

# Superior Tribunal de Justiça

## EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.879.111 - RS (2020/0141399-5)

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**EMBARGANTE** : MEDABIL INDUSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA  
**ADVOGADO** : CLÁUDIA FAGUNDES HOFFMEISTER - RS036948A  
**EMBARGADO** : FAZENDA NACIONAL

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IRPJ E CSSL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DO REINTEGRA. INCIDÊNCIA.

1. O crédito do REINTEGRA é benefício fiscal, caracterizado por transferência financeira à entidade privada para o custeio de atividade econômica setorial, daí por que se trata de espécie de subvenção econômica que, nessa qualidade, deve observância ao regramento normativo em vigor no momento de aquisição.
2. Com a edição da Lei n. 12.844/2013, o legislador estabeleceu que "não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra" (§ 12 do art. 2º).
3. A MP n. 651/2014, que reinstituíu o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários, prescreveu: "O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL" (§ 5º do art. 22).
4. Salvo expressa disposição legal em contrário, o crédito do REINTEGRA, antes da MP n. 651/2014, deve compor o lucro operacional e, assim, a base de cálculo do IRPJ e da CSSL.
5. Embargos de divergência desprovidos.

### 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, prosseguindo o julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Regina Helena Costa (voto-vista), Manoel Erhardt e Benedito Gonçalves, negar provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (com fundamentos parcialmente distintos) e Assusete Magalhães (com ressalva de ponto de vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 23 de março de 2022

*Superior Tribunal de Justiça*

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.879.111 - RS (2020/0141399-5)**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Trata-se de embargos de divergência opostos por MEDABIL INDÚSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA. contra acórdão proferido pela Segunda Turma, relator o Ministro Herman Benjamin, assim ementado (e-STJ fl. 438):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 568 DO STJ. INAPLICABILIDADE DO ERESP Nº 1.517.492.

1. A Segunda Turma desta Corte já se manifestou diversas vezes no sentido de ser 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. Precedente: EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2014. Referido precedente partiu da premissa de 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).

2. A MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o crédito apurado na forma do art. 22 da referida lei no âmbito do REINTEGRA, consoante benefício fiscal criado pelo § 6º do referido dispositivo legal. Assim, 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), não havendo que se falar em aplicação retroativa.

3. O precedente da Primeira Seção no âmbito do ERESP nº 1.517.492 afastou a incidência de PIS e COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS por entender que tal tributação implicava interferência indevida da União na política fiscal dos Estados em violação ao princípio Federativo e à segurança jurídica, diversamente do que ocorre no caso dos autos onde se discute incidência de IRPJ e CSLL sobre valores restituídos no âmbito do REINTEGRA previsto na Lei nº 12.546 que se refere exclusivamente à recuperação de custos tributários federais residuais, o que afasta as supracitadas razões de decidir constantes do ERESP nº 1.517.492.

4. Agravo interno não provido.

A embargante sustenta que o acórdão proferido pela Segunda Turma

destoa do entendimento da Primeira Turma no REsp n. 1.571.354/RS, relator para acórdão o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, assim ementado (e-STJ fl. 462):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS-REINTEGRA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PROVIDO.

1. A aplicação do sistema de incentivo aos exportadores amplia os lucros das empresas exportadoras. Se não ampliasse, não haveria interesse nem em conceder, nem em utilizar. O interesse é que move ambas as partes, o Fisco e o contribuinte; neste caso, o Fisco tem o interesse de dinamizar as exportações, por isso concede o benefício, e os exportadores têm o interesse de auferir maiores lucros na atividade exportadora, por isso correm reivindicam o benefício. Isso é absolutamente básico e dispensável de qualquer demonstração.

2. Nesse sentido, deve o legislador haver ponderado que, no propósito de menor tributação, a satisfação do interesse público primário - representado pelo desenvolvimento econômico, pela geração de emprego e de renda, pelo aumento de capacidade produtiva, etc. - preponderaria sobre a pretensão fiscal irrestrita, exemplo clássico de interesse público secundário. A propósito, já decidiu a Primeira Turma que 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 (REsp 1210941/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Rel. p/Acórdão Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 14.11.2014).

3. Os fundamentos adotados para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de IPI têm aplicação ao caso dos autos, haja vista a identidade da natureza e finalidade do benefício fiscal do REINTEGRA, qual seja, incentivo estatal na forma de recuperação dos custos tributários incidente na exportação de produtos.

4. Recurso Especial da Contribuinte provido, a fim de reconhecer que os créditos apurados no REINTEGRA não são incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A recorrente pleiteia que os embargos sejam conhecidos e providos, "reconhecendo-se ser indevida a inclusão do crédito do REINTEGRA na base de cálculo do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL" (e-STJ fl. 461).

Admitidos os embargos (e-STJ fls. 505/507), foi apresentada impugnação, alegando a Fazenda Nacional que:

[...] independentemente de como se entenda o valor reintegrado – subvenção ou recuperação de custos – cabe a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o respectivo valor, pois de acordo com a legislação de regência (inciso III do art. 44 da Lei nº. 4.506/64 e inciso II do art. 392 do RIR), o ressarcimento dos custos dedutíveis, ou seja, daqueles que anteriormente

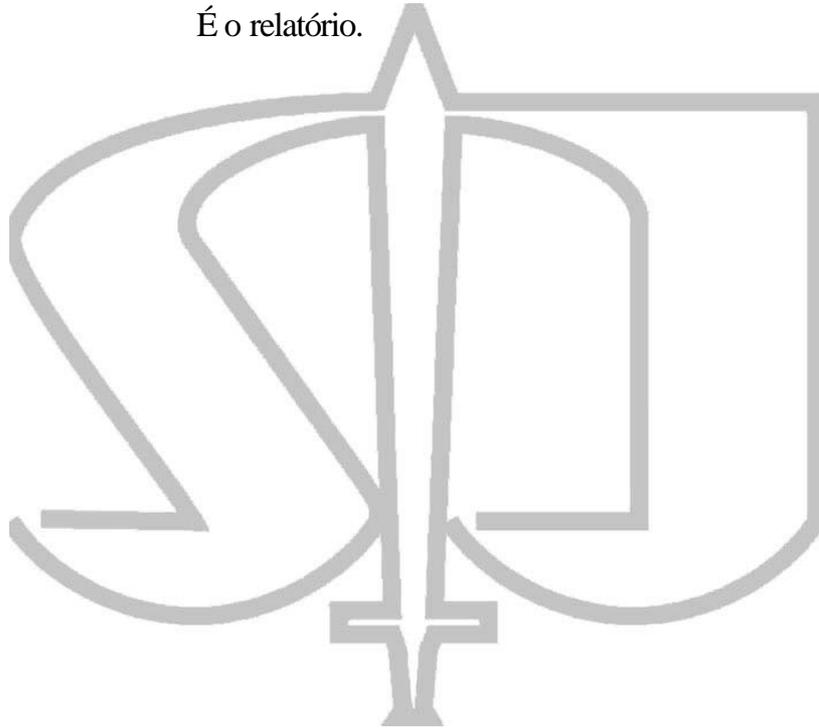
# Superior Tribunal de Justiça

reduziram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, integra o lucro operacional e, em consequência, é objeto de incidência do IRPJ e da CSLL (e-STJ fls. 510/519).

O Ministério Público Federal opinou pelo provimento dos embargos, *in verbis* (e-STJ fl. 528):

Embargos de divergência. Tributário. Reintegração de valores tributários para as empresas exportadoras – REINTEGRA. Exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Precedentes do STJ. Parecer pelo conhecimento e provimento dos Embargos.

É o relatório.



**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.879.111 - RS (2020/0141399-5)**

**RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA**

**EMBARGANTE : MEDABIL INDUSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA**

**ADVOGADO : CLÁUDIA FAGUNDES HOFFMEISTER - RS036948A**

**EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IRPJ E CSSL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DO REINTEGRA. INCIDÊNCIA.

1. O crédito do REINTEGRA é benefício fiscal, caracterizado por transferência financeira à entidade privada para o custeio de atividade econômica setorial, daí por que se trata de espécie de subvenção econômica que, nessa qualidade, deve observância ao regramento normativo em vigor no momento de aquisição.

2. Com a edição da Lei n. 12.844/2013, o legislador estabeleceu que "não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra" (§ 12 do art. 2º).

3. A MP n. 651/2014, que reinstituíu o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários, prescreveu: "O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSSL" (§ 5º do art. 22).

4. Salvo expressa disposição legal em contrário, o crédito do REINTEGRA, antes da MP n. 651/2014, deve compor o lucro operacional e, assim, a base de cálculo do IRPJ e da CSSL.

5. Embargos de divergência desprovidos.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Inicialmente, tenho que a divergência suscitada foi suficientemente demonstrada, visto que os julgados confrontados têm posições antagônicas quanto à inclusão do crédito do Reintegra na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo válido registrar que este magistrado era o relator originário do REsp n. 1.571.354/RS, que deu ensejo à admissibilidade do presente recurso, havendo, naquele julgamento ficado vencido juntamente com o eminente Ministro Sérgio Kukina.

Quanto ao mérito, entendo que a posição adotada no aresto embargado é a que dá melhor interpretação à norma tributária em comento.

O regime denominado de REINTEGRA (Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários) consiste na devolução às sociedades empresárias exportadoras de resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados, conforme dispôs o art. 1º da Medida Provisória n. 540/2011.

De acordo com previsão normativa inicial, o regime foi aplicado às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2012 e o crédito, calculado mediante aplicação de percentual sobre a receita decorrente de exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica, poderia ser utilizado na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria, ou ressarcido em espécie, nos termos e condições estabelecidos pela referida instituição.

Essa medida provisória foi convertida na Lei n. 12.546/2011, a qual repetiu "o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção", limitado o regime às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2012 (art. 3º).

O art. 2º da Lei n. 12.546/2011 tratou do valor a ser ressarcido a título de "custos tributários residuais" da mesma forma, como um crédito calculado com a aplicação de uma alíquota sobre a receita decorrente da exportação, a qual poderia variar entre 0 e 3% e ser variável conforme o setor econômico e o tipo de atividade exercida.

Esse diploma legal nada referiu quanto à não inclusão do crédito na base de outros tributos.

Sobreveio, então, a primeira alteração no regime, implementada pela MP n. 601/2012, a qual, entre outros pontos, alterou a redação do art. 3º e estabeleceu que o regime do REINTEGRA seria aplicado às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2013.

Em 2013, houve nova alteração do art. 3º pela Lei n. 12.844/2013, estendendo o regime às exportações realizadas entre 4 de junho de 2013 até 31 de dezembro de

# Superior Tribunal de Justiça

2013. Ocorre que, a partir dessa Lei, o legislador estabeleceu que "não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra" (§ 12 do art. 2º).

Extinto o regime, em 2014, foi editada a MP n. 651/2014, que reinstituíu o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários, com modificações, entre as quais a trazida no § 5º do art. 22, segundo o qual "o valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL".

Oportuno anotar, ainda, alteração quanto ao percentual de cálculo do crédito, que passou a variar entre 0,1% e 3%, admitindo-se a diferenciação por bem:

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido em portaria do Ministro de Estado da Fazenda, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior. Vigência

§ 1º O percentual referido no caput poderá variar entre 0,1% (um décimo por cento) e 3% (três por cento), admitindo-se diferenciação por bem.

A Medida Provisória n. 651/2014, então, foi convertida na Lei n. 13.043/2014, a qual, com certas alterações do texto inicial, manteve, no art. 22, § 6º, da Lei n. 13.043/2014: "O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL."

Como se observa, a partir da Lei n. 12.844/2013, para as exportações realizadas entre 4 de junho de 2013 até 31 de dezembro de 2013, os créditos do reintegra "não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores ressarcidos no âmbito do Reintegra" (§ 12 do art. 2º).

E, a partir da MP n. 651/2004, convertida na Lei n. 13.043/2014, os créditos do REINTEGRA, também, não mais necessitariam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir do início de vigência da regulamentação do regime (art. 50, inc. I).

