se, unicamente, de remuneração de dívida. Impossibilidade de serem incluídas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

5. Conforme bem pontuado pelo Desembargador Federal Fernando Braga, em precedente jurisprudencial desta egrégia Terceira Turma "sendo a redução dos juros e da multa prevista na Lei nº 13.496/2017 mera subtração do passivo fiscal, sem qualquer vinculação com o exercício da atividade econômica do contribuinte", foi "estabelecido com o nítido propósito de tornar atraente a adesão ao parcelamento, cujo intuito primordial é viabilizar a arrecadação de tributos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, sem descurar, ao mesmo tempo, do resguardo da continuidade da atividade empresarial do contribuinte" (TRF5 - Processo 0800202-51.2019.4.05.8002, Julgamento: 05/03/2020).

Apelação e Remessa Necessária improvidas.

Os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional não foram acolhidos.

No recurso especial de fls. 247-268, a Fazenda Nacional alega violação do art. 1.022, II e parágrafo único, II, combinado com o art. 489, § 1º, IV, ambos do CPC/2015; do art. 43 do CTN; do art. 2º da Lei n. 7.689/1998 e do art. 2º da Lei n. 9.718/1998, sustentando que os valores decorrentes da remissão da dívida constituem acréscimo patrimonial.

É o relatório.

VOTO

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que não há violação ao art. 1.022 e ao art. 489 do CPC/2015, quando o Tribunal *a quo* se

manifesta clara e fundamentadamente acerca dos pontos indispensáveis para o desate da controvérsia, apreciando-a e apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como verificado na hipótese.

Nesse sentido, o Tribunal *a quo* enfrentou os argumentos da recorrente, em que pese ter adorado como razões de decidir a sentença.

Vê-se, portanto, que não há violação do art. 1.022, II, parágrafo único, II e do art. 489, § 1º, IV, todos do CPC/2015, tratando-se de mero inconformismo da recorrente nesse ponto.

Quanto aos demais pontos, assiste razão à Fazenda Nacional.

A base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da Cofins, no regime cumulativo e no regime não cumulativo, corresponde ao faturamento e ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, nos termos do art. 2º da Lei n. 9.718, de 1998, e dos arts. 1º, *caput,* e §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme dispõem os arts. 26, *caput*, e 57, *caput*, ambos da Lei n. 8.981/1995, e o art. 1º, *caput*, da Lei n. 9.430/1996, combinado com o art. 44 do CTN, poderão ser estabelecidas com base no lucro real, no lucro presumido ou no lucro arbitrado. No caso do IRPJ, o montante tributável será definido a partir dos rendimentos, ganhos e lucros auferidos. No caso da CSLL, o montante será definido pelo resultado do exercício social antes da provisão para pagamento do imposto de renda, previsto na demonstração do resultado do exercício da pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 2º da Lei n. 7.689/1988.

Com vistas a incentivar a regularização de dívidas tributárias exigíveis e a reduzir litígios, a Lei n. 13.496/2017, nos arts. 2º e 3º, facultou aos aderentes ao Pert

optar por diversas formas de pagamento dos débitos geridos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Em algumas formas de pagamento, o aderente ao Pert, conforme a quantidade de parcelas mensais a serem quitadas, poderá ser beneficiado com a redução dos juros de mora; da multa de mora, de ofício e isoladas; e dos encargos legais.

Assim, tratando-se de benefício tributário consistente em redução e remissão de encargos e acréscimos incidentes sobre o inadimplemento de obrigações tributárias, não se pode olvidar o impacto sobre o exercício social e as demonstrações financeiras das pessoas jurídicas (art. 1.179 do CC e art. 177 da Lei n. 6.404/1976), repercutindo, por conseguinte, sobre a apuração da receita, do faturamento e do lucro.

Note-se que, para fins de apuração do lucro real, os tributos são dedutíveis segundo o regime de competência, nos termos do *caput* do art. 41 da Lei n. 8.981/1995, sendo considerados como custos pelo seu valor total, inclusive com o acréscimo dos encargos incidentes no caso de inadimplência.

