

UNICESUMAR - CENTRO UNIVERSITÁRIO DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

INEXIGIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO
REINTEGRA E DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

VINÍCIUS WESLEY DOMINGUES

MARINGÁ – PR

2017

VINÍCIUS WESLEY DOMINGUES

**INEXIGIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO
REINTEGRA E DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Ms. Wesley Macedo de Sousa

MARINGÁ – PR

2017

FOLHA DE APROVAÇÃO
VINÍCIUS WESLEY DOMINGUES

**INEXIGIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO
REINTEGRA E DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Ms. Wesley Macedo de Sousa

Aprovado em: ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Nome do professor – (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

INEXIGIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO REINTEGRA E DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

Vinícius Wesley Domingues

Wesley Macedo de Sousa

RESUMO

O presente artigo adentra na problemática da integração de valores de benefícios fiscais como se fizessem parte da receita empresarial, indo a fundo no conceito de receita e faturamento. Tais conceitos estão atrelados e são aplicados nas bases de cálculos dos Tributos que utilizam os mesmos como hipótese de incidência, sendo o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidente sobre o lucro, e a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita. Apresenta-se análise da sistemática dos benefícios fiscais de Crédito Presumido do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – REINTEGRA, destacando a impossibilidade da inclusão dos valores recebidos a título dos benefícios fiscais no conceito de receita e faturamento. Nesse sentido, faz-se necessário o destaque do entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o conceito de receita e faturamento, conceitos-chave para aplicação correta da base de cálculo dos tributos que incidem os mesmos. Com a inclusão dos valores relativos a esses benefícios fiscais no conceito de receita e faturamento, a União, juntamente com o fisco, ofendem princípios aplicados ao direito tributário, sendo o princípio da capacidade contributiva, o princípio da estrita legalidade. Além disso, ocorrem o enriquecimento ilícito e a vantagem indevida da União em desfavor dos contribuintes, devendo ressarcir ou compensar o contribuinte ilicitamente onerado.

Palavras-chave: Base de Cálculo. Receita. Faturamento.

UNENFORCEABILITY OF TAXES ON TAX BENEFITS OF REINTEGRA AND ICMS
PRESUMED CREDIT.

ABSTRACT

The present article addresses the issue of the integration of tax benefits values as if they were of the business revenue deepening the concept of revenue and billing that is applied to tributes' calculation basis that use it as incidence hypothesis, being the taxation on the Legal Entities' Income (IRPJ), the Social Contribution on the Net Profit (CSLL), the Contribution to the Social Integration Program (PIS) and also the Contribution to Social Security Financing (COFINS). It presents the analysis of the tax benefits of the Circulation of Goods and Services Presumed Credits (ICMS) and Special Regime for Reintegration of Tax Values for exporting companies – REINTEGRA systematic, highlighting the impossibility of including the values received

under tax benefits in the concept of revenue and billing. Being necessary the feature of the doctrinal and jurisprudential understanding on the revenue and billing concepts, important concepts for the correct application of calculation basis on the taxes that affects them. With the inclusion of the values when it comes to these tax benefits on the revenue and billing concept, the Union, along with the tax authorities, offends applied principles on the tax law, being the principle of the contributory capacity and the principle of the strict legality. In addition to illicit enrichment and the Union advantage in detriment of taxpayers, having to reimburse or compensate the taxpayer unlawfully charged.

Keywords: Calculation Basis. Revenue. Billing.

1. INTRODUÇÃO

O tema “Inexigibilidade de Tributação sobre os benefícios fiscais do REINTEGRA e do crédito presumido de ICMS” busca analisar os benefícios fiscais em questão, os quais são intrínsecas renúncias fiscais do Estado e União, sendo gerado um crédito e ressarcimento para o contribuinte que fizer jus aos benefícios fiscais ora dispostos (BORGES, 1978).

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários, conhecido como REINTEGRA, foi criado pelo governo federal visando à reintegração de valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas cadeias de produção. Conforme art. 1º da Lei 12.546/2011, quando verificar-se o direito, o contribuinte poderá apurar o valor desses tributos residuais e ser ressarcido pela União em sua cadeia de produção. Ressalta-se que o REINTEGRA possui como sua natureza jurídica a renúncia fiscal, sendo um redutor de custo de produção que visa a melhorar a competitividade das empresas nacionais no mercado, realizando-se o ressarcimento dos tributos residuais e configurando-se como um alívio aos custos de produção (BARROS, 2016).

O crédito presumido do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é previsto em leis estaduais ou em decretos do poder executivo dos Estados que legislarem sobre o mesmo, sendo celebrado através de convênios realizado pelos Estados-membros, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975 e 160/2017, que são celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos Estados-membros, sobre presidência de representantes do Governo Federal. A concessão do benefício só será aceita por decisão unânime dos Estados-membros.

Ademais, o crédito presumido de ICMS visa à concessão de créditos fictícios lançados na escrita fiscal da pessoa jurídica que fizer jus ao mesmo. Sua natureza jurídica é igual à do REINTEGRA, ou seja, é uma renúncia fiscal por parte do Estado que tem por objetivo o incentivo ao contribuinte que seguir os parâmetros estabelecidos pelo governo Estadual, sendo um redutor de custo de produção, melhorando a competitividade para com outros locais (BARROS, 2016).