Por ocasião da primeira medida provisória, nota-se, na exposição de seus motivos, que o Presidente da República visava "reintegrar valores referentes a custos tributários residuais – impostos pagos ao longo da cadeia produtiva e que não foram compensados – existentes nas suas cadeias de produção. A partir do REINTEGRA será possível para as empresas exportadoras efetuarem compensação de resíduos tributários com débitos próprios ou mesmo solicitarem seu ressarcimento em espécie, em termos a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil".

Já a exposição de motivos da MP n. 651/2004 é no sentido de "proporcionar às empresas exportadoras igualdade de condições em ambiente de competição cada vez mais acirrada, dentro de um cenário de crise econômica mundial".

O contexto normativo revela que o crédito do REINTEGRA é benefício fiscal, caracterizado por transferência financeira à entidade privada para o custeio de atividade

econômica setorial, daí por que se trata de espécie de subvenção econômica que, nessa qualidade, deve observância ao regramento normativo em vigor no momento de aquisição dos créditos.

Nesse cenário, salvo expressa disposição legal em contrário, o crédito do REINTEGRA deve compor o lucro operacional e, assim, a base de cálculo do IRPJ e da CSSL, porquanto, à luz do § 6º do art. 150 da Constituição Federal, "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 respeito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 568 DO STJ. INAPLICABILIDADE DO ERESp Nº 1.517.492.

1. A Segunda Turma desta Corte já se manifestou diversas vezes no sentido de ser legal a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no REINTEGRA, uma vez que provocam redução de custos e conseqüente majoração do lucro da pessoa jurídica. Precedente: EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2014. Referido precedente partiu da premissa 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. 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).

2. A MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o crédito apurado na forma do art. 22 da referida lei no âmbito do REINTEGRA, consoante benefício fiscal criado pelo § 6º do referido dispositivo legal.

Assim, 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), não havendo que se falar em aplicação retroativa.

3. O precedente da Primeira Seção no âmbito do ERESp nº 1.517.492 afastou a incidência de PIS e COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS por entender que tal tributação implicava interferência indevida da União na política fiscal dos Estados em violação ao princípio Federativo e à segurança jurídica, diversamente do que ocorre no caso dos autos onde se discute incidência de IRPJ e CSLL sobre valores restituídos no âmbito do REINTEGRA previsto na Lei nº 12.546 que se refere exclusivamente à recuperação de custos tributários federais residuais, o que afasta as supracitadas razões de decidir constantes do ERESp nº 1.517.492.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no AREsp 1334667/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2019, DJe 19/02/2019)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO

# Superior Tribunal de Justiça

CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. REINTEGRA. CRÉDITOS GERADOS. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA.

1. Não merece prosperar a tese de violação do art. 1.022 do CPC, porquanto o acórdão recorrido fundamentou, claramente, o posicionamento por ele assumido, de modo a prestar a jurisdição que lhe foi postulada, resolvendo todas as questões levantadas pela agravante.

2. A Segunda Turma desta Corte de Justiça possui entendimento firmado de que os créditos gerados pelo programa Reintegra compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Dessa forma, é cabível a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no Reintegra, por tratar-se de redução de custos e, conseqüentemente, elevação do lucro da empresa.

4. Recurso especial provido, para determinar a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no Reintegra.

(REsp 1668885/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/10/2017, DJe 17/10/2017)

No mesmo sentido: EDcl no AgInt no REsp 1.704.482/RS, rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, julgado em 15/05/2018, DJe 21/05/2018; REsp 1.694.972/SC, rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 19/10/2017, DJe 19/12/2017.

Conforme consta no acórdão embargado, "o precedente da Primeira Seção no âmbito do EREsp nº 1.517.492 afastou a incidência de PIS e COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS por entender que tal tributação implicava interferência indevida da União na política fiscal dos Estados em violação ao princípio Federativo e à segurança jurídica, diversamente do que ocorre no caso dos autos onde se discute incidência de IRPJ e CSLL sobre valores restituídos no âmbito do REINTEGRA previsto na Lei nº 12.546 que se refere exclusivamente à recuperação de custos tributários federais residuais, o que afasta as supracitadas razões de decidir constantes do EREsp nº 1.517.492".

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO aos embargos de divergência.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0141399-5      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EResp 1.879.111 /**  
**RS**

Número Origem: 50146175120174047107

PAUTA: 27/10/2021

JULGADO: 27/10/2021

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SANDRA VERÔNICA CUREAU**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MEDABIL INDUSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA

ADVOGADO : CLÁUDIA FAGUNDES HOFFMEISTER - RS036948A

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dra. **PATRICIA GRASSI OSORIO**, pela parte: EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL.

**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 negando provimento aos embargos de divergência, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Assusete Magalhães.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0141399-5      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **EResp 1.879.111 /  
RS**

Número Origem: 50146175120174047107

PAUTA: 09/03/2022

JULGADO: 09/03/2022

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **MARCOS ANTÔNIO DA SILVA COSTA**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MEDABIL INDUSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA

ADVOGADO : CLÁUDIA FAGUNDES HOFFMEISTER - RS036948A

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

**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 da Sra. Ministra Regina Helena Costa.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.879.111 - RS (2020/0141399-5)**

**VOTO-VOGAL**

**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES:** Louvo o substancioso e brilhante voto-vista da Ministra REGINA HELENA COSTA, que ampliou o debate sobre o tema, mas peço licença para adotar a orientação jurisprudencial firmada no âmbito da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que tem entendimento pacífico no sentido de que os créditos gerados pelo programa REINTEGRA integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como de que a alteração promovida pela Lei 13.043/2014, resultado da conversão da Medida Provisória 651/2014, não tem o condão de alterar o entendimento acerca da possibilidade de inclusão dos valores apurados no REINTEGRA na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto que a referida Lei não tem cunho meramente procedimental, mas conteúdo material, o que inviabiliza a sua aplicação retroativa.

Nesse sentido, refiro-me aos seguintes julgados:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. **VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 44 DA LEI 4.506/64. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI 12.844/13. PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NO ERESP 1.517.492/PR. *DISTINGUISHING*.**

1. Segundo o entendimento adotado pela Segunda Turma desta Corte nos autos dos EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2014 e do AgRg no REsp 1.518.688/RS, de minha relatoria, DJe 07/05/2015, os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do imposto de renda, até o advento da MP 651/14, posteriormente convertida na Lei 13.043/14, de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla e inclui, *a priori*, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei 4.506/64, alhures mencionado, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas

naturais.

2. Somente com o advento da Lei 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do precedente desta Corte tomado no EREsp 1.517.492/PR, de relatoria do Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. É que naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais.

4. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no REsp 1.782.172/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/05/2019).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ANÁLISE DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. REINTEGRA. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CABIMENTO.

1. Não compete ao Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, analisar eventual contrariedade a preceito contido na Constituição Federal, nem uniformizar a interpretação de matéria constitucional, porquanto seu exame é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional.

2. O STJ tem entendimento no sentido de que os valores do Reintegra são passíveis de incidência do IRPJ e da CSLL, até o advento da Medida Provisória 651/2014, posteriormente convertida na Lei 13.043/2014.

3. Ressalte-se, ademais, que o entendimento firmado pela Primeira Seção nos EREsp 1.517.492/PR não se aplica ao presente caso. Como bem ressaltado pela Segunda Turma em precedente recente, não há, no caso do Reintegra, violação ao princípio federativo (AgInt no REsp 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019).

4. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.823.396/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2019).

"TRIBUTÁRIO. REINTEGRA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 CPC/2015. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. ACÓRDÃO EM

CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.

I - Mediante a simples leitura do v. acórdão recorrido, percebe-se que o Tribunal de origem debateu expressamente sobre a matéria ora em apreço, motivo pelo qual, o presente caso não comporta a incidência das Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.

II - Em relação à alegada violação ao art. 1.022 do CPC/2015, verifica-se que a recorrente limitou-se a afirmar, em linhas gerais, que o acórdão recorrido incorreu em omissão ao deixar de se pronunciar acerca dos dispositivos legais apresentados nos embargos de declaração, o fazendo de forma genérica, sem desenvolver argumentos para demonstrar de que forma houve a alegada violação, pelo Tribunal de origem, dos dispositivos legais indicados pela recorrente. Incidência da Súmula 284/STF.

III - Por outro lado, cumpre destacar que, mediante a simples leitura da petição inicial (fls. 3-15), percebe-se que o contribuinte pretende que seja concedida a segurança para reconhecer o seu direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores relativos ao benefício fiscal instituído pelo Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – REINTEGRA, calculados a partir da vigência da Lei 12.546/2011.

IV - **Com efeito, o REINTEGRA foi instituído pela Lei 12.546/2011, prorrogado até dezembro de 2013 e reinstituído em 9 de julho de 2014 pela Medida Provisória 651/2014, depois convertida na Lei 13.043/2014.**

V - **Na sua restituição pela referida MP 651/2014, foi determinado que o valor do crédito apurado em função do benefício fiscal não seria computado na base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, COFINS, IRPJ e CSSL.**

VI - **Essa disposição mais benéfica ao contribuinte, tendo em vista a sua natureza material, não abrange os créditos anteriores à vigência da MP 651/2014, os quais deverão integrar a base de cálculo para a incidência das mencionadas contribuições. Nesse mesmo sentido: AgInt no REsp 1616067/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 7/2/2017, DJe de 6/3/2017; AgRg nos EDcl no REsp 1533328/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/8/2016, DJe de 26/8/2016.**

VII - **Agravo interno improvido" (STJ, AgInt no REsp 1.687.276/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/03/2018).**

**"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. REINTEGRA. CRÉDITOS GERADOS. IRPJ E CSSL. BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA. ART. 22, § 6º, DA LEI**

**13.043/2014. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

**1. A Segunda Turma desta Corte de Justiça possui entendimento firmado de ser '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' (AgRg nos EDcl no REsp 1.517.295/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4/2/2016).**

**2. Inaplicabilidade do art. 106, I, do CTN, tendo em vista que 'a alteração promovida pela Lei 13.043/2014, resultado da conversão da Medida Provisória 651/2014, não tem o condão de alterar o entendimento acerca da possibilidade de inclusão dos valores apurados no Reintegra na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, visto que a referida Lei não tem cunho meramente procedimental, mas conteúdo material, o que inviabiliza a sua aplicação retroativa' (STJ, AgRg no REsp 1.518.688/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 7/5/2015).**

**3. O recurso especial não comporta o exame de preceitos constitucionais, ainda que para fins de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.**

**4. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.621.234/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/05/2017).**

Por fim, enfatize-se que a jurisprudência da Segunda Turma do STJ orienta-se, ainda, no sentido de que "o entendimento firmado pela Primeira Seção nos EREsp 1.517.492/PR não se aplica ao presente caso. Como bem ressaltado pela Segunda Turma em precedente recente, não há, no caso do Reintegra, violação ao princípio federativo (AgInt no REsp 1.782.172/CE, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 21.5.2019)" (STJ, REsp 1.823.396/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2019).

Ante o exposto, acompanho o Relator, Ministro GURGEL DE FARIA, para negar provimento aos Embargos de Divergência, interpostos pela pessoa jurídica contribuinte, com a observação do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES para não adotar o fundamento do Relator no sentido de que os créditos do REINTEGRA classificam-se contabilmente como subvenção econômica (subvenção de custeio).