Por isso, a recuperação desses custos deve ser considerada na determinação do lucro operacional, conforme inteligência do inciso III do art. 44 da Lei n. 4.506/1964 e do inciso II do art. 441 do Decreto n. 9.580/2018.

Ao contrário do que consta no acórdão recorrido, a consideração da recuperação dos custos tributários na determinação do lucro operacional não ultrapassa os limites da hipótese de incidência do IR.

Isso porque o aspecto material do IR se perfaz com a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de rendas ou proventos (acréscimo patrimonial), independentemente da denominação, condição jurídica, origem ou forma de percepção

das receitas ou dos rendimentos, nos termos do *caput* e § 1º do art. 43 do CTN.

Não por outro motivo, o STJ admite a incidência dos tributos sobre a renda por ocasião da concessão de benefício fiscal, em virtude da redução dos custos da atividade empresarial pela diminuição da carga tributária, *in verbis*:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CRÉDITOS DO REINTEGRA NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL ATÉ A MP 651/14, CONVERTIDA NA LEI 13.043/14. POSSIBILIDADE. CRÉDITO DE NATUREZA DE BENEFÍCIO FISCAL. MAJORAÇÃO DO LUCRO DA EMPRESA. PRECEDENTES. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA MP 651/14, CONVERTIDA NA LEI 13.043/14. CONTEÚDO MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA. PRECEDENTES. NÃO APLICAÇÃO DOS ERESP 1.517.492/PR AO PRESENTE CASO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.
>
> 1. A discussão consiste em saber se os valores do REINTEGRA são passíveis ou não de incidência do IRPJ e da CSLL, até o advento da Medida Provisória 651/2014, posteriormente convertida na Lei 13.043/2014.
>
> 2. O fato gerador do imposto de renda está previsto no art. 43 do CTN. A disponibilidade econômica relaciona-se ao acréscimo patrimonial, porque não se confunde com a disponibilidade financeira, atrelada à imediata utilidade da renda. Em outras palavras, havendo acréscimo patrimonial de qualquer espécie e estando disponível para o sujeito passivo, dá-se a incidência tributária.
>
> 3. A base de cálculo do IRPJ é o lucro real, apurado a partir do lucro líquido, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação, conforme disposto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda, ou seja, o lucro líquido decorrente das adições, exclusões e compensações determinadas por lei sobre a receita bruta - art. 2º da Lei nº 7.689/88.
>
> 4. A Lei nº 12.546/2011 estabelece o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, cujo objetivo é desonerar o exportador de bens manufaturados dos custos tributários federais residuais existentes nas cadeias de produção, podendo-se compensar os respectivos créditos com débitos de outros tributos federais próprios ou ressarcidos em dinheiro, conforme sues arts. 1º e 2º. Portanto, os créditos oriundos do Reintegra possuem natureza de benefício fiscal, tendo em vista que objetiva reduzir o ônus tributário imposto ao exportador de produtos de bens manufaturados, de forma a desonerar as exportações e possibilitar maior competitividade no mercado externo (EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19.12.2014 e AgInt no REsp. 1.660.801/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 31.10.2017).
>
> 5. É entendimento pacífico do STJ que todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impacta na base de cálculo do IR. "Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc" (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013). No mesmo sentido: REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012 e REsp 1.310.993/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11/09/2013.
>
> 6. Dessa forma, é legal a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no Reintegra, uma vez que provocam redução de custos e consequente majoração do lucro da pessoa jurídica.
>
> 7. Foi somente a partir da MP 651/2014, convertida na Lei 13.043/2014, que os valores ressarcidos foram excluídos da norma de incidência, haja vista que se estabeleceu expressamente que o crédito da devolução do resíduo tributário remanescente na cadeia de produção dos bens exportados não será computado nas bases de cálculo do PIS/PASEP, da COFINS, CSLL e do IRPJ, conforme disposição do art. 22, § 6º, da Lei nº 13.043/2014. (REsp. 1.598.604/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19.4.2017 e REsp 1.514.731/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 1º.6.2015).