A problemática vem à tona quando se verifica a existência de tributos que possuem como fato gerador a receita ou o faturamento da pessoa jurídica, como o PIS e a COFINS, e

também os tributos incidentes sobre o lucro, como o IRPJ e a CSLL, visto que conceituar receita ou faturamento reflete em sua apuração.

A União tem como prática a inclusão dos valores que advêm dos benefícios fiscais do REINTEGRA e dos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo dos tributos acima elencados. Desse modo, faz-se mister entrar no conceito de receita e faturamento, a fim de verificar se é lícita a prática fiscal cometida pela União, com a inclusão dos valores dos benefícios fiscais nesses tributos que têm como fato gerador a receita e o faturamento. Verifica-se que a receita para fins de incidência tributária são os valores que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o, sendo elemento novo e positivo (BALEEIRO, 1976). O faturamento, por sua vez, é entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, sendo esse adstrito à receita bruta, abrangendo as receitas operacionais (MINATEL, 2005). Assim, o conceito de receita e faturamento foi recentemente delineado pelo STF no RE 574.706/PR em sede de repercussão geral, sendo fixado que, para ser receita e faturamento deve-se integrar o patrimônio empresarial.

Os benefícios fiscais são renúncias fiscais do Estado e da União, não podendo integrar a base de cálculo desses tributos, pois não se caracterizam como um acréscimo patrimonial ou lucro líquido, bem como não são inseridos como faturamento. Caso a inclusão ocorra, a União e o Fisco estarão ofendendo princípios basilares do direito tributário, como o princípio da estrita legalidade e o princípio da capacidade contributiva, ambos consubstanciados pela Constituição Federal da República de 1988, além da caracterização da vantagem indevida, ou seja, enriquecimento ilícito em desfavor aos contribuintes, que são excessivamente onerados, sem uma justa causa.

Caso cometida a prática indevida, a União deverá ressarcir em pecúnia ou compensar o valor pago de maneira indevida com os tributos devidos pelo contribuinte (AMARO, 2006), conforme previsão do art. 165 do Código Tributário Nacional, pois a prática cometida eleva de maneira quantitativa os créditos devidos, ainda mais se tratando de quatro tributos (PAULSEN, 2003).

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. DOS BENEFÍCIOS FISCAIS ABORDADOS

Os benefícios fiscais possuem previsão na Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal, a qual é usada em conjunto com a previsão do artigo 165 de Carta Magna.

Nesse liame, a Lei Complementar nº 101/2000 adentra aos benefícios fiscais especificamente no artigo 14. Vejamos o dispositivo:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

Inicialmente, faz-se mister conceituar o benefício fiscal, que se caracteriza como um instrumento de política econômica. Há diversas modalidades de incentivos, os quais podem ser criados pela União, Estados, Distrito Federal e municípios¹.

Os benefícios fiscais são inerentes ao desenvolvimento econômico, ocorrendo a necessidade de intervenção na economia e implementação desses mecanismos de fomento. Nesse sentido, é possível haver ligação ao financiamento direto da produção ou ligação com renúncias fiscais, tornando-se um atrativo para a atividade econômica desenvolvida.

Visando a trazer essa conceituação dos benefícios fiscais, convém citar alguns pontos abarcados por autores que se dedicaram ao tema em específico.

Souto Maior Borges, citado por Marcos André Vinhas Catão², delimita:

A noção genérica de incentivos fiscais abrange ou pode abranger, além das isenções, outras espécies tributárias, como a alíquota reduzida (esta poderá ser reconduzida à categoria das isenções parciais ou reduções do tributo, que operam também pelo expediente técnico da redução da base de cálculo), bonificação, deduções para depreciação acelerada, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em determinados investimentos etc.

Verifica-se, com o supracitado, que há uma diversidade de hipóteses para a prática dos incentivos fiscais, podendo ser por diminuições parciais, não incidência e remissões, créditos advindos dos impostos, devolução parcial ou integral, entre outros.

Gabriel Lacerda Troianelli³, ao citar Francisco Calderaro em sua pesquisa, traz a seguinte conceituação:

¹ BATALHA, R. S. **Incentivos Fiscais e Financeiros-fiscais – Uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional: o caso FUNDAP (BRASIL 1988 – 2005)**. 2005. 138 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Campos – RJ. 2005, p. 57

² BORGES, S. M. Subvenção Financeira. Isenção e Dedução Tributárias. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 41-42, 1978, apud CATÃO, M. A. V. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 14.

Costuma-se denominar “incentivos fiscais” a todas as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país. Os incentivos fiscais são concedidos atualmente sob as mais variadas formas, tais como: imunidades, isenções, suspensão do imposto, reduções de alíquota, crédito e devolução de impostos, depreciação acelerada, restituição de tributos pagos etc.; porém, todas essas modalidades têm como fator comum a exclusão parcial ou total do crédito tributário, ditadas com a finalidade de estímulo ao desenvolvimento econômico do país.