É como voto.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.879.111 - RS (2020/0141399-5)**  
**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/2011 (MP N. 540/2011, REINTEGRA - I). CLASSIFICAÇÃO LEGAL COMO "DEVOLUÇÃO DE CUSTOS", RUBRICA INTEGRANTE DA "RECEITA BRUTA OPERACIONAL" A TEOR EXPRESSO DO ART. 44, III, DA LEI N. 4.506/64. O CONCEITO DE "LUCRO" EXIGE DEDUÇÕES LEGAIS EXPRESSAS DA "RECEITA BRUTA OPERACIONAL". IMPOSSIBILIDADE ORIGINAL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS/PASEP E DA COFINS. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS SOMENTE APÓS O ADVENTO DA LEI Nº 12.844/2013 (MP N. 610/2013). IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 22, §6º, DA LEI N. 13.043/2014 (MP N. 651/2014, REINTEGRA - II) PARA POSSIBILITAR AS EXCLUSÕES. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NOS ERESP N. 1.517.492 - PR POR AUSÊNCIA DE POSSIBILIDADE DE VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO. APLICAÇÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR DOS ERESP. N. 1.210.941 - RS.**

**1. É a lei que define o que é "lucro". O "lucro" nada mais é que o resultado obtido a partir de um cálculo feito tendo por base a "receita operacional" que agrega um conjunto maior de valores recebidos. A lei estabelece o que é a "receita operacional" (art. 44, da Lei n. 4.506/64) e, a partir daí, se não houver expressa dedução da rubrica de que se fala - também por força de lei (ou por declaração de inconstitucionalidade dessa inclusão), ela necessariamente integra o "lucro" porque a lei aí a colocou originalmente quando definiu a "receita bruta operacional".**

**2. Caso em que o art. 1º, da Lei n. 12.506/2011, estabelece que os créditos do REINTEGRA - I são "devoluções de custos". Nessa condição, enquadram-se expressamente no inciso III, art. 44, da Lei n. 4.506/64, compondo o conceito legal de "receita bruta operacional", não havendo qualquer lei que expressamente os exclua dessa condição para o cálculo do "lucro". A exclusão específica da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS somente ocorreu após o advento do art. 2º, §12, da Lei n. 12.546/2011 (incluído pela Lei n. 12.844/2013 - Medida Provisória n. 610/2013), não tendo aplicabilidade retroativa ou para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já a exclusão das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS somente ocorreu exclusivamente para os créditos gerados no âmbito do REINTEGRA - II (art. 22, §6º, da Lei n. 13.043/2014 - Medida Provisória n. 651/2014), não se estendendo ao REINTEGRA - I. Precedentes: EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2014; REsp. n. 1.823.396 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 21.11.2019; AgInt no REsp. n. 1.782.172 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.05.2019; AgInt no REsp. n. 1.515.545 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 13.12.2018.**

# Superior Tribunal de Justiça

3. Ao se retirar do conceito de "lucro" o que o inciso III, do art. 44, da Lei n. 4.506/64, ali expressamente colocou, declara-se de forma implícita a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, em ataque ao Enunciado n. 10 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal: "*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*".

4. Obstáculo que permanece mesmo que se entenda que os créditos do REINTEGRA são "benefícios fiscais" (subvenções de custeio) ou "incentivos fiscais" (subvenções de investimento), já que também previstos expressamente no inciso IV, do art. 44, da Lei n. 4.506/64 e no §2º, do art. 38, do Decreto-Lei n. 1.598/77, o que torna indiferente, na prática, a classificação como "devolução de custos", "benefícios fiscais" ou "incentivos fiscais".

5. É a lei que define a forma como se cumpre a máxima do comércio exterior de que "*não se deve exportar tributos*". Aqui, a classificação dos créditos do REINTEGRA como "devolução de custos" revela e cumpre bem esse papel, pois corresponde às despesas tributárias incorridas pela pessoa jurídica que, em sua contabilidade, irão se anular no cálculo do "lucro" pois, à despesa com tributos federais corresponde a receita dos créditos do REINTEGRA, calculados de forma fictícia justamente com esse desiderato. Assim, muito embora os créditos do REINTEGRA o sejam tributados pelo IRPJ e pela CSLL sob o ponto de vista estritamente jurídico (normativo), deixam de o ser sob o ponto de vista puramente econômico (fático). Dito de outra forma, os tributos da cadeia não são economicamente exportados pois a concessão do crédito é economicamente neutra para fins de IRPJ e CSLL. Acaso sejam retirados os créditos do REINTEGRA da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a neutralidade econômica restará prejudicada.

6. O caso não se amolda ao precedente firmado nos EREsp n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 08.02.2017), no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Diferentemente, o caso se assemelha ao reverso da medalha, ao precedente posterior firmado nos EREsp. n. 1.210.941 - RS (Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 22.05.2019), onde foi decidido que o crédito presumido de IPI (crédito de tributo federal, portanto) deve sim compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (também tributos federais). **A diferença essencial entre os dois precedentes de que se fala, cada um compondo um lado da medalha, é justamente a existência ou não de violação ao pacto federativo: se há violação, aplica-se os EREsp n. 1.517.492/PR; se não há violação, aplica-se os EREsp. n. 1.210.941 - RS.** Para o caso, é patente que não há violação possível ao pacto federativo na colisão de tributos com benesses fiscais concedidas por um mesmo ente federado. Precedentes: AgInt no REsp. n. 1.782.172/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.05.2019; REsp. n. 1.823.396 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 21.11.2019; AgInt nos EDcl no AREsp. n. 1.334.667 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.02.2019.

7. Ante o exposto, com vênias à divergência, ACOMPANHO O RELATOR, com fundamentos parcialmente distintos, para NEGAR PROVIMENTO aos embargos de divergência e manter o acórdão embargado em sua integralidade.

**VOTO-VOGAL**

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:** Não é a primeira vez que deito os olhos sobre este caso, já que fui relator do voto-vencedor na Segunda Turma que ora é desafiado via embargos de divergência. O processo diz respeito à inclusão dos valores referentes ao programa REINTEGRA - I na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, tendo sido decidido à unanimidade conforme jurisprudência ali predominante no sentido da tributação.

Com efeito, tanto o REINTEGRA - I (Lei n. 12.546/2011 - Medida Provisória n. 540/2011) quanto o REINTEGRA - II (Lei n. 13.043/2014 - Medida Provisória n. 651/2014) geram créditos para as empresas exportadoras a título de **devolução de custos tributários**. A diferença está em que no REINTEGRA - I (instituído pela Lei n. 12.546/2011) a partir do advento do art. 2º, §12, da Lei n. 12.546/2011 (incluído pela Lei n. 12.844/2013 - Medida Provisória n. 610/2013) passou a possibilitar a retirada de tais créditos **apenas** da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, mantendo a inserção desses créditos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já no REINTEGRA - II (Lei n. 13.043/2014 - Medida Provisória n. 651/2014), houve a previsão expressa de retirada desses créditos da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e **também** da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desde o início (art. 22, §6º, da Lei n. 13.043/2014).

O Min. Relator Gurgel de Faria votou no sentido de negar provimento aos embargos de divergência e o fez por considerar que "*o crédito do REINTEGRA é benefício fiscal, caracterizado por transferência financeira à entidade privada para o custeio de atividade econômica setorial, daí porque se trata de espécie de subvenção econômica*". Ou seja, considerou os créditos como "subvenção para custeio" estando, naturalmente, na base de cálculo das referidas exações. Ao final, reproduziu trecho onde afastada a aplicação das razões de decidir dos EREsp nº 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 08.02.2017) para o caso concreto, em razão de não haver violação do pacto federativo quando a União altera incentivos ou benefícios fiscais que ela própria instituiu.

Em processo similar ao presente, julgado nesta mesma assentada (EREsp. n. 1.901.475

# Superior Tribunal de Justiça

- RS), o Min. Herman Benjamin votou no sentido de acolher a tese fazendária. Assentou seu voto na diferença entre "disponibilidade econômica" e "disponibilidade financeira" de renda, sendo aquela bastante para a incidência do IRPJ. Classificou os referidos créditos como "subvenções de correntes" (subvenções de custeio - art. 12, § 3º, da Lei 4.320/64), forte na letra do art. 44 da Lei 4.506/64, que determina a sua classificação como rubrica integrante da "receita bruta operacional", motivo por que os referidos valores estão inclusos nas bases de cálculo dos tributos discutidos. Consignou que a majoração do "lucro" da empresa se dá de forma indireta, como mero efeito colateral da inserção nela de recursos públicos, seja via concessão de créditos fiscais, seja via isenção ou redução de tributos, assim já definido no precedente REsp. n. 957.153/PE (Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 15.3.2013).

Já a Min. Regina Helena Costa abriu divergência afirmando, em suma, que os créditos do REINTEGRA "*não se amoldam ao conceito de lucro*". Baseia o seu voto divergente no raciocínio de que os créditos do REINTEGRA se classificam como "incentivo fiscal" e não como "benefício fiscal" e considera essa distinção relevante para sua conclusão porque "*a base imponível do tributo há de guardar pertinência com aquilo que se pretende medir, não podendo conter aspectos absolutamente impertinentes à materialidade contida na hipótese de incidência das exações*". Afirma que "*não há necessidade de a lei prever a exclusão daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ e da CSLL*". Invoca em seu auxílio precedentes do Supremo Tribunal Federal julgados em casos distintos do presente, mas que entendeu serem análogos, sob o ponto de vista axiológico. Também invoca o precedente firmado nos EREsp nº 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 08.02.2017), que sustenta ser aplicável genericamente a todos os tipos de incentivos fiscais. Concluiu por dar provimento aos embargos de divergência do CONTRIBUINTE.

Em meu sentir, a razão está com os Ministros Gurgel de Faria e Herman Benjamin, muito embora chegue a essa conclusão por fundamentos não idênticos, mas em boa parte coincidentes. Explico.

Com efeito, antes de se concluir que os créditos do REINTEGRA "*não se amoldam ao conceito de lucro*" ou que são "*impertinentes à materialidade contida na hipótese de incidência das exações*", **é necessário ver o que a lei diz, pois é a lei que define o que é**

**lucro.** O "lucro" nada mais é que o resultado obtido a partir de um cálculo feito tendo por base a "receita operacional" que agrega um conjunto maior de valores recebidos. A lei estabelece o que é a "receita operacional" (art. 44, da Lei n. 4.506/64) e, a partir daí, se não houver expressa dedução da rubrica de que se fala - também por força de lei (ou por declaração de inconstitucionalidade dessa inclusão), ela necessariamente integra o lucro porque a lei aí a colocou originalmente. **Isso não é um detalhe, uma filigrana contábil, é a essência da tributação das pessoas jurídicas.** O cálculo do "lucro" tem por ponto de partida a "receita operacional". Quando a lei insere expressamente alguma rubrica dentro da "receita operacional", em princípio, essa rubrica também é "lucro", somente deixando de sê-lo se essa lei for declarada inconstitucional ou se houver uma outra lei que exclua a rubrica expressamente do cálculo do "lucro", em etapa mais adiante do cálculo contabilmente denominado "Demonstração do Resultado do Exercício - DRE". Aliás, a palavra "lucro" engloba várias espécies de "lucro" distintas. Uma dada rubrica pode ser "lucro bruto", mas não ser "lucro operacional", para exemplo. Sobre isso, remeto ao precedente REsp. n. 884.999 - BA (Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.09.2008), onde me manifestei sobre as diversas acepções da palavra "lucro". Decerto, muito se fala indevidamente sobre algo ser ou não ser "lucro" sem se perquirir **na lei** sobre a classificação contábil dada à rubrica **pelo legislador** ordinário. Muitos erros de julgamento são cometidos com base nessa perigosa premissa de se buscar na Constituição Federal um conceito que a lei já traz expressamente.

Nessa toada, não se pode olvidar que dentro da sistemática global dos referidos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), aí compreendendo todos os regimes de apuração, a "**receita operacional**", donde extraída a base de cálculo de todos eles, subdivide-se em quatro subespécies:

a) "**receita bruta**", compreendida esta como sendo o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria somado ao resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 44, I e II, da Lei n. 4.506/64; art. 12, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 31, da Lei n. 8.981/95; arts. 224, 279 do RIR/99);

b) "**valores recuperados correspondentes a custos e despesas**", compreendem recomposições de custos (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);

# Superior Tribunal de Justiça

c) "**subvenções para custeio**" - benefícios fiscais (art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64; art. 392, I, do RIR/99); e

d) "**subvenções para investimento**" - incentivos fiscais (art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 1º, VIII, do Decreto-Lei n. 1.730/79).

Transcrevo a letra da Lei n. 4.506/64, que didaticamente as discrimina de forma apartada em quatro incisos, *in verbis*:

## **Lei n. 4.506/64**

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.

Dessas subespécies de "receita operacional" a apuração do IRPJ e da CSLL no regime do Lucro Real (que é a examinada neste processo) tributa **todas**, apenas excepcionando, em alguns casos, as "subvenções para investimento" (também denominadas "incentivos fiscais"). Já as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidem sobre **toda** a "receita operacional" (também chamada de "receita bruta").