8. Assim, quanto à alteração promovida pela Lei 13.043/2014, resultado da conversão da Medida Provisória 651/2014, por não se tratar de dispositivo de conteúdo meramente procedimental, mas sim de conteúdo material (exclusão da base de cálculo de tributo), sua aplicação somente alcança os fatos geradores futuros e aqueles cuja ocorrência não tenha sido completada (consoante o art. 105 do CTN).

Incogitável aplicação retroativa. REsp 816.496/AL, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/6/2012, AgRg no REsp 1.469.724/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/12/2014 e AgRg no Ag 1.333.229/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/2/2011.

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

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

(EREsp n. 1.901.475/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 23/3/2022, DJe de 24/6/2022.)

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. POSSIBILIDADE.

1. É entendimento pacífico do STJ que todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impacta na base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto incide sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc. (REsp 957.153/PE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013). No mesmo sentido: REsp 1.349.837/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17.12.2012; e REsp 1.310.993/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 11.9.2013.

2. Assim, o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.044.485/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 12/6/2023, DJe de 27/6/2023.)

Inaplicável ao caso o entendimento firmado no Tema n. 283 da repercussão geral no sentido de ser inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por exportadora em razão da transferência de créditos de ICMS.

Não se discute, na hipótese, a incidência da imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, e no art. 155, § 2º, X, ambos da Constituição sobre a redução dos juros de mora, da multa de mora e do encargo legal incidentes no caso de inadimplemento de

obrigação tributária, tal como o crédito de ICMS no caso de exportação.

Nesse sentido, calha transcrever o seguinte trecho do voto da Ministra Rosa Weber, demonstrando estarem as receitas da cessão de crédito de ICMS de exportação protegidas por imunidade tributária, o que não é o caso dos autos:

> Ainda que os valores do ICMS acumulado e transferido a terceiros fossem enquadrados como receita, não poderiam ser considerados na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS porque o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, aplicável a todas as contribuições sociais, inclusive às de seguridade social, imuniza as receitas decorrentes de exportação (...)
>
> (...)
>
> Noutras palavras, as receitas advindas da cessão a terceiros, por empresa exportadora, de créditos do ICMS são imunes, por se enquadrarem como "receitas decorrentes de exportação". (...) Como a cessão do crédito só se viabiliza em função da exportação e, além disso, está vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas devem ser qualificadas como decorrentes da exportação para fins de aplicação da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

No momento de conversão da Medida Provisória n. 783/2017 em lei (Projeto de Lei de Conversão n. 23, de 2017), foi incluído, no Congresso Nacional, o § 2º do art. 12, a fim de excluir a parcela equivalente à redução do valor das multas de mora, dos juros de mora e do encargo legal na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins.

Por possuir relação com a formulação da política fiscal, a concessão de benefícios tributários que impliquem renúncia de receita encontra-se no âmbito da esfera discricionária do Poder Executivo e do Poder Legislativo (AgInt no AREsp n. 1.718.678/SP, relator Ministro Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do TRF5), Primeira Turma, julgado em 14/11/2022.)

Contudo, as determinações relativas à responsabilidade fiscal devem ser observadas tanto pelos gestores no exercício de funções administrativas como pelos parlamentares ao desempenharem a função legislativa, o que, inclusive, encontra ressonância no Tribunal de Contas da União (Acórdão n. 2198/2020, Plenário,

relator Ministro Vital do Rêgo) e no STF (ADI n. 6303, relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 14/3/2022.)

Nesse contexto, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) buscou, com algumas modificações, incorporar o sistema *pay-as-you-go* (*paygo*), de tal sorte que a criação de benefícios tributários que impliquem redução de receitas estará condicionada ao aumento de outras receitas ou à redução de despesas públicas, demonstrando-se a neutralidade orçamentária da medida.

Assim, a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária depende (1) da apresentação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro no exercício financeiro de vigência e nos dois exercícios subsequentes e, alternativamente, (2.a) da demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita presente na Lei Orçamentária Anual e de que não afetará as metas fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias ou (2.b) da previsão de medidas de compensação pelo aumento de receita (OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: Direito, Orçamento e Finanças Públicas**. Vol I. 2º ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 893).