Diante disso, os incentivos são normas que deixam de cobrar parte ou a totalidade do devido pelo contribuinte a certo tributo, visando à estimulação do desenvolvimento da economia local ou setorial. Tal estimulação pode ser realizada por diversas formas, sendo importante para nós o crédito presumido do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários – REINTEGRA.

2.1.1. Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários – Reintegra

2.1.1.1. Criação

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários, conhecido como REINTEGRA, foi instituído inicialmente pela Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011, com o objetivo de reintegrar tais valores tratados como custos tributários residuais existentes devido à existência de tributos indiretos no sistema tributário nacional.

2.1.1.2. Natureza Jurídica

A natureza jurídica do benefício fiscal em questão advém de inequívocos redutores do custo de produção, com vistas a neutralizar/minimizar os efeitos do ônus fiscal residual⁴.

Em vista disso, os valores respectivamente apurados devem ser contabilmente registrados em uma conta redutora do custo dos produtos industrializados, sendo, portanto, um benefício cuja natureza específica é de ressarcimento.

³ CALDERARO, F. R. S. Incentivos Fiscais à Exportação. São Paulo: **Resenha Tributária**, 1973, p. 17, apud TROIANELLI, G. L. **Incentivos Setoriais e Crédito-Prêmio de IPI**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 17-18.

⁴ BRASIL, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior: 2017 C. **Desoneração das exportações**. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/desoneracao-das-exportacoes>>. Acesso em: 19 de out. 2017.

2.1.1.3. Aplicação

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - doravante denominado de REINTEGRA - tem por objetivo a reintegração de valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas cadeias de produção. O montante do benefício seria obtido mediante a aplicação do percentual entre 0% a 3% sobre a receita de exportação da pessoa jurídica produtora exportadora de bens manufaturados. Nesse sentido, têm-se os artigos 1º e 2º da Lei n. 12.546/2011.

Art. 1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

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 federal 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 (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, 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.

§ 5º Para os fins deste artigo, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou à 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.

Por meio do Decreto nº 7.633, de 1º de dezembro 2011, o benefício em análise foi regulamentado, determinando-se a aplicação do percentual de 3% sobre a receita decorrente da exportação de bens manufaturados produzidos pelas pessoas jurídicas, classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, constantes do anexo

ao Decreto, com vistas a ressarcir parcialmente ou integralmente o resíduo tributário existente na sua cadeia de produção.

Portanto, a empresa que possuir direito a esse benefício poderá compensar seus débitos vencidos ou vincendos com o valor desse crédito, porém os mesmo devem ser administrados pela Receita Federal do Brasil. Poderá também requerer o ressarcimento em espécie, ou seja, em dinheiro⁵.

2.1.2. Créditos Presumidos de ICMS

2.1.2.1. Criação

O crédito presumido de ICMS tem sua base constitucional prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1988. Consubstancia-se que os Estados e Distrito Federal poderão, mediante deliberações, conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, porém sempre realizados por meio de Lei complementar.

Diante disso, a Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, conforme ditames do § 3º, artigo 34, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dispôs sobre a possibilidade de celebração de Convênios para concessões de isenções, reduções de base de cálculos, créditos presumidos, entre outros incentivos fiscais ligados ao ICMS.

Os Estados e Distrito Federal, por meio do Poder Executivo, podem conceder ou vedar créditos do ICMS, bem como exigir seu estorno ou dispensá-lo, porém tudo deve ser realizado por convênio entre os Estados-membros e observando-se os dispostos na LC nº 24/75. Assim, não é possível que a concessão ou veto sejam realizados de forma unilateral pelo Estado, a fim de que se evite uma “guerra fiscal”, conforme cuidado dado pela Lei Complementar nº 160/2017, que dispõe sobre os convênios que permitem os Estados-membros deliberarem sobre remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a restituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

⁵ BRASIL, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior: 2017 C. **Desoneração das exportações**. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/desoneracao-das-exportacoes>>. Acesso em: 19 de out. 2017.

2.1.2.2. *Natureza Jurídica*

Sua natureza jurídica é semelhante à do benefício fiscal do REINTEGRA, ou seja, são inequívocos redutores do custo de produção, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um Determinado Estado-membro⁶, sendo, portanto, um alívio de custo de produção concedido pelo Estado⁷.

Tais créditos são concedidos a fim de fomentar as atividades empresarias nos estados, que outorgam os créditos presumidos de ICMS, créditos que constituem uma renúncia fiscal dos Estados-membros.

2.1.2.3. *Aplicação*

Os créditos de presumido de ICMS são créditos fictícios lançados na escrita fiscal e constituem-se como uma presunção de crédito sobre os valores apurados nas operações realizadas pela contribuinte⁸.

Deste modo, a LC nº 24/75, recepcionada pela CF/88, determina, em seu art. 1º, parágrafo único, inciso III, a possibilidade de concessão do crédito presumido sobre o ICMS, a ser concedido pelo Estado-membro que assim optar. Assim, é atribuído valor contábil equivalente a percentual do imposto devido, concedendo o crédito.