Neste ponto, salta aos olhos a irrelevância da distinção efetuada pela Min. Regina Helena Costa, pois tanto os "incentivos fiscais" (subvenções para investimento - art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77 c/c art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64), quanto os "benefícios fiscais" (subvenções para custeio - art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64) estão insertos por lei expressa no conceito de "receita bruta", somente podendo dele sair quando da composição do "lucro" se houver declaração de inconstitucionalidade do art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, conjuntamente com o art. 44, IV, da Lei n. 4.506/64, ou lei expressa que assim o determine. Assim, no que interessa, a letra do Decreto-Lei n. 1.598/77 e novamente a da Lei n. 4.506/64, *in verbis*:

## **Decreto-Lei n. 1.598/77**

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte

# Superior Tribunal de Justiça

do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

III - prêmio na emissão de debêntures; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

[...]

**§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:**

(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

.....  
.....

## **Lei n. 4.506/64**

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

[...]

IV – **As subvenções** correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

De observar que o mesmo art. 44, da Lei n. 4.506/64, em seu inciso III já transcrito acima e grifado, classifica as **devoluções** de custos como "receita bruta operacional" o que é, a meu ver, exatamente a situação dos créditos concedidos pelo programa REINTEGRA, também por força literal (palavra "devolver") do art. 1º, da Lei n. 12.506/2011, a própria lei instituidora do programa:

## **Lei n. 12.506/2011**

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

Sendo assim, se os referidos créditos são uma DEVOLUÇÃO DE CUSTOS ("devolução do resíduo tributário", na letra da lei) eles, por força de lei, integram a Receita Bruta Operacional e, com isso, integram a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS. Ou seja, ao contrário do que tem sido afirmado, **recomposição de custos é sim receita bruta e o é por força de lei expressa (inciso III, do art. 44, da Lei n. 4.506/64), sendo irrelevante se discutir a classificação como incentivo fiscal (subvenção para**

**investimento) ou benefício fiscal (subvenção para custeio / econômica). Friso que aqui está a minha divergência parcial de fundamentos em relação ao Min. Gurgel de Faria, relator, já que entendo que os créditos do REINTEGRA se classificam contabilmente como "devolução de custos" e ele entende que são "subvenção econômica" (subvenção de custeio), o que não altera o resultado obtido. Por outro lado, a Min. Regina Helena Costa os classifica como "subvenção de investimentos" e daí extrai a, data vênua, equivocada conclusão de que não comporiam a "receita bruta" e de que não seriam "lucro".**

Nessas condições, considerando haver lei expressa no sentido de tais créditos serem componentes da "receita bruta", entendo que **qualquer exclusão, sem lei específica, estará declarando de forma escamoteada a inconstitucionalidade:**

**a) do inciso III, do art. 44, da Lei n. 4.506/64, caso se entenda, como eu, que são "recomposição de custos";**

**b) do inciso IV, do art. 44, da Lei n. 4.506/64, caso se entenda, como o Min. Gurgel de Faria, que são "subvenções econômicas" (benefícios fiscais); ou**

**c) do mesmo inciso IV, do art. 44, da Lei n. 4.506/64, e conjuntamente do art. 38, §2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, caso se entenda, como a Min. Regina Helena Costa, que são "subvenções para investimentos" (incentivos fiscais).**

Com esse procedimento de declaração implícita de inconstitucionalidade não posso concordar porque violador do Enunciado n. 10 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal: *"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"*.

Outrossim, é a lei que define a forma como se cumpre a máxima do comércio exterior de que *"não se deve exportar tributos"*. Aqui, a classificação dos créditos do REINTEGRA como "devolução de custos" revela e cumpre bem esse papel, pois corresponde às despesas tributárias incorridas pela pessoa jurídica que, em sua contabilidade, irão se anular no cálculo do "lucro" pois, à despesa com tributos federais corresponde a receita dos créditos do REINTEGRA, calculados de forma fictícia justamente com esse desiderato. Assim, muito

# Superior Tribunal de Justiça

embora os créditos do REINTEGRA o sejam tributados pelo IRPJ e pela CSLL sob o ponto de vista estritamente jurídico (normativo), deixam de o ser sob o ponto de vista puramente econômico (fático). Dito de outra forma, os tributos da cadeia não são economicamente exportados pois a concessão do crédito é economicamente neutra para fins de IRPJ e CSLL. Acaso sejam retirados os créditos do REINTEGRA da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a neutralidade econômica restará prejudicada.

Como visto, para o caso sob exame há lei que inclui as rubricas dentro do conceito de "receita bruta", sendo que as exclusões das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS somente o foram autorizadas posteriormente ao período pleiteado pela embargante, com o advento do §12, do art. 2º, da Lei n. 12.546/2011 (incluído pelo art. 13, da Lei n. 12.844/2013 - Medida Provisória n. 610/2013) e do art. 22, §6º, da Lei n. 13.043/2014 (Medida Provisória n. 651/2014).

Aqui, mais uma vez com todas as vênias à Min. Regina Helena Costa, não pode ser aplicado o precedente firmado nos EREsp n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 08.02.2017), no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. É que, além de não se estar diante de incentivo fiscal, mas de "devoluções de custos", ao contrário do que defende a Min. Regina Helena, aquele caso teve abrangência restrita dadas as suas razões de decidir, não podendo abarcar todo e qualquer incentivo fiscal. Veja-se que ali se entendeu que a incidência de IRPJ (tributo federal) sobre os créditos presumidos de ICMS (tributo estadual) representaria violação do Princípio Federativo por intromissão da União (através do IRPJ e da CSLL) em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que no REINTEGRA todos os custos ressarcidos são somente de tributos federais. **À toda evidência, é impossível à União, ao manipular os incentivos dados pela própria União, violar pacto o federativo, pois não se intromete na política fiscal de Estados ou Municípios.** Pensar desta forma é negar à União sua própria competência legislativa. Há, inclusive, precedentes específicos afirmando isso, para exemplo: AgInt no REsp. n. 1.782.172/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.05.2019; REsp. n. 1.823.396 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 21.11.2019; AgInt nos EDcl no AREsp 1334667 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.02.2019, dentre outros.

# Superior Tribunal de Justiça

Diferentemente, o caso se assemelha ao reverso da medalha, ao precedente desta Primeira Seção nos EREsp. n. 1.210.941 - RS (Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 22.05.2019), onde foi decidido que o crédito presumido de IPI (crédito de tributo federal, portanto) deve sim compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (também tributos federais). Segue a ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. COTEJO REALIZADO. SIMILITUDE FÁTICA COMPROVADA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ 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** (REsp. n. 1.210.941 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 22.05.2019).

A diferença essencial entre os dois precedentes de que se fala, cada um com um lado da medalha, é justamente a existência ou não de violação ao pacto federativo: se há violação, aplica-se os REsp n. 1.517.492/PR; se não há violação, aplica-se os REsp. n. 1.210.941 - RS. Para o caso, é patente que não há violação possível ao pacto federativo na colisão de tributos com benesses fiscais concedidas por um mesmo ente federado.

De registro também que o acórdão paradigma apresentado pela parte embargante (REsp. n. 1.571.354 - RS) traz por razões de decidir justamente o conteúdo daquela que foi reformado quando do julgamento dos REsp. n. 1.210.941 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 22.05.2019), o que demonstra a adequação do precedente transcrito ao caso concreto e não dos REsp nº 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. p/acórdão Min. Regina Helena Costa, julgado em 08.02.2017), como deseja a Min. Regina Helena Costa em sua divergência.

Nessa linha, inúmeros julgados já proferidos pela Segunda Turma desta Casa, onde o entendimento já está pacificado de há muito tempo, a saber:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. REGIME ESPECIAL DE REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS - REINTEGRA.**

1. Não verificando nenhuma das hipóteses do art. 535 do CPC e tendo em vista o princípio da fungibilidade recursal, recebo os presentes Embargos como Agravo Regimental.

2. O art. 1º da Lei 12.546/2011 dispõe que os créditos apurados no Reintegra configuram incentivo fiscal que tem por objetivo reintegrar às empresas exportadoras valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

2. O STJ possui jurisprudência 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. 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).

**4. 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.**

5. Agravo Regimental não provido (EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro

Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2014).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ANÁLISE DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. **REINTEGRA. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. CABIMENTO.**

1. Não compete ao Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, analisar eventual contrariedade a preceito contido na Constituição Federal, nem uniformizar a interpretação de matéria constitucional, porquanto seu exame é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional.
2. O STJ tem entendimento no sentido de que os valores do Reintegra são passíveis de incidência do IRPJ e da CSLL, até o advento da Medida Provisória 651/2014, posteriormente convertida na Lei 13.043/2014.
3. **Ressalte-se, ademais, que o entendimento firmado pela Primeira Seção nos EREsp 1.517.492/PR não se aplica ao presente caso. Como bem ressaltado pela Segunda Turma em precedente recente, não há, no caso do Reintegra, violação ao princípio federativo (AgInt no REsp 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019).**
4. Recurso Especial não provido (REsp. n. 1.823.396 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 21.11.2019).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. **VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI Nº 12.844/13. PRECEDENTES. INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NO ERESP Nº 1.517.492/PR. DISTINGUISHING.**

1. Segundo o entendimento adotado pela Segunda Turma desta Corte nos autos dos EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2014 e do AgRg no REsp 1.518.688/RS, de minha relatoria, DJe 07/05/2015, os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do imposto de renda, até o advento da MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei nº 4.506/64, alhures mencionado, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.
2. Somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.
3. **A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do**

precedente desta Corte tomado no EREsp nº 1.517.492/PR, de relatoria do Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. É que naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais.

4. Agravo interno não provido (AgInt no REsp. n. 1.782.172 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.05.2019).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. **CRÉDITOS GERADOS PELO PROGRAMA REINTEGRA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IRRETROATIVIDADE DA LEI 13.043/2014. ENTENDIMENTO PACIFICADO NA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. JULGAMENTO MONOCRÁTICO DO RECURSO ESPECIAL BASEADO EM JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. DESNECESSIDADE DE QUE TODOS OS ÓRGÃOS COMPETENTES DO TRIBUNAL TENHAM PROFERIDO DECISÃO A RESPEITO DO TEMA ABORDADO. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.**

I. Agravo interno interposto contra decisão monocrática que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.

II. Na origem, o Tribunal a quo, em autos de Mandado de Segurança, decidiu que os créditos apurados no denominado REINTEGRA têm natureza de subvenção corrente e, por conseguinte, integram a base de cálculo do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

III. Na forma da jurisprudência do STJ, "a configuração de jurisprudência dominante prescinde de que todos os órgãos competentes em um mesmo Tribunal tenham proferido decisão a respeito do tema. Se o Relator conhece a orientação de seu órgão colegiado, desnecessário submeter-lhe, sempre e reiteradamente, a mesma controvérsia" (STJ, AgRg no REsp 1.423.160/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/04/2014).

**IV. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico no sentido de que os créditos gerados pelo programa REINTEGRA integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como de que a alteração promovida pela Lei 13.043/2014, resultado da conversão da Medida Provisória 651/2014, não tem o condão de alterar o entendimento acerca da possibilidade de inclusão dos valores apurados no REINTEGRA na base de cálculo desses tributos, visto que a referida Lei não tem cunho meramente procedimental, mas conteúdo material, o que inviabiliza a sua aplicação retroativa.** Nesse sentido: STJ, AgInt no REsp 1.674.825/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/12/2017; REsp 1.694.972/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2017; EDcl no REsp 1.668.885/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/04/2018; AgRg nos EDcl no REsp 1.443.771/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/05/2015.

V. Agravo interno improvido (AgInt no REsp. 1.515.545 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 13.12.2018).

# Superior Tribunal de Justiça

Já no que diz respeito à retroatividade de benesses fiscais, registre-se que a MP nº 651/2014, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/2014, excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o crédito apurado na forma do art. 22 da referida lei **apenas no âmbito do REINTEGRA - II**, consoante o § 6º do referido dispositivo legal, **com expressa cláusula de vigência para o futuro**. Confira-se, *in verbis*:

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior. (Vigência) (Regulamento)

(...)

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

(...)