A propósito, a Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória n. 783/2017 destacou o seguinte:

> 8. Ressalte-se que a proposta de Medida Provisória observa os requisitos do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o qual determina que propostas que concedam ou ampliem incentivos ou benefícios de natureza tributária dos quais decorram renúncia de receitas devem vir acompanhadas da apresentação de estudo a respeito das implicações financeiras, tanto no exercício em que se inicia sua vigência, quanto nos dois próximos futuros. Neste aspecto, informa-se que não haverá renúncia de receitas com a medida no exercício corrente, em virtude de as reduções dos acréscimos legais ocorrerem apenas a partir de 2018, o que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano em curso.
>
> 9. Ainda em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal informa-se que os impactos da renúncia nos exercícios de 2018, 2019 e 2020, decorrentes do parcelamento de dívidas no âmbito da RFB e PGFN, serão, respectivamente, de R$ 2,91 bilhões, de R$ 2,03 bilhões, e de R$ 1,12 bilhão. Ademais, há previsão de arrecadação líquida de R$ 13,3 bilhões em 2017, de R$ 950,6 milhões em 2018 e de R$ 373,0 milhões

> em 2020, enquanto que para o ano de 2019 estima-se uma frustração de arrecadação de R$ 2,71 bilhões, em razão dos efeitos da migração de parcelamentos atuais para o novo Programa.

Portanto, é impróprio afirmar que o veto integral ao art. 12 seria "indicativo do tratamento fiscal equivocado", tal como consta no acórdão recorrido.

O § 2º do art. 12, incluído no Projeto de Lei de Conversão n. 23, de 2017, constitui hipótese de renúncia de receita diversa da redução dos juros de mora, da multa de mora e dos encargos legais. Em verdade, o aludido dispositivo representa a modificação de base de cálculo que enseja, nos termos do § 1º do art. 14 da LRF, a redução discriminada do imposto de renda e das contribuições em discussão, isto é, exclusivamente para aqueles que optarem pela adesão ao Pert.

Da mesma forma, o *caput* e o § 1º do art. 12 da Lei n. 13.496/2017, ao reduzirem a zero a alíquota do imposto de renda e das contribuições sociais incidentes sobre renda, faturamento e lucro, preveem outras duas hipóteses de renúncia de receita, por força do § 1º do art. 14 da LRF.

Ou seja, o art. 12 da Lei n. 13.496/2017 trouxe três casos de renúncias de receitas e uma decorrência contábil, sem a devida apresentação de estimativa do impacto orçamentário e financeiro e sem a observância das normas de responsabilidade fiscal.

Por isso, o Presidente da República vetou integramente o art. 12 inserido no Projeto de Lei de Conversão n. 23, de 2017.

Se realmente fosse o caso de "tratamento fiscal equivocado", o veto, naturalmente, dar-se-ia de maneira parcial, nos termos do § 2º do art. 66 da Constituição, abrangendo apenas o texto do § 2º do art. 12 da Lei n. 13.496/2017, com a fundamentação por contrariedade ao interesse público, em vez da inobservância do art. 14 da LRF.