A fim de esclarecer o modo de aplicação, que pode ser divergente entre os Estados-membros, convém mencionar o disposto no item I do anexo VII do Decreto nº 7.871 (RICMS) do Estado do Paraná, que dispõe sobre o crédito presumido nas operações internas do estabelecimento industrial de um determinado produto.

ITEM / DISCRIMINAÇÃO

1 Até 30.9.2019, ao estabelecimento industrial, no montante equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto incidente nas saídas internas de produto denominado ADESIVO HIDROXILADO, cuja matéria-prima específica seja material resultante da moagem ou trituração de garrafa PET (Convênio ICMS 8/2003; Convênio ICMS 49/2017).

⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **AgRg no REsp 1363902/RS**, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 19 ago. 2014.

⁷ BARROS, R. J. M. **Procuradoria-Geral da República**. Parecer Nº 117184/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR. Brasília, 30 de mai. 2016.

⁸ VOGAS, R. P. C. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito). 71f. Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2010.

Como notamos do referido regulamento, nessa hipótese, o crédito presumido será calculado em cima do percentual fixo de 60% sobre o valor total da operação de ICMS realizada, podendo ser usado para debitar os devidos a título do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços.

3.1.DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A RECEITA E FATURAMENTO

3.1.1. Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

O imposto de renda recai sobre a pessoa jurídica, é um imposto incidente sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza e de competência Federal, ou seja, da União (MARTINS, 2016), com previsão no art. 153, III da Constituição Federal de 1988, a saber: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza.⁹”.

O próprio CTN disciplinou os termos “renda e proventos de qualquer natureza” conforme dispõe o art. 43:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Assim, entende-se por “renda” os frutos do capital ou do trabalho, ou, ainda, da junção dos dois. Ademais, a expressão “proventos de qualquer natureza” ficou entendida como acréscimo no patrimônio não compreendidos nesse conceito de renda alhures (JESUS, 2014).

Relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, esta possui previsão no art. 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, tendo sido instituída pela Lei nº 7.689/88 e aplicando-se para tanto as disposições prevista no Imposto sobre Renda no que se refere ao seu lançamento, administração, cobrança, penalidades, consultas.

3.1.1.1.Fato Gerador

⁹ BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DA REPÚBLICA DO BRASIL. Promulgada pelo Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília em 5 de outubro de 1988.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. Assim, a disponibilidade econômica será verificada quando ocorrer renda ou proventos efetivamente recebidos. A disponibilidade econômica poderá ser jurídica, fato que ocorrerá quando possuir tratamento previsto em lei. Já a aquisição acrescenta o patrimônio (MARTINS, 2016).

Conforme lições de Sergio Pinto Martins¹⁰, “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. Se a fonte perceber renda, haverá a incidência do imposto”.

Por sua vez, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido possui como seu fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, incidindo sobre todas as pessoas jurídicas existentes no Brasil, bem como sobre as pessoas que são equiparadas pelo RIR.

3.1.1.2. Base de cálculo

A base de cálculo do IRPJ será o lucro real, o lucro arbitrado ou o lucro presumido pessoa jurídica. Conforme Adam Smith, o lucro é uma quantia que poderá ser usada sem o prejuízo do capital, sendo inclusos, para tanto, o capital fixo e o capital circulante¹¹.

Destarte, o lucro real é o lucro fiscal do período de apuração ajustado pelas adições, pelas exclusões e pelas compensações, conforme ditames do art. 6º do Decreto-lei nº 1598/77, sendo empresa tributada com base no lucro real (MARTINS, 2016).

A base de cálculo do IRPJ para as empresas que optarem pelo lucro presumido, como lecionado por Isabela Bonfá de Jesus, será o resultado da aplicação de um percentual de presunção sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, percentual que irá divergir, pois dependerá da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica¹².

No lucro arbitrado, sua base de cálculo será determinada conforme as mesmas regras do lucro presumido, ou seja, mediante aplicação de percentual de lucratividade, a qual também irá variar conforme o ramo da atividade empresarial exercida, sendo calculada sobre a receita bruta apurada bimestralmente. Apesar da semelhança, o lucro arbitrado divergirá do

¹⁰ MARTINS. S. P. **Manual de Direito Tributário**. 15. ed. Saraiva. São Paulo 2016. p. 316.

¹¹ SMITH. A. **A riqueza das Nações**. Trad. Maria Terese de Lemos Lima. Curitiba: Juruá, 2006.

¹² JESUS. I.B. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p 343.

presumido, pois, no sistema do lucro arbitrado, o seu percentual será acrescido de 20% do percentual que seria aplicado ao optante pelo lucro presumido (JESUS, 2014).

Quanto à CSLL, sua base de cálculo será o montante do lucro auferido pela empresa, estando ela acompanhada, obrigatoriamente, da forma de tributação do IRPJ suprafundamentada.