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

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

Assim, 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), não havendo que se falar em aplicação retroativa para abranger o crédito anterior à referida Medida Provisória. O mesmo raciocínio vale para o art. 13, da Lei n. 12.844/2013 (Medida Provisória n. 610/2013), que excluiu da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA - I, não podendo ter aplicação retroativa para momento anterior à vigência.

Nesse sentido, confira-se os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO CONCEDIDO PELO ART. 99, §3º, DA LEI N. 9.504/97 ÀS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL. COMPENSAÇÃO FISCAL PELA CEDÊNCIA DE HORÁRIO ELEITORAL GRATUITO. MERA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS FEDERAIS (BENEFÍCIO FISCAL). IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA. ART. 105, DO CTN.

1. Ao examinar a natureza jurídica do crédito concedido pelo art. 80, da Lei n. 8.713/93, art. 99, da Lei n. 9.504/97 e art. 1º do Decreto n. 5.331/2005, esta Corte entendeu que se caracteriza como mera dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e não indenização. Precedentes: REsp. n. 1.259.688 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Rel. p/acórdão Min. Mauro

Campbell Marques, julgado em 19.03.2013; AgRg no REsp. n. 1.449.709 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.06.2014.

2. Sendo assim, sujeita-se à aplicação do art. 105, do CTN, **não havendo qualquer autorização no ordenamento jurídico que permita a aplicação retroativa** do disposto no art. 99, §3º, da Lei n. 9.504/97 (incluído pela Lei n. 12.034/2009) para abarcar tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido antes de 30.9.2009 (data da vigência da Lei n. 12.034/2009), até porque não se trata de norma meramente procedimental, mas **de norma que, segundo a jurisprudência desta Casa, cria benefício fiscal** (redução da base de cálculo de tributo).

3. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp. n. 1.469.724/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/12/2014).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO DO ARESTO RECORRIDO. SÚMULA 283/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL TIDO POR VIOLADO. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. INCLUSÃO DE COMBUSTÍVEIS E ENERGIA ELÉTRICA NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL ESTENDIDO AO PRODUTOR-VENDEDOR. MP Nº 1.484/96. INTERPRETAÇÃO LITERAL. RETROATIVIDADE. DESCABIMENTO. MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS DE PESSOA FÍSICA.

(...)

7. Sabendo-se que a legislação tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente - art. 111, II, do CTN -, tem-se que o benefício fiscal estendido ao produtor vendedor somente opera efeitos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.484/96, **não sendo cabível sua aplicação retroativa.**

(...)

10. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte (REsp. n. 816.496/AL, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/06/2012)

TRIBUTÁRIO. IPVA. ISENÇÃO. IRRETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE OPOSIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTERIORMENTE À SUA CONCESSÃO.

**1. A isenção não pode ser interpretada de forma retroativa** e não atinge os fatos geradores ocorridos anteriormente à sua concessão. Precedentes do STJ.

2. Hipótese em que o Tribunal a quo consignou que a isenção foi requerida e deferida em março de 1998, enquanto o tributo em cobrança refere-se ao exercício de 1997, portanto anterior à concessão do benefício fiscal.

3. Agravo Regimental não provido (AgRg no Ag n. 1.333.229/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 02/02/2011).

TRIBUTÁRIO. LEI Nº 9.363/96. AMPLIAÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL. LEI Nº 7.714/88. APLICAÇÃO RETROATIVA. ATIVIDADE TRIBUTÁRIA ESTATAL. DANO. ARTIGO 535 DO CPC.

1. Não há cerceamento de defesa ou omissão quanto ao exame de pontos levantados pelas partes, pois ao Juiz cabe apreciar a lide de acordo com o seu livre convencimento, não estando obrigado a analisar todos os pontos suscitados.

**2. O benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.363/96 ampliou aquele criado pela Lei nº 7.714/88, não podendo, portanto, ter aplicação retroativa.**

3. A atividade tributária exercida nos termos definidos em lei não pode gerar dano

# *Superior Tribunal de Justiça*

ao contribuinte, por corresponder a uma atividade estatal lícita.

4. Recurso especial improvido (REsp. n. 417.096/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 25/10/2004).

Ante o exposto, com vênias à divergência, ACOMPANHO O RELATOR, com fundamentos parcialmente distintos, para NEGAR PROVIMENTO aos embargos de divergência do PARTICULAR e manter o acórdão embargado em sua integralidade, fazendo prevalecer a posição que tenho adotado na Segunda Turma deste tribunal.

É como voto.



**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.879.111 - RS  
(2020/0141399-5)**

**RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**EMBARGANTE : MEDABIL INDUSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS  
LTDA**  
**ADVOGADO : CLÁUDIA FAGUNDES HOFFMEISTER - RS036948A**  
**EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL**

**VOTO-VISTA**

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

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

**A MEDABIL INDÚSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS  
LTDA.** interpôs Embargos de Divergência contra acórdão proferido pela 2ª Turma desta Corte assim ementado (fl. 438e):

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 568 DO STJ. INAPLICABILIDADE DO ERESP Nº 1.517.492.*

*1. A Segunda Turma desta Corte já se manifestou diversas vezes no sentido de ser legal a incidência de IRPJ e da CSLL sobre os créditos apurados no REINTEGRA, uma vez que provocam redução de custos e conseqüente majoração do lucro da pessoa jurídica. Precedente: EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2014. Referido precedente partiu da premissa 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. 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).*

*2. A MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o crédito apurado na forma do art. 22 da referida lei no âmbito do*

*REINTEGRA, consoante benefício fiscal criado pelo § 6º do referido dispositivo legal. Assim, 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), não havendo que se falar em aplicação retroativa.*

*3. O precedente da Primeira Seção no âmbito do EREsp nº 1.517.492 afastou a incidência de PIS e COFINS sobre o créditos presumidos de ICMS por entender que tal tributação implicava interferência indevida da União na política fiscal dos Estados em violação ao princípio Federativo e à segurança jurídica, diversamente do que ocorre no caso dos autos onde se discute incidência de IRPJ e CSLL sobre valores restituídos no âmbito do REINTEGRA previsto na Lei nº 12.546 que se refere exclusivamente à recuperação de custos tributários federais residuais, o que afasta as supracitadas razões de decidir constantes do EREsp nº 1.517.492.*

*4. Agravo interno não provido.*

*(REsp 1.879.111/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 30/11/2020, DJe 02/12/2020).*

Aponta a Embargante existência de dissenso entre o acórdão embargado e o *decisum* proferido pela 1ª Turma no REsp n. 1.571.354/RS, da relatoria para o acórdão do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, cuja ementa transcrevo (fls. 462/463e):

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS-REINTEGRA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PROVIDO.**

*1. A aplicação do sistema de incentivo aos exportadores amplia os lucros das empresas exportadoras. Se não ampliasse, não haveria interesse nem em conceder, nem em utilizar. O interesse é que move ambas as partes, o Fisco e o contribuinte; neste caso, o Fisco tem o interesse de dinamizar as exportações, por isso concede o benefício, e os exportadores têm o interesse de auferir maiores lucros na atividade exportadora, por isso correm, reivindicam o benefício. Isso é absolutamente básico e dispensável de qualquer demonstração.*

*2. Nesse sentido, deve o legislador haver ponderado que, no propósito de menor tributação, a satisfação do interesse*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*público primário - representado pelo desenvolvimento econômico, pela geração de emprego e de renda, pelo aumento de capacidade produtiva, etc. - preponderaria sobre a pretensão fiscal irrestrita, exemplo clássico de interesse público secundário. A propósito, já decidiu a Primeira Turma que 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 (REsp 1210941/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Rel. p/Acórdão Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 14.11.2014).*

*3. Os fundamentos adotados para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de IPI têm aplicação ao caso dos autos, haja vista a identidade da natureza e finalidade do benefício fiscal do REINTEGRA, qual seja, incentivo estatal na forma de recuperação dos custos tributários incidente na exportação de produtos.*

*4. Recurso Especial da Contribuinte provido, a fim de reconhecer que os créditos apurados no REINTEGRA não são incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSSL.*

*(REsp 1.571.354/RS, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/09/2019, DJe 17/10/2019).*

Nas razões recursais, alega-se, em síntese, que se revela "[...] evidente o dissenso existente entre as Turmas dessa Egrégia Corte Superior que, apesar de não discordarem que o incentivo do REINTEGRA amplia os lucros das empresas exportadoras, concluir de modo diametralmente oposto no que tange à tributação" (fl. 455e).

Acompanham o recurso os documentos de fls. 462/496e.

Distribuídos os autos ao Sr. Ministro Gurgel de Faria, Sua Excelência admitiu o recurso (fls. 505/507e).

A Embargada apresentou impugnação (fl. 510/519e).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo provimento dos Embargos de Divergência (fls. 528/532e).

Na assentada do dia 27.10.2021, o Sr. Ministro Relator proferiu

voto negando provimento aos Embargos de Divergência, por compreender que, "[...] salvo expressa disposição legal em contrário, o crédito do REINTEGRA deve compor o lucro operacional e, assim, a base de cálculo do IRPJ e da CSSL [...]".

**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 2015.

**I. Da admissibilidade dos Embargos de Divergência**

Inicialmente, importante consignar que os Embargos de Divergência se encontram hígidos para o julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões preliminares ou prejudiciais a serem examinadas – como, aliás, igualmente concluído pelo Sr. Relator.

**II. Delimitação da controvérsia**

Discute-se acerca da inclusão dos créditos oriundos do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSSL, *tão somente, no período anterior* ao advento da Medida Provisória n. 651/2014, posteriormente convertida na Lei n. 13.043/2014, uma vez que a tributação debatida nesta demanda não mais está contemplada na legislação vigente.

**III. Moldura constitucional da outorga de incentivo fiscal à exportação**

# Superior Tribunal de Justiça

O Texto Fundamental hospeda vários dispositivos dedicados a autorizar certos níveis de ingerência estatal na atividade econômica, inclusive mediante desoneração fiscal.

São exemplos dessas diretrizes as previsões inseridas nos arts. 3º, II ("Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II - garantir o desenvolvimento nacional;"); e 151, I ("É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de *incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico* entre as diferentes regiões do País," – destaquei).

Sobressai a *indução*, igualmente com feição de diretriz constitucional, à *promoção de exportações*, cumprindo enaltecer os diversos comandos previstos na Lei Maior: (i) imunidades específicas sobre as receitas decorrentes de exportação no tocante às CIDE's de que trata o art. 149, e às contribuições sociais – art. 149, § 2º, I; a concernente ao IPI – art. 153, § 3º, e a alusiva ao ICMS – art. 155, § 2º, X, a; bem como (ii) a autorização para a isenção, por meio de lei complementar, de ISSQN nas exportações de serviços – art. 156, § 3º, II.

Tais normas constituem, assim, aplicações da máxima do comércio exterior segundo a qual "não se deve exportar tributos". O plexo de medidas voltadas aos propósitos plasmados no Texto Fundamental exhibe, como ponto de convergência, o estímulo à adoção de comportamentos dirigidos à satisfação do interesse público, traduzindo autêntica extrafiscalidade.

Nesse cenário, as desonerações tributárias manifestam-se sob várias formas jurídicas, sendo de destacar-se a distinção entre os conceitos de incentivo e benefício fiscal, como ensina Betina Treiger Gruppenmacher:

*A identificação de uma desoneração tributária sobre ser um incentivo ou benefício fiscal pode ser feita, em uma primeira investigação, a partir das razões descritas na exposição de motivos do respectivo instrumento legislativo e em um*

*segundo momento, a partir da interpretação sistemática das regras nele contidas. Se, da exegese da exposição de motivos e do texto em si verificar-se a intenção do legislador de estimular determinada atividade ou categoria de pessoas, estar-se-á diante de um incentivo fiscal, se por outro lado, com o mesmo exercício hermenêutico identificar-se o propósito de concessão de vantagem por motivos de política fiscal, estar-se-á diante de benefícios fiscais, que em hipótese alguma poderão ser arbitrários, antiisonômicos.*

[...]