Note-se que o STJ, ao se debruçar sobre casos relacionados à Lei n. 13.496/2017, destacou a impossibilidade de correção de falhas no curso do processo legislativo, sendo imprópria a extensão do art. 2º, § 2º, aos débitos administrados pela PGFN:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. IMPUGNAÇÃO PARCIAL DA DECISÃO AGRAVADA. POSSIBILIDADE EM AGRAVO INTERNO. ADESÃO AO PERT. DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA PGFN. LIMITAÇÃO TEMPORAL PARA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. ALEGAÇÃO DE FALHA LEGISLATIVA QUE NÃO REPRODUZIU, PARA OS DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA PGFN, AS LIMITAÇÕES PREVISTAS PARA OS DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA SRF. ARTS. 2º, § 2º E 3º DA LEI Nº 13.496/2017. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. PRECEDENTES.
>
> 1. A Corte Especial do STJ pacificou o entendimento no sentido do cabimento de impugnação parcial, relativamente a capítulos autônomos, em sede de agravo interno, admitindo a desnecessidade de impugnação específica de todos os fundamentos da decisão recorrida e reconhecendo a preclusão dos capítulos não impugnados (EREsp 1424404/SP, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Corte Especial, julgado em 20/10/2021, DJe 17/11/2021).
>
> 2. A questão travada no presente recurso diz respeito à aplicação da limitação temporal para a possibilidade de utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL para fins de adesão ao PERT no âmbito dos débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal (art. 2º, § 2º, da Lei nº 13.496/2017) aos débitos inscritos em dívida ativa no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (art. 3º da Lei nº 13.496/2017, o qual não reproduziu de forma expressa a limitação temporal prevista no art. 2º, § 2º da referida lei).
>
> 3. A Segunda Turma desta Corte já se manifestou em julgamento unânime, inclusive com sustentações orais da Fazenda Nacional e do particular, no âmbito do REsp 1.861.016/SP, de relatoria do Ministro Hermam Benjamin, Dje 21/8/2020, no sentido de que a pretensão recursal do Fisco na hipótese é incompatível com o objeto do Recurso Especial, visto que veicula falha legislativa no processo de criação da Lei 13.496/2017, que, no afã de conferir tratamento isonômico entre os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal e os débitos administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, procedeu à conversão da MP 783/2017 olvidando-se de reproduzir, no art. 3º da Lei 13.496/2017, a norma que se encontra expressamente prevista no art. 2º, §§ 2º, da referida lei ordinária (a qual se refere exclusivamente aos débitos administrados na Receita Federal). Por ocasião do supracitado precedente, entendeu-se que o que o ente público objetiva é se utilizar do apelo nobre para que o Poder Judiciário, por meio do STJ, corrija alegados erros na tramitação do processo legislativo, o que não se coaduna com a função desta Corte Superior no âmbito do Recurso Especial. Nesse sentido também: AgInt no REsp 1.929.511/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/10/2021.
>
> 4. Agravo interno não provido.
>
> (AgInt no REsp n. 2.007.133/PE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 17/4/2023.)

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. ADESÃO AO PERT. DÉBITOS ADMINISTRADOS PELA PGFN. LIMITAÇÃO TEMPORAL E PERCENTUAL NA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL, PREVISTA NA PORTARIA PGFN 1.207/2017. IMPOSSIBILIDADE DE CRIAR RESTRIÇÕES NÃO PREVISTAS EM LEI. UTILIZAÇÃO DO RECURSO ESPECIAL PARA CORRIGIR SUPOSTOS ERROS OU DISTORÇÕES NA TRAMITAÇÃO DO PROCESSO LEGISLATIVO. INVIABILIDADE.
>
> 1. A controvérsia tem por objeto acórdão que afastou a disciplina instituída pela

Portaria PGFN 1.207/2017, especificamente a respeito da limitação temporal e de percentual de aproveitamento dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, para quitação de débitos parcelados no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), criado pela Lei 13.496/2017.

2. O Tribunal de origem, confrontando o disposto no art. 3º da Lei 13.496/2017 com a sua regulamentação pela Portaria PGFN 1.207/2017, concluiu que a norma infralegal inovou em matéria submetida ao princípio da legalidade, ao impor restrições não previstas na lei.

3. A instância de origem não emitiu juízo de valor sobre o art. 23 da Lei 12.016/2009; os arts. 96 e 100 do CTN; os arts. 2º e 15 da Lei 13. 496/2017 e o art. 14 da Lei Complementar 101/2000. Assim, ante a ausência de prequestionamento, é inviável o conhecimento do recurso nesse ponto. Aplicação, por analogia, da Súmula 282/STF.

4. Relativamente ao mérito, igualmente o recurso não ultrapassa o juízo de admissibilidade, pois a tese defendida pela Fazenda Nacional é de que houve mera falha legislativa no processo de criação da Lei 13.496/2017: afirma o ente público que as limitações lançadas no art. 3º da Portaria PGFN 1.207/2017 reproduzem literalmente a redação constante do art. 3º da Medida Provisória 783/2017 (que foi convertida na Lei 13.496/2017), após a apresentação da Emenda 151, no Congresso Nacional. Sustenta que, no afã de conferir tratamento isonômico aos débitos administrados pela Receita Federal e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o legislador procedeu à conversão da MP 783/2017 olvidando-se de reproduzir, no art. 3º da Lei 13.496/2017, a norma que se encontra expressamente prevista no art. 2º, §§ 2º e 5º, da referida lei ordinária (a qual se refere exclusivamente aos débitos administrados na Receita Federal).