3.2.1. Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

3.2.1.1. Conceito e aplicação

Essas duas contribuições possuem previsão legal no art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF/1988, conforme se descreve a seguir:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

Assim, têm como seu critério material a aferição de receita ou faturamento, conforme dispositivo constitucional supracitado. As contribuições ao Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição Para o Financiamento de Seguridade Social - COFINS são dispostas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que apresentam a cobrança de forma não-cumulativa, e a Lei nº 9.718/1998, que apresenta a cobrança de forma cumulativa.

O PIS visa a financiar o seguro-desemprego, o abono e participação na receita dos órgãos e entidades, tanto para os trabalhadores de empresas públicas, como privadas, já a COFINS visa ao financiamento da seguridade social, ou seja, financiamento da previdência social, da assistência social e também da saúde pública.

3.2.1.2. Fato gerador

Para conhecermos o fato gerador das contribuições sociais do PIS e da COFINS, basta verificarmos os dispostos pelo art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que

dispõem a cobrança pelo modo não-cumulativo, bem como os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, que versa acerca da cobrança cumulativa:

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Portanto, conforme os fatos geradores do PIS e da COFINS, eles compreenderão como receita conforme os termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Vejamos:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria

II - o preço da prestação de serviços em geral

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente

III - tributos sobre ela incidentes;

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta

Dessa forma, verifica-se que o fato gerador das contribuições em análise é a obtenção pela pessoa jurídica de receita, devendo ser referido que, em relação àquelas que se encontram

submetidas à sistemática não cumulativa, a legislação permitiu que fossem deduzidos os custos dos insumos necessários à consecução da receita bruta.

3.2.1.3. Base de cálculo

Conforme lições de Isabela Bonfá de Jesus¹³, analisando conjuntamente com as Leis que regem as Contribuições do PIS e da COFINS, temos que suas bases de cálculos serão a totalidade da receita bruta, incidindo as respectivas alíquotas, conforme verifica-se no § 2º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Vejamos:

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

Sendo assim, ambas as contribuições relacionadas acima têm na receita bruta sua comum base de cálculo.

4.1. RECEITA E FATURAMENTO PARA FINS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1.1. Conceito de receita e faturamento

Não há, em nossa Constituição Federal, uma pré-definição formal ou ideal do alcance que deve ser dado às palavras “faturamento” e “receita”, assim como não há em relação a conceitos tais como “propriedade”, “família”, “liberdade”, “vida”, “crime”, “cidadão”, dentre outros. Por menos, não seria conveniente a expressa disposição desses significados, pois a norma, através do exercício de interpretação, deve se adaptar à evolução histórica e socioeconômica, respeitando-se as peculiaridades de cada caso.

¹³ JESUS. I.B. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p 345.

Conforme art. 110 do CTN, a lei tributária não poderá alterar definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, que são utilizados expressa ou implicitamente pela CF, pelas Constituições Estaduais ou por Leis Orgânicas dos municípios ou DF, para definir ou limitar competência tributária. Assim, busca-se o conceito no direito privado, podendo ser usado o disposto no art. 187 da Lei 6.404/1976. Vejamos:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

Noutro norte, o faturamento deve ser entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constituindo a base de cálculo do tributo, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado.

Nem todos os valores que entram nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas ou pelos cofres públicos podem ser de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na Ciência das Finanças, recebem a designação de movimentos de fundo ou de caixa).

Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertence. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas¹⁴.

Depreende-se que os créditos presumidos não integram a receita, uma vez que faturamento trata-se de “receita” da empresa, dinheiro ‘seu’, ou seja, valores pagos em razão da mercadoria vendida.

O entendimento que se tem de receita e faturamento é de que faturamento é mais específico do que receita. O faturamento tem uma acepção mais estrita, sendo basicamente adstrita à receita bruta proveniente da venda de produtos ou da prestação de serviços. Ou seja, abrange as receitas operacionais.

Receita significa o ingresso pela venda de mercadorias e serviços, acepção restrita em que receita corresponde ao conceito de faturamento - LC nº 70/91, posteriormente ampliada

¹⁴ BALEEIRO. A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 2ª ed. Forense, Rio, 1976, pág. 130/5.

para corresponder a outros ingressos (Lei nº 9.718/98) -, sendo irrelevante o tipo de atividade e a classificação contábil¹⁵.

Minatel, em sintonia com o exposto, afirma que para um ingresso ter natureza de receita deverá ser oriundo de atividade empresarial¹⁶.

Geraldo Ataliba, em trabalho que tratava do ISS (Imposto sobre Serviços), explanou a conceituação muito pertinente a respeito de receita:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.¹⁷

Portanto, pela conceituação exposta, percebe-se claramente que o conceito de receita abrange tanto as receitas operacionais, quanto as não operacionais, mas não valores de benefícios fiscais, pois eles não advêm das receitas operacionais e não operacionais.

Frise-se que, antes da Emenda Constitucional nº. 20, de 16 de dezembro de 1988 (alterou o art. 195 da Constituição Federal), tinha-se apenas a previsão de incidência de contribuição sobre a folha de salário, o faturamento e o lucro. Após, passou-se não só a ter incidência sobre as bases de cálculo supra, mas também sobre a receita, conforme atual redação do art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal.