*Pensamos que se inserem na categoria de incentivos, as exonerações tributárias de qualquer natureza, tais como as isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e alíquota, que, buscando estimular determinadas atividades ou indivíduos, usualmente estão atreladas a uma contrapartida. São assim qualificadas aquelas situações em que a autoridade fazendária, com fundamento em lei ou contrato, desonera o sujeito passivo do pagamento do tributo, integral ou parcialmente, desde que este cumpra determinadas condições ou realize certos investimentos.*

*(Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. in CAVALCANTE, Denise Lucena et al. Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-Brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 16-18 – destaquei)*

— Importante sublinhar, outrossim, 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).*

Os incentivos fiscais, portanto, constituem categoria desonerativa merecedora de especial atenção, exatamente em razão da contrapartida exigida dos contribuintes.

#### **IV. Do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA**

O REINTEGRA exsurge com a Medida Provisória n. 540/2011, vigente até 31.12.2012, objetivando ressarcir valores referentes a custos tributários residuais existentes nas cadeias de *produção* de tais pessoas jurídicas (arts. 1º e 3º), cuja sistemática consistia, nos termos do art. 2º:

*Art. 2º No âmbito do REINTEGRA, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário existente na sua cadeia de produção.*

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

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

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

*I - classificado em código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados relacionado em ato do Poder Executivo; e*

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

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

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

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

# *Superior Tribunal de Justiça*

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

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica a:

I - empresa comercial exportadora; e

II - bens que tenham sido importados.

§ 7º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao recolhimento do valor atribuído à empresa produtora vendedora se:

I - revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação; ou

II - no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior.

§ 8º O recolhimento do valor referido no § 7º deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação da exportação, acrescido de multa de mora ou de ofício e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento. (destaquei).

A Exposição de Motivos do apontado ato normativo, revela, de modo expreso, o fim colimado com a providência extrafiscal:

[...]

2. Desde a crise financeira internacional em 2008, a economia global vem atravessando uma série de turbulências que colocam em dúvida a capacidade dos países desenvolvidos se recuperarem e voltarem a exibir um crescimento econômico robusto e sustentável. Esse quadro não só tem possibilitado o aumento do peso dos países emergentes, mas também tem lhes permitido atuarem como motor da economia mundial.

3. No entanto, esse novo alinhamento tem trazido uma série de desafios à execução da política econômica. Um desses desafios é a manutenção da competitividade externa. Com efeito, a redução da demanda externa por parte dos países desenvolvidos tem desestimulado nossas exportações. Esse efeito aliado ao forte ciclo dos preços das commodities e de redirecionamento dos fluxos de capitais em direção aos países emergentes, que tem causado forte valorização da taxa de câmbio, acaba por reduzir a competitividade da indústria nacional e deteriora o saldo comercial brasileiro.

4. Esse contexto fundamenta a criação do Plano Brasil Maior, cujo conjunto de medidas envolve, entre várias outras, as que propomos nesta Medida Provisória.

5. Uma das principais dificuldades para as empresas domésticas acessarem o mercado internacional está na carga tributária que eleva o custo de produção no mercado doméstico penalizando o emprego e a produção. Reduzir os custos tributários na produção é um dos principais mecanismos para garantir a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda.

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

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

8. [O] REINTEGRA, portanto, objetiva contornar as dificuldades encontradas pelas empresas brasileiras exportadoras de competir em igualdade de condições em um ambiente de competição cada vez mais acirrada, o que justifica sua urgência e relevância.

[...]

(EM Interministerial n. 122 - MF/MCT/MDIC de 02.08.2011 – destaquei).

Ainda em 2011, a multicitada Medida Provisória foi convertida na Lei n. 12.546, cujo texto preservou tais disposições.

No ano seguinte, foi editada a MP n. 601/2012, a qual estendeu o incentivo para as exportações realizadas até 31.12.2013; porém, tal diploma normativo teve seu prazo de vigência encerrado em 03.06.2013 (cf. art. 1º; e Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n. 36/2013).

Sobreveio, então, a Lei n. 12.844/2013 que, ao ampliar o prazo

da ação indutora para as operações efetivadas entre 04.06.2013 e 31.12.2013, determinou: "[...] não serão computados na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA" (art. 13).

Escoado o lapso de vigência, o regime foi *reinstituído* pela MP n. 651/2014, a qual coube, pela primeira vez, estabelecer: "O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo *não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*" (art. 22, § 5º – destaquei), disposição mantida pela lei de conversão (art. 22, § 6º, Lei n. 13.043/2014):

#### **Lei n. 13.043/2014**

*Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.*

[...]

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

[...]

O Decreto n. 7.633/2011, alterado pelo Decreto n. 8.073/2013, para contemplar as modificações introduzidas pela Lei n. 12.688/2012, regulamentou a sistemática do REINTEGRA, cabendo, por seu turno, à Instrução Normativa RFB n. 2.055/2021, antecedida por outras IN's, dispor acerca do ressarcimento e da compensação das quantias apuradas.

#### **Decreto n. 7.633/2011**

*Art. 1º Este Decreto regulamenta o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, instituído pela Medida Provisória*

# *Superior Tribunal de Justiça*

nº 540, de 2 de agosto de 2011, e que tem por objetivo reintegrar valores referentes a custos tributários residuais existentes nas suas cadeias de produção.

Art. 2º No âmbito do REINTEGRA, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação dos bens manufaturados classificados nos códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI constantes do Anexo a este Decreto poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário existente na sua cadeia de produção.

§ 1º O valor será calculado mediante a aplicação do percentual de três por cento sobre a receita decorrente da exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica referida no caput.

§ 2º Para fins do § 1º, entende-se como receita decorrente da exportação:

I - o valor da mercadoria no local de embarque, no caso de exportação direta; ou

II - o valor da nota fiscal de venda para empresa comercial exportadora - ECE, no caso de exportação via ECE.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se somente a bem manufaturado no País cujo custo total de insumos importados não ultrapasse o limite percentual do preço de exportação definido no Anexo Único a este Decreto.

§ 4º Para efeitos do § 3º, os insumos originários dos demais países integrantes do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL que cumprirem os requisitos do Regime de Origem do MERCOSUL, serão considerados nacionais.

§ 5º Para efeitos do cálculo do custo de insumos importados referidos no § 3º deverá ser considerado o seu valor aduaneiro, atribuído conforme os arts. 76 a 83 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, adicionado dos montantes pagos do Imposto de Importação e do Adicional sobre Frete para Renovação da Marinha Mercante, se houver.

§ 6º No caso de insumo importado adquirido de empresa importadora, será tomado como custo do insumo o custo final de aquisição do produto colocado no armazém do fabricante exportador.

§ 7º O preço de exportação, para efeito do § 3º, será o preço da mercadoria no local de embarque.

§ 8º Ao requerer a compensação ou o ressarcimento do valor apurado no REINTEGRA, a pessoa jurídica deverá declarar que o percentual de insumos importados não ultrapassou o limite de que trata o § 3º.

§ 9º As pessoas jurídicas de que tratam os arts. 11-A e 11-B da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997 ["Estabelece incentivos fiscais para o desenvolvimento regional e dá outras providências."], e o art. 1º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de

# *Superior Tribunal de Justiça*

1999 ["Dispõe sobre incentivos fiscais para desenvolvimento regional, altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências."], *poderão requerer o REINTEGRA. (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)*

§ 10. *Do valor apurado referido no caput: (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)*

*I - 17,84% (dezessete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) corresponderão a crédito da Contribuição para o PIS/PASEP; e (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)*

*II - 82,16% (oitenta e dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) corresponderão a crédito da COFINS. (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)*

*Art. 3º A pessoa jurídica somente poderá utilizar o valor apurado no REINTEGRA para, a seu critério:*

*I - solicitar seu ressarcimento em espécie, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou*

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

*Art. 4º Para fins deste Decreto, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a ECE, com o fim específico de exportação para o exterior.*

*Parágrafo único. Quando a exportação realizar-se por meio de ECE, o REINTEGRA fica condicionado à informação da empresa produtora no Registro de Exportação.*

*Art. 5º O REINTEGRA não se aplica a:*

*I - ECE; e*

*II - bens que tenham sido importados e posteriormente exportados sem atender ao disposto no § 3º do art. 2º.*

*Art. 6º A ECE fica obrigada ao recolhimento do valor atribuído à empresa produtora vendedora se:*

*I - revender, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação; ou*

*II - no prazo de cento e oitenta dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior.*

§ 1º *O recolhimento do valor referido no caput deverá ser efetuado até o décimo dia subsequente: (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)*

*I - ao da revenda no mercado interno; ou (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)*

*II - ao do vencimento do prazo estabelecido para a efetivação*

da exportação. (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)

§ 2º O recolhimento do valor referido no caput deverá ser efetuado acrescido de multa de mora ou de ofício e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao mês da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao mês do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento. (Incluído pelo Decreto nº 8.073, de 2013)

Art. 7º O pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação somente poderão ser transmitidos após:

I - o encerramento do trimestre-calendário em que ocorreu a exportação; e

II - a averbação do embarque.

Art. 8º Fica instituído Grupo de Trabalho composto por representantes do Ministério da Fazenda, que o coordenará, e do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, responsável por avaliar propostas de alterações dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 3º do art. 2º, e dos bens manufaturados relacionados no Anexo a este Decreto.

Art. 9º O REINTEGRA será aplicado às exportações realizadas até 31 de dezembro de 2013. (Redação dada pelo Decreto nº 8.073, de 2013)

Art. 10. A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e a Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, no âmbito de suas competências, poderão disciplinar o disposto neste Decreto.

(destaquei).

### **Instrução Normativa RFB n. 2.055/2021**

Art. 57. A pessoa jurídica que apurar créditos no âmbito do Reintegra de que trata a Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, poderá utilizá-los somente mediante pedido de ressarcimento em espécie ou de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB.

Parágrafo único. Os créditos a que se refere o caput poderão ser apurados somente a partir de 1º de outubro de 2014.

Art. 58. O pedido de ressarcimento relativo aos créditos apurados no âmbito do Reintegra será formalizado pelo

# *Superior Tribunal de Justiça*

estabelecimento matriz da pessoa jurídica, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de utilização desse, do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I.

§ 1º O pedido de ressarcimento poderá ser transmitido somente depois do encerramento do trimestre-calendário a que se refere o respectivo crédito e da averbação do embarque.

§ 2º O pedido de ressarcimento deverá:

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

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

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

§ 4º A pessoa jurídica que formalizar o pedido de ressarcimento deverá declarar que a relação entre o custo total dos insumos importados utilizados na industrialização do bem exportado e o preço de exportação não é superior ao limite percentual estabelecido em regulamento.

§ 5º Os códigos de enquadramento das operações de exportação passíveis de gerarem direito ao Reintegra são os constantes em Ato Declaratório Executivo da RFB.

§ 6º O Reintegra não se aplica a operações com base em notas fiscais cujo Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) não caracterize uma operação de exportação direta ou de venda à comercial exportadora.

§ 7º É vedado o ressarcimento do crédito relativo a operações de exportação que possa ter seu valor alterado, total ou parcialmente, por decisão definitiva em processo administrativo ou judicial.

§ 8º O representante legal da pessoa jurídica que formalizar o pedido de ressarcimento deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito pleiteado não se encontra na situação mencionada no § 7º.

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

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

(destaquei).

O apontado ressarcimento de quantias é calculado mediante aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo sobre a receita decorrente da exportação para um determinado rol de bens manufaturados, havendo possibilidade de devolução em espécie ou compensação com

# Superior Tribunal de Justiça

débitos próprios relativos a tributos administrados pela SRFB.

Dessume-se do cenário normativo, antes reproduzido, que a fruição da desoneração sujeita o contribuinte a uma contrapartida, é dizer, a obtenção dos valores dar-se-á, tão somente, se a empresa produtora alienar o bem manufaturado ao mercado externo ou à Empresa Comercial Exportadora - ECE, devendo observar, inclusive, a condição relativa ao valor máximo pago pelos insumos (o "[...] custo total de insumos importados [do bem manufaturado no País] não ultrapasse o limite percentual do preço de exportação definido" em Decreto (art. 1º da MP n. 540/2011; § 6º do art. 58 da IN RFB n. 2.055/2021; e § 3º, do art. 2º, do Decreto n. 7.633/2011).