5. Pelo que se infere, fica evidente que a Fazenda Nacional reconhece, indiretamente, que a matéria deve ser disciplinada por lei em sentido restrito, formal. Por outro lado, a pretensão recursal é incompatível com o objeto do Recurso Especial, que se destina a obter a uniformização da exegese da legislação federal - in casu, o que o ente público objetiva é se utilizar do apelo nobre para que o Poder Judiciário, por meio do STJ, corrija alegados erros na tramitação do processo legislativo.

6. Recurso Especial não conhecido.

(REsp n. 1.861.016/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 2/6/2020, DJe de 21/8/2020.)

De fato, a filtragem constitucional dos ramos do Direito propiciou o desenvolvimento de uma nova concepção de discricionariedade, hoje submetida ao ordenamento jurídico como um todo, de modo a permitir o controle ablativo dos atos que apresentarem alguma margem de valoração equivocada ou, a depender do caso, a realizar um controle ablativo e mandamental, determinando qual a única decisão conforme ao direito (redução da discricionariedade a zero ou contração do poder discricionário).

Por isso, o Judiciário tem determinado a implementação de certas políticas públicas e, por conseguinte, a realização de ajustes orçamentários e financeiros para comportar a fruição de direitos fundamentais em algumas ocasiões (cf. ACO 3121, relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/2020; e ACO 3473 MC-Ref, relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 8/4/2021).

Todavia, o controle judicial da discricionariedade nesses casos deverá levar em consideração a existência de algum comando constitucional, bem como o baixo nível de fruição (vedação ao retrocesso social, por exemplo) de algum direito fundamental (direitos individuais e/ou direitos sociais), o que não se verifica no caso do Pert, instituído com o propósito de arrecadação e de redução de litigância tributária.

Afinal, compete ao Presidente da República e ao Poder Legislativo (conforme o interesse público) a decisão sobre o conteúdo e o momento mais adequado para a criação de incentivos fiscais (parcelamentos, reduções de alíquotas e bases de cálculo, remissão anistia, entre outros) e para a apresentação das correspondentes medidas de compensação, seja sobre a forma como o aumento das receitas será feito (escolha do tributo, escolha do valor do aumento da alíquota, entre outros), seja sobre a forma como a redução permanente das despesas ocorrerá (escolha sobre quais e em que medida as despesas serão reduzidas).

Dessa forma, impõe-se a denegação da segurança do *mandamus*, tendo em vista a inexistência do direito líquido e certo à exclusão das reduções concedidas no âmbito do Pert na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins.

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, III, do RISTJ, dou parcial provimento ao recurso especial, restando denegada a segurança.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2021/0289751-2 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.959.395 / PE**

Número Origem: 08179934620184058300

PAUTA: 21/11/2023 JULGADO: 21/11/2023

Relator
Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão
Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN

Secretária
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	AUTONUNES LTDA
ADVOGADOS	:	EDNALDO RODRIGUES DE ALMEIDA FILHO - PE030177 THIAGO MACÊDO OLIVEIRA - PE052280

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

CERTIDÃO

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

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2021/0289751-2 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.959.395 / PE**

Número Origem: 08179934620184058300

PAUTA: 21/11/2023 JULGADO: 05/12/2023

Relator
Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão
Exma. Sra. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO

Secretária
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	AUTONUNES LTDA
ADVOGADOS	:	EDNALDO RODRIGUES DE ALMEIDA FILHO - PE030177 THIAGO MACÊDO OLIVEIRA - PE052280

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). MARISE CORREIA DE OLIVEIRA, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL
Dr(a). EDNALDO RODRIGUES DE ALMEIDA FILHO, pela parte RECORRIDA: AUTONUNES LTDA

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães e Afrânio Vilela votaram com o Sr. Ministro Relator.