Portanto, se for realizado um comparativo entre a redação original do art. 195 da CF em confronto com a redação dada pela EC nº. 20/1998, percebe-se nitidamente que existe diferença entre o conceito de faturamento e o de receita. Do contrário, poder-se-ia dizer que a referida Emenda Constitucional foi inócua. Veja-se:

¹⁵ MINATEL, J. A. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. MP, 2005, p.253-254.

¹⁶ MINATEL, J. A. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. MP, 2005, p. 254.

¹⁷ ATALIBA, G. **ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário**, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

Quadro 1. Comparativo entre redações do art. 195 da CF/88.

REDAÇÃO ORIGINAL	REDAÇÃO EC 20/1998
<p>Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:</p> <p>I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;</p> <p>II - dos trabalhadores;</p>	<p>Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:</p> <p>I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:</p> <p>a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;</p> <p>b) a receita ou o faturamento;</p> <p>c) o lucro;</p>

Fonte: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A conclusão imediata que se extrai da simples análise do caso é a de que os conceitos de receita e de faturamento são diversos, pois do contrário não haveria necessidade de o Poder Constituinte Derivado alterar referido dispositivo, acrescentando o termo “receita”. E mais, a conjunção alternativa “ou” bem revela que não se tem confusão entre o conceito receita bruta e faturamento.

4.1.2. Do entendimento jurisprudencial do conceito de receita e faturamento para fins de incidência de tributos

Atualmente, restou-se consolidada pelo Supremo Tribunal Federal a participação no tema em análise, fixando o entendimento estabelecido no Recurso Extraordinário em Regime de Repercussão Geral nº 574.706/PR, que discutiu à luz do art. 195, I, alínea “b”, da CF, a integração ou não dos valores recolhidos a título de ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, tendo como norte para a fixação do julgado o conceito de receita e faturamento.

Conforme definido em voto do Ministro Celso de Mello no RE 574.706/PR, considera-se

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, *ao menos para efeito de sua configuração*, de 02 (dois) elementos essenciais: a) que a incorporação dos *valores*

faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, cuja lição, *no tema*, mostra-se extremamente precisa (e correta) no exame *da noção de receita*.

Para GERALDO ATALIBA (“Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 1/88, 1978, RT), p. ex., “*O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo*”.

O Tribunal Regional Federal corrobora com esse entendimento de receita e faturamento e vem seguindo a lógica acima, declarando a inexigibilidade dos valores advindos do REINTEGRA e dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS, da COFINS, da CSLL e do IRPJ. Vejamos:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO DO REINTEGRA E PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS, COFINS, IRPJ E DA CSLL. DESCABIMENTO. 1. É indevida a cobrança de contribuição ao PIS e COFINS sobre os valores referentes aos créditos fiscais auferidos pela empresa exportadora, sejam os do âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, sejam os ditos presumidos de ICMS, uma vez que tais valores não constituem receita ou faturamento. 2. Tem o contribuinte o direito de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores referentes a créditos presumidos de ICMS, uma vez que não constituem renda, lucro ou acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. (TRF4 5024789-10.2016.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relator LUIZ CARLOS CERVI, juntado aos autos em 15/02/2017) (grifo nosso).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DA CSLL E IRPJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO POR ESTADO DA FEDERAÇÃO. Os créditos presumidos de ICMS, concedidos pelos Estados-Membros, não constituem receita tributável, não podendo ser contemplados para apuração do lucro da pessoa jurídica para fins de apuração da CSLL e IRPJ, pois configuram verdadeira renúncia fiscal, com o intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, gerando importantes reflexos financeiros e sociais para o desenvolvimento do Estado. Precedentes deste Regional e do STJ. (TRF4, APELREEX 5044703-11.2012.404.7000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 29/08/2013) (grifo nosso).

O conceito definido em Apelação de Reexame necessário nº 2006.72.02.010238-8, julgado pela 1º turma do TRF4, de relatoria do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, apresentou o seguinte entendimento “O conceito de receita bruta ou faturamento deve ser

entendido como o produto de todo o rol das atividades que integram o objeto social da empresa, segundo a tendência que se observa na jurisprudência do STF.”¹⁸

Nesse sentido, segue diversos julgados no ordenamento jurídico pátrio, ficando, por sua vez, fixado que, para ser receita, a mesma deve integrar o patrimônio empresarial, sendo os benefícios fiscais uma renúncia fiscal do Estado e da União, não podendo tais valores serem incididos na base de cálculo de tais tributos.

5.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE INCLUIR VALORES DO REINTEGRA E DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS

Verificaremos a impossibilidade de incluir os valores advindos dos benefícios do REINTEGRA e do Crédito Presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS ao verificar a hipótese de incidência de cada um desses tributos.

O IRPJ, conforme art. 43 do CTN, possui como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, ou seja, produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos como acréscimos patrimoniais.

A CSLL por sua vez incidirá sobre o lucro líquido, que é aquele considerado como aumento patrimonial, conforme ocorre no IRPJ.

Outrossim, as contribuições do PIS e da COFINS incidem sobre o faturamento ou receita bruta empresarial, ou seja, pelo lucro efetivo do estabelecimento empresarial.