Em rigor, a contrapartida impõe restrição à liberdade empresarial, especialmente no contexto da economia de livre mercado, uma vez que a adoção de conduta comercial dirigida ao segmento internacional acarreta desafios próprios, como os de cunho aduaneiro e cambial; a empresa contribuinte, de igual modo, sujeita-se ao desdobramento específico daquele ônus – o ingresso em ambiente global de negócios –, impondo-se a imediata readequação da estrutura do empreendimento ao elevado nível de competitividade e especialidade do setor, além da manutenção dessa conformação empresarial durante o período de vigência da medida.

O *incentivo fiscal* do REINTEGRA ingressa, portanto, no cenário das sociedades produtoras, promovendo a devolução de "custos tributários residuais" existentes na cadeia produtiva, *para o caso daquelas empresas exportarem diretamente ou venderem à Empresa Comercial Exportadora - ECE com observância das condições ali impostas.*

Nesse vértice, registra Fernando Scaff:

*A lógica do Reintegra é devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados (Lei 13.043/14, art. 21). A norma é relevante, pois, a despeito de não haver incidência tributária na fase final da exportação, há toda uma cadeia econômica que é necessária para a produção daquele bem, sobre a qual incidem diversos tributos que acabam onerando o produto exportado. Logo, a ideia é desonerar "o resíduo tributário*

*remanescente” desta cadeia produtiva, a fim de que os produtos se tornem menos onerosos em sua disputa nos mercados internacionais. A simples existência dessa norma indica que existem ônus fiscais na cadeia, os quais devem ser desonerados.*

*A norma estabelece diversos requisitos para que as empresas exportadoras recebam este crédito, mensurando-o através da aplicação de percentual que poderia variar entre 0,1% (um décimo por cento) e 3% (três por cento), admitindo-se diferenciação por bem exportado (Lei 13.043/14, art. 22). Esse crédito é usado para compensar valores devidos de Pis e Cofins.*

(Consultor Jurídico, <https://www.conjur.com.br/2021-nov-29/justica-tributaria-limites-revogacao-incentivos-fiscais-reintegra>, acesso em 04.02.2022 – destaquei).

A apuração de tais créditos é *consequência direta das operações de exportação de bens* e as quantias então obtidas, evidentemente, não traduzem hipótese de repetição de indébito – porquanto tributo algum foi pago indevidamente –, mas, ao revés, *expressam natureza jurídica tributária*, sendo essa, inclusive, a compreensão do Fisco (cf. Parecer n. 16.131/2021, Ministério da Economia - ME, Serviço Eletrônico de Informações - SEI).

O apontado intento, ecoa em ato da **FAZENDA NACIONAL** assim expresso: “[...] porque, quanto aos [créditos] decorrentes de normas legais, como é o caso do REINTEGRA, só *existem* em função da *necessidade de neutralizar* economicamente algumas falhas ocasionadas pela incidência tributária pura” (Parecer PGFN Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT n. 2.370/2012, p. 11 – destaquei).

É preciso ter presente, na análise da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os créditos oriundos do REINTEGRA, que a outorga desse *incentivo fiscal*, por meio de lei tributária específica, restou ultimada num contexto permeado por diretrizes constitucionais.

## **V - Das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL**

# *Superior Tribunal de Justiça*

A Constituição da República estatui as bases de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, evidenciando tais aspectos, respectivamente, como "renda e proventos de qualquer natureza"; e "lucro" (arts. 153, III, § 2º, I; e 195, I, c).

No tocante ao elemento material da hipótese de incidência, o art. 43 do Código Tributário Nacional, ao definir os conceitos de renda e proventos, não destoa do conceito constitucional.

O IRPJ, à luz do disposto no art. 44 do CTN, é mensurado pela sistemática do lucro real, presumido ou arbitrado, sendo a primeira a regra, a qual consiste, singelamente, no lucro líquido, com alguns ajustes, adições etc.

O lucro, base imponible da CSLL, por seu turno, "[...] é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda" (art. 2º da Lei n. 7.689/1988), o qual, igualmente, sujeita-se a ajustes, adições etc; revelando, portanto, a similaridade do aspecto quantitativo dessas exações para os fins da presente demanda.

Convém resgatar, 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, há 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 (cf. 1ª S, EREsp n. 1.443.771/RS, de minha relatoria para o acórdão, j. 14.04.2021; e 1ª T, REsp n. 1.599.065/DF, de minha relatoria, j. 09.11.2021).

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,*

# *Superior Tribunal de Justiça*

*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*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 339 – destaquei).

Na mesma trilha, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

*E sabemos que o lucro, objeto da contribuição em tela, é formado pela universidade de fatores positivos e negativos, inclusive pelas rendas e proventos de qualquer natureza, que afetam o patrimônio de uma pessoa em determinado período de tempo, representando acréscimo patrimonial dessa pessoa. Logo a CSLL incide sobre o mencionado acontecimento – a mesma "materialidade", como costuma falar a doutrina tributarista – que, constitucional ou legalmente, constitui o fato gerador do imposto de renda, na sua aplicação a um determinado grupo de titulares de patrimônios, que são as pessoas jurídicas.*

*Somente por esse último aspecto a abrangência da CSLL é menos extensa do que o imposto de renda, pois, no mais, o fato que gera imposto de renda é absolutamente o mesmo que gera essa contribuição.*

(*Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo, 2008, Ed. Quartier Latin. p. 964).

Isso considerado, imperioso concluir que os incentivos fiscais à exportação, forjados sob o auspício do objetivo fundamental da garantia do desenvolvimento nacional, não se amoldam ao conceito de *lucro*, como já proclamou a 1ª Turma (AgInt no REsp n. 1.571.005/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, j. 03.11.2021).

Tal assertiva é reforçada tratando-se de categoria desonerativa que exige contrapartida da *empresa produtora*, razão pela qual os créditos oriundos do REINTEGRA, uma vez atrelados: (i) à imposição de exportar os bens manufaturados; e (ii) à "necessidade de neutralizar economicamente as falhas ocasionadas pela incidência tributária pura", não podem ser,

validamente, incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Apreciada a disciplina normativa aplicável à controvérsia, impende delinear o quadro jurisprudencial pertinente.

## **VI. Panorama jurisprudencial**

Diante da estreita semelhança axiológica com a presente demanda, cumpre rememorar a compreensão do Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de Repercussão Geral, os Recursos Extraordinários ns.: (i) 627.815/PR (*Tema n. 329*), no qual se desvendou a controvérsia sobre a possibilidade das receitas das variações cambiais ativas serem consideradas como decorrentes de exportação, de modo a atrair a aplicação da regra de imunidade (art. 149, § 2º, I, da CR), cuja conclusão foi pela inconstitucionalidade da "incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos"; (ii) 574.706/PR (*Tema n. 69*), no qual se assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, porquanto o valor arrecadado de ICMS *não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos*; e (iii) 1.063.187 (*Tema n. 962*), em que se fixou a inconstitucionalidade da "[...] incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário", registrando que "A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial". As ementas dos respectivos acórdãos estão assim expressas:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL.  
TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA.  
CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.  
TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL  
POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.**

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de*

assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 627.815/PR, Relatora Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, j. 25.05.2013, DJe 01.10.2013 – destaquei).

**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 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 574.706/PR, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017, DJe 02.10.2017).

**Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade.**

1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes.

2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda.

3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos para atender a suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados.

4. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”.

5. Recurso extraordinário não provido.

(RE 1.063.187/SC, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, j. 27.09.2021, DJe 16.12.2021).

Nessa linha, no âmbito da 1ª Turma desta Corte, impende sublinhar o entendimento, calcado na *ratio decidendi* do apontado Tema n. 69 de Repercussão Geral, segundo o qual a base imponible do tributo há de guardar pertinência com aquilo que se pretende medir, não podendo conter aspectos absolutamente impertinentes à materialidade contida na hipótese de incidência das exações:

**[...] CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCLUSÃO DE VALORES REPASSADOS A OUTRAS OPERADORAS, A TÍTULO DE INTERCONEXÃO/ROAMING. ILEGALIDADE**

**[...].**

**[...]**

*III - Configura ilegalidade exigir, das empresas prestadoras de serviços de telefonia, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins integrada com os montantes concernentes ao uso da estrutura de terceiros – interconexão e roaming.*

*IV - Cuidam-se de somas destinadas a outra operadora daquele sistema, em conformidade com a política regulatória nacional das telecomunicações, não havendo legitimidade para a incidência das exações em tela.*

*V - A base imponible do tributo há sempre de guardar pertinência com aquilo que se pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.*

*VI - O STF, ao julgar, o Tema n. 69 de repercussão geral (RE n. 574.706/PR), declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, por compreender que 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 a pretensão de caracterização, como faturamento, de cifras relativas à interconexão e ao roaming, as quais obedecem a sistemática própria do serviço público prestado pelas empresas do setor.*

*VII - [...].*

*VIII - Recurso Especial parcialmente provido.*

(REsp 1.599.065/DF, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, j. 09.11.2021, DJe 02.12.2021 – destaquei).

Noutro lado, vale consignar a ausência de similitude fática, requisito concernente à regra técnica relativa ao cabimento de embargos de divergência, aspecto por mim assinalado, recentemente, nesta Seção, entre o caso em tela – valores oriundos do REINTEGRA – e os precedentes acerca da inclusão do crédito presumido de ICMS, de igual forma, nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL (cf. voto condutor: "[...] os dois temas compreendidos no pedido recursal exibem molduras fáticas e normativas distintas, e denotam benefícios fiscais concedidos por pessoas políticas diferentes, não configurada, portanto, a divergência jurisprudencial atinente ao pleito de exclusão dos créditos de REINTEGRA da base de cálculo do IRPJ e da CSLL"):

**PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. CRÉDITOS DO REINTEGRA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E DA CSLL. DIVERGÊNCIA. DEMONSTRAÇÃO. AUSÊNCIA. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INVIABILIDADE. TRIBUTAÇÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE IMPONÍVEL. 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. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO COM O MISTER DE CONFORMAR O ACÓRDÃO EMBARGADO À TESE JÁ FIXADA E CONSOLIDADA DESTA STJ.**

I - [...].

II - Para a admissão dos embargos de divergência, os

# *Superior Tribunal de Justiça*

acórdãos embargados e paradigmas devem possuir similitude fática e conclusões jurídicas discrepantes, nos termos dos arts. 255 e 266 do RISTJ. É assente o entendimento deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, para se comprovar a divergência jurisprudencial, impõe-se que os acórdãos confrontados tenham apreciado matéria idêntica à dos autos, à luz da mesma legislação federal, dando-lhes, porém, soluções distintas.

III - Ausente a integral similitude fática entre os acórdãos embargado e paradigma, porquanto esse último cinge-se à apreciação da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, silenciando quanto ao montante concernente ao REINTEGRA.

IV - A discussão cognoscível cinge-se à exclusão de crédito presumido do ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tema já pacificado por esta Seção na apreciação do EREsp n. 1.517.492/PR, de minha relatoria para o acórdão, julgado em 08.11.2017, DJe 01.02.2018, e reafirmado por tal órgão jurisdicional, inclusive com referência expressa pela inaplicabilidade da cláusula de reserva de plenário no AgInt nos EDv nos EREsp n. 1.603.082/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, julgado em 03.12.2019, DJe 05.12.2019.

V - 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 serviços, uns dos outros.

VI - 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.

VII - Tal orientação 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.

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

IX - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de

# *Superior Tribunal de Justiça*

competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

X - 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.

XI - 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.

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

XIII - 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, CR).

XIV - 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.

XV - 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, 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 especificados.

# *Superior Tribunal de Justiça*

XVI - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XVII - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/2009, 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.

XVIII - 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 de que 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.

XIX - O crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base imponível do IRPJ e da CSLL.

XX - Recurso que cumpre o singelo mister de conformar o acórdão embargado à tese já fixada e consolidada deste Superior Tribunal de Justiça (EREsp n. 1.517.492/PR).

XXI - Embargos de Divergência conhecidos em parte e, nessa extensão, providos.

(EREsp 1.443.771/RS, de minha relatoria para o acórdão, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 14.04.2021, DJe 28.04.2021 – destaquei).