Deste modo, conforme conceituação alhures dos benefícios fiscais, os mesmos possuem natureza jurídica de renúncia fiscal, ou seja, os benefícios do REINTEGRA e dos créditos presumidos de ICMS são renúncias fiscais e têm intuito de incentivar o setor econômico a que são aplicados. Assim, os benefícios não constituem acréscimo patrimonial ou lucro, não fazendo parte da receita ou do faturamento empresarial.

O conceito de ingresso é mais amplo do que o de receita, abrangendo tanto as receitas, quanto os ingressos que entram no caixa de uma empresa.

Nem tudo o que é considerado contabilmente como receita poderá ser considerado receita tributável. A contabilidade apenas registra os eventos, na maioria atos e fatos jurídicos, não podendo destoar os seus significados. A receita, para ser tributada, deve constituir riqueza

¹⁸ TRF4, **APELREEX 2006.72.02.010238-8**, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 18 de dezembro de 2012.

reveladora de capacidade contributiva. Os benefícios fiscais do REINTEGRA e créditos presumidos do ICMS são verdadeiras renúncias fiscais dos entes, logo não são dotados de capacidade contributiva.

Sendo assim, somente podem ser incluídas nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS as rubricas que se tratarem efetivamente de um acréscimo patrimonial ou de um lucro líquido, ou seja, todas as demais rubricas que não tiverem as vestes de acréscimo patrimonial ou de lucro líquido tampouco fazem parte do faturamento e não podem ser incluídas na base de cálculo dos tributos em questão.

5.1.1. Ofensa a Princípios Tributários

5.1.1.1. Princípio da Capacidade Contributiva e sua violação

A Carta Magna Federal prevê, no texto do art. 145, §1º, o princípio da capacidade contributiva, ou seja, o tributo deve respeitar a capacidade econômica do contribuinte, o patrimônio, o rendimento e as atividades econômicas do contribuinte.

Sobre a capacidade contributiva, o digníssimo Luciano Amaro assim se posiciona:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.

[...]

A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É um critério de comparação que inspira o princípio constitucional da igualdade.¹⁹

Nota-se da esclarecedora doutrina exposta que a capacidade contributiva somente será verificada quando ocorrer riqueza (legalmente expressa) para incidência do imposto, ou seja, quando se verificar que não houve riqueza - no presente caso verificada através de renda/acréscimo patrimonial e lucro -, não poderá ocorrer a incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS em atenção ao princípio da capacidade contributiva.

5.1.1.2. Princípio da Estrita Legalidade e sua violação

A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso I, acolhe o princípio da estrita legalidade em matéria tributária. O Código Tributário Nacional, em seu art. 97, inciso III, estabelece que somente à lei cabe indicar a situação necessária e suficiente à ocorrência da

¹⁹ AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.136

obrigação, exigência não observada pela cobrança do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS com a inclusão dos valores relativos aos créditos presumidos de ICMS e dos valores do REINTEGRA em suas bases de cálculo.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

É necessária uma lei para se instituir um tributo, com seu fato gerador, ou hipótese de incidência (com critério material, temporal e espacial), bem como sua base de cálculo e alíquota, sujeitos. Ou seja, para se efetuar a cobrança de determinado fato ou ato jurídico é necessário que haja previsão legal.

Se for analisado de uma maneira coerente, sistêmica, é óbvio que não existe nenhuma previsão para se cobrar o crédito presumido de ICMS e valores do REINTEGRA na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. E não se diga que este crédito é renda ou lucro, pois, conforme vislumbrado anteriormente, estes não se amoldam aos conceitos mencionados.

Portanto, tal exigência é inconstitucional, por violar o princípio da estrita legalidade, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal.

5.1.2. Do enriquecimento ilícito e vantagem indevida em favor da União

Com a prática da inclusão dos valores relativos aos créditos presumidos de ICMS e do REINTEGRA na base de cálculos desses tributos que incidem sobre a receita ou faturamento, a administração está enriquecendo sem causa, pois os mesmos não devem integrar tal base de cálculo, vez que são renúncias fiscais por parte do fisco estadual e federal.

É, portanto, um incremento no patrimônio da União em detrimento do patrimônio do contribuinte, inexistindo uma causa juridicamente idônea para tanto. Sendo o enriquecimento sem causa uma vantagem indevida, é inadmissível, podendo o empobrecido indenizar-se propondo a devida ação para tanto²⁰.

5.1.3. Consequências da União pela Cobrança Indevida

²⁰ (MELLO. C. A. B. O princípio do **Enriquecimento sem causa em direito administrativo**. R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 1997. p. 28. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47085/45796>>. Acesso em: 20 out. 2017)

5.1.3.1. *Dever de ressarcir ou compensar*

Pelo fato de ocorrer o enriquecimento ilícito da União com tal prática, a mesma deve garantir a restituição aos contribuintes indevidamente onerados, conforme preceitua o art. 165 do CTN.

Tratando-se do pagamento de tributos indevidos, Luciano Amaro apregoa:

“Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido. [...]