Todavia, a compreensão firmada no âmbito da 1ª Turma, desde o julgamento, em 19.09.2019, do REsp n. 1.571.354/RS (Rel. p/ o acórdão o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho), segue *inalterada*, mesmo após o pronunciamento da apontada distinção para fins processuais (regra técnica dos embargos de divergência).

Isso porque a proclamada inviabilidade do aludido julgado da 1ª Turma, relativo ao crédito presumido de ICMS, para o fim de munir, na qualidade de paradigma, eventuais embargos de divergência em relação ao REINTEGRA, *não reduz a força persuasiva* do EREsp n. 1.517.492/PR na

apreciação das questões envolvendo a *tributação de incentivos fiscais* (cf. 1ª T, REsp n. 1.222.547/RS, de minha relatoria, j. 08.03.2022, no qual se afastou a incidência de IRPJ e CSLL sobre a quantia relativa ao incentivo fiscal concernente ao ICMS, estabelecido no bojo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC).

Frise-se, outrossim, a estabilidade dos julgados da 1ª Turma, no específico tema dos créditos oriundos do REINTEGRA:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REINTEGRAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS EXPORTADORAS-REINTEGRA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PROVIDO.**

1. A aplicação do sistema de incentivo aos exportadores amplia os lucros das empresas exportadoras. Se não ampliasse, não haveria interesse nem em conceder, nem em utilizar. O interesse é que move ambas as partes, o Fisco e o contribuinte; neste caso, o Fisco tem o interesse de dinamizar as exportações, por isso concede o benefício, e os exportadores têm o interesse de auferir maiores lucros na atividade exportadora, por isso correm reivindicam o benefício. Isso é absolutamente básico e dispensável de qualquer demonstração.

2. Nesse sentido, deve o legislador haver ponderado que, no propósito de menor tributação, a satisfação do interesse público primário - representado pelo desenvolvimento econômico, pela geração de emprego e de renda, pelo aumento de capacidade produtiva, etc. - preponderaria sobre a pretensão fiscal irrestrita, exemplo clássico de interesse público secundário. A propósito, já decidiu a Primeira Turma que 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 (REsp 1210941/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Rel. p/Acórdão Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 14.11.2014).

3. Os fundamentos adotados para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de IPI têm aplicação ao caso dos autos, haja vista a identidade da natureza e finalidade

do benefício fiscal do REINTEGRA, qual seja, incentivo estatal na forma de recuperação dos custos tributários incidente na exportação de produtos.

4. *Recurso Especial da Contribuinte provido, a fim de reconhecer que os créditos apurados no REINTEGRA não são incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

(REsp 1.571.354/RS, Rel. p/ o acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, j. 19.09.2019, DJe 17.10.2019).

**TRIBUTÁRIO. REINTEGRA. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.**

1. *Firmou-se o entendimento na Primeira Turma do STJ de que os valores relativos ao REINTEGRA não se incluem na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois "os fundamentos adotados para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito presumido de IPI têm aplicação ao caso dos autos, haja vista a identidade da natureza e finalidade do benefício fiscal do REINTEGRA, qual seja, incentivo estatal na forma de recuperação dos custos tributários incidente na exportação de produtos" (REsp 1.571.354/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 19/09/2019, DJe 17/10/2019).*

2. *Agravo interno não provido.*

(Aglnt no REsp 1.506.413/SC, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, j. 23.08.2021, DJe 26.08.2021).

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS, DA COFINS, DO IRPJ E DA CSLL. CRÉDITO PRESUMIDO GERADO NO REGIME DO REINTEGRA. RESSARCIMENTO DE CUSTOS TRIBUTÁRIOS RESIDUAIS SUPOSTOS NA CADEIA PRODUTIVA. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA TURMA E DA PRIMEIRA SEÇÃO.**

1. *No que se refere ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a orientação da Primeira Turma deste Tribunal, especificamente, é pela não inclusão dos créditos gerados no REINTEGRA nas bases de cálculo, uma vez que tem por "objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção"; ou seja, não compõem o lucro da sociedade empresária.*

2. *A Lei n. 12.546/2011 é clara ao dispor que referidos créditos são gerados como forma de ressarcir a empresa exportadora dos "custos tributários federais residuais na cadeia de produção". Assim, se com a geração do crédito, o objetivo do*

# Superior Tribunal de Justiça

*legislador é anular os efeitos dos custos tributários federais residuais da cadeia de produção dos bens manufaturados a serem exportados, não se pode entendê-lo como componente do lucro para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, tributos federais, sob pena de contradição jurídico-normativa. Precedentes.*

*3. Com relação ao REINTEGRA tratado na Lei n. 13.043/2014, deve-se entender que a redação do § 6º do art. 22, especificamente com relação aos IRPJ e à CSLL, tem natureza interpretativa, daí porque o início de sua vigência não enseja a conclusão pela incidência desses tributos, nas situações ocorridas anteriormente, à luz do art. 106 do CTN.*

*4. Agravo interno não provido.*

(AgInt no REsp 1.571.005/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, j. 03.11.2021, DJe 05.11.2021 – destaquei).

Logo, conquanto a 2ª Turma já tenha reconhecido a *premissa* segundo a qual "o art. 1º da Lei 12.546/2011 dispõe que os créditos apurados no REINTEGRA *configuram incentivo fiscal* que tem por objetivo reintegrar às empresas exportadoras valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção" (cf. AgRg nos EDcl no REsp n. 1.443.771/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, j. 19.05.2015 – destaquei), *revela-se incontestável o dissenso atual*, uma vez que aquele Colegiado tem reafirmado o entendimento assim expresso: "[...] 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" (cf. REsp n. 1.668.885/PR, Rel. Min. Og Fernandes, j. 10.10.2019; AgInt no REsp n. 1.515.545/SC, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 13.12.2018; e AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.334.667/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12.02.2019).

Destaque-se, de igual modo, que a 1ª Turma abraçou, recentemente, compreensão assim redigida: "[...] se com a geração do crédito, o objetivo do legislador é anular os efeitos dos custos tributários federais residuais da cadeia de produção dos bens manufaturados a serem exportados, não se pode entendê-lo como componente do lucro para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, tributos federais, *sob pena de contradição*

*jurídico-normativa e de desobediência à vontade do legislador"; (ii) a redação do § 6º do art. 22, da Lei n. 13.043/2014, "especificamente com relação aos IRPJ e à CSSL, tem natureza interpretativa, daí porque o início de sua vigência não enseja a conclusão pela incidência desses tributos, nas situações ocorridas anteriormente, à luz do art. 106 do CTN" (AgInt no REsp n. 1.571.005/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, j. 03.11.2021 – destaquei).*

Visto o panorama jurisprudencial, prossigo com a análise da pretensão recursal.

## **VII. Da solução para o dissenso**

A exclusão dos créditos do REINTEGRA das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL, constitui, em meu sentir, *autêntico reconhecimento legislativo do indevido alargamento das bases de cálculo dessas exações desde antes da vigência da MP n. 651/2014, convertida na Lei n. 13.043/2014, sobretudo se considerado o contexto no qual inserido, conforme anotado, – e reinstituído – o incentivo fiscal em tela, consoante revelado na Exposição de Motivos Interministerial n. 93/MF/MDIC/MP de 24.06.2014:*

[...]

*43. Com o objetivo de contornar as dificuldades encontradas pelas empresas brasileiras exportadoras, colocando-as em igualdade de condições em um ambiente de competição cada vez mais acirrada, foi publicada, em 2 de agosto de 2011, a Medida Provisória nº 540, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que instituiu o Reintegra.*

*44. O Reintegra permitiu recuperar valores referentes a custos tributários residuais existentes nas suas cadeias de produção, permitindo que empresas exportadoras efetuassem compensação de resíduos tributários com débitos próprios ou mesmo solicitassem seu ressarcimento em espécie.*

*45. Decorridos dois anos da sua instituição, o Reintegra foi extinto, conforme previsto na Lei nº 12.546, de 2011. Verifica-se, entretanto, que o cenário adverso para os exportadores persiste, o que enseja a retomada do regime.*

46. A urgência e relevância na reinstituição do Reintegra justificam-se, portanto, na necessidade de proporcionar às empresas exportadoras igualdade de condições em ambiente de competição cada vez mais acirrada, dentro de um cenário de crise econômica mundial.

[...]  
(destaquei).

Por conseguinte, não há necessidade de a lei prever a exclusão daquilo que, aprioristicamente, não se compatibiliza com a própria materialidade do IRPJ e da CSLL, como no caso, mormente quando a situação se apresenta no bojo da sistemática de promoção das exportações, aspecto que ostenta indiscutível envergadura constitucional.

Ademais, cumpre salientar que a *inclusão* de tais valores, em período anterior à vigência da aludida Medida Provisória, é que demandaria previsão legal específica para ser legitimada, consoante determinam os arts. 150, I, da Constituição da República, e 97, IV, e § 1º, do Código Tributário Nacional, porquanto traduz aumento indireto de tributação e em descompasso com a tônica desoneradora do regime tributário das exportações.

Tal solução frustraria a eficácia do incentivo fiscal de fomento à competitividade de produtores de bens manufaturados encaminhados ao exterior, setor econômico destinatário da política fiscal do REINTEGRA, desnaturando o instrumento de extrafiscalidade voltado à correção das "falhas ocasionadas pela incidência tributária pura", conforme dicção da própria Embargada no citado Parecer PGFN Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT n. 2.370/2012 (p. 11).

Acrescente-se o nítido propósito da ação estatal em análise, que se mostra atrelada à receita auferida com as exportações, e ganha relevo no contexto da indução de comportamento dos agentes econômicos do segmento produtivo exportador.

Dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, remarque-se: (i) o Supremo Tribunal Federal, nos termos acima mencionados (Tema n. 69/RG), fixou que o valor arrecadado a título de ICMS

# Superior Tribunal de Justiça

não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero *ingresso de caixa*, cujo destino final são os cofres públicos; e (ii) esta Seção, ao julgar o EREsp n. 1.443.771/RS, assentou tese segundo a qual o crédito presumido de ICMS, a par de não se incorporar ao patrimônio da contribuinte, não constitui lucro, base imponible do IRPJ e da CSLL.

Desse modo, a tributação, pela União, de valores correspondentes a incentivo fiscal à exportação, desestimula tal atividade, comprometendo o propósito extrafiscal da medida e em despreço a objetivo fundamental da República, qual seja a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II, da CR).

Outrossim, o abalo na credibilidade do programa estatal, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no âmbito da *segurança jurídica*, os quais não podem ser desprezados.

Por fim, com a licença dos que perfilham entendimento diverso, admitir a legitimidade da inclusão daquelas quantias nas exações em tela, após o regramento legal específico evoluir para afastar, expressamente, tal tributação (Lei n. 13.043/2014, art. 22, § 6º), configura, ao mesmo tempo, "contradição jurídico-normativa" e "desobediência à vontade do legislador" (conforme dicção empregada no voto condutor do AgInt no REsp n. 1.571.005/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, j. 03.11.2021).

À vista desse cenário, forçoso concluir que os valores correspondentes aos créditos do REINTEGRA não compõem as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, *mesmo no período anterior* à vigência da MP n. 651/2014, convertida na Lei n. 13.043/2014, pois não representam lucro, devendo, portanto, ser reformado o acórdão embargado.

Posto isso, com a vênua do Sr. Ministro Relator, **DIVIRJO** da compreensão abraçada no voto de Sua Excelência para **DAR PROVIMENTO** aos Embargos de Divergência interpostos pela contribuinte.

**É o voto.**

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0141399-5

PROCESSO ELETRÔNICO

EREsp 1.879.111 /  
RS

Número Origem: 50146175120174047107

PAUTA: 09/03/2022

JULGADO: 23/03/2022

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

**AUTUAÇÃO**

EMBARGANTE : MEDABIL INDUSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA

ADVOGADO : CLÁUDIA FAGUNDES HOFFMEISTER - RS036948A

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

**CERTIDÃO**

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

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Regina Helena Costa (voto-vista), Manoel Erhardt e Benedito Gonçalves, negou provimento aos embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (com fundamentos parcialmente distintos) e Assusete Magalhães (com ressalva de ponto de vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.