O pagamento indevido é chamado de “extinção do crédito tributário” (art. 168, I), quando é óbvio que no pagamento indevido, não há obrigação nem crédito. O que pode ter havido é a prática de um ato administrativo irregular de lançamento, seguido de pagamento pelo suposto devedor, ou o pagamento, sem prévio lançamento, por iniciativa exclusiva do suposto sujeito passivo”²¹.

Assim, por ocasião do recolhimento pelo contribuinte de tributo indevido, torna-se perfeitamente possível a restituição dos valores recolhidos, conforme previsão expressa do art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Resta garantido ao contribuinte o direito de ser restituído, em pecúnia ou mediante compensação, os valores pagos a título de IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS em flagrante descompasso com a legislação pátria, ou seja, com a inclusão dos valores a título de REINTEGRA e créditos presumidos de ICMS em sua base de cálculo desses tributos.

O renomado doutrinador Leandro Paulsen assim dispõe sobre o assunto:

Repetição judicial. Quando a pretensão repetitória esteja baseada na inconstitucionalidade da exigência ou quando baseada em simples interpretação da norma legal em sentido diverso da que a ela é atribuída pela Administração, só restará ao contribuinte a garantia de acesso ao Judiciário para ver reconhecido o seu

²¹ AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 419 e 420.

direito. Ingressará, então, com ação ordinária pleiteando o reconhecimento de que o pagamento efetuado foi indevido e a condenação do sujeito ativo da relação jurídico-tributária a repetir o que recebeu. A essas ações, costuma-se dar o nome de ação de repetição de indébito tributário. A jurisprudência tem admitido a formulação de pedido alternativo de repetição (por precatório) ou de compensação, opção a ser feita por ocasião de execução da sentença²².

O Estado deve responder pela lisura em suas cobranças, evitando, dessa forma, prejuízos aos contribuintes. Pelo exposto, fica clara e notória a falha do Estado em incluir os valores a título de crédito de ICMS e de REINTEGRA na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, devendo, nessa medida, assumir os danos causados e, ainda, garantir o direito do contribuinte em ter restituídos os valores pagos indevidamente.

6. CONCLUSÃO

Os benefícios fiscais são instrumentos de política pública econômica, podendo ser criados por diversas modalidades pela União, Estados-membros e municípios do país. Os incentivos fiscais se caracterizam como renúncias fiscais, conforme entendimento pacificado nos tribunais pátrios.

Nesse liame, foram criados os benefícios fiscais do REINTEGRA e dos créditos presumidos de ICMS. O REINTEGRA, de competência federal, visa instituir, reintegrar valores dos custos de tributos federais, conforme previsão na Lei nº 7.633/2011, sendo um redutor de custo de produção. Por sua vez, o crédito presumido de ICMS, criado mediante convênios entre os Estados-membros, são créditos fictícios lançados na escrita fiscal, ou seja, presunção de crédito que é dada sobre os valores apurados nas operações de ICMS. Tem-se que ambos os benefícios fiscais são renúncias fiscais do Estado e da União, os quais deixam de exigir parte de seu crédito tributário visando a atrair empreendimentos e desenvolvimento econômico na região ou no país, sendo essa a natureza jurídica desses benefícios fiscais redutores de custos.

Destarte, a União possui tributos que incidem sobre a receita, sobre o faturamento das pessoas jurídicas nacionais e sobre o lucro, em que citamos o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, e tem por prática a inclusão na base de cálculo desses tributos dos valores referentes aos créditos presumidos do ICMS e do REINTEGRA.

Nesse ínterim, as receitas são as entradas que modificam o patrimônio empresarial, o incrementando, sendo apenas esses aportes considerados como receitas (BALEEIRO, 1976).

²² PAULSEN, L. **Direito Tributário**, 5ª edição, 2003, páginas 954 e 955.

O faturamento é um termo mais específico que a receita, sendo a receita bruta proveniente da produção de serviços ou vendas de bens, abrangendo todas as receitas operacionais. O conceito de receita bruta ou faturamento deve ser entendido como o produto de todo o rol das atividades que integram o objeto social da empresa, segundo a tendência que se observa na jurisprudência do STF.

Ocorre que não é possível a inclusão dos valores que advêm dos benefícios fiscais do REINTEGRA e dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo dos tributos tratados. Isso porque esses benefícios fiscais não adentram no conceito definido como receita ou faturamento.

Apesar disso, a Receita Federal exige que esses valores (renúncias fiscais) sejam inclusos, fato que acarreta uma ofensa aos princípios tributários da capacidade contributiva (art. 145, §º da CF/88) e aos princípios de Estrita Legalidade (art. 150, I da CF/88 e art. 97, III do CTN), pois esses valores não são previstos em lei para que haja a exigência tributária, não fazendo parte do fato gerador.

Com essa prática, a União enriquece ilicitamente, uma vez que não deveria realizar essa exigência ao contribuinte, pois são valores relativos a renúncias fiscais, não podendo ser entendidos como receita ou faturamento para fins de incidência dos tributos.

REFERÊNCIAS

JESUS. I. B. Manual de Direito Tributário. 2 ed. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 2015.

MARTINS. S. P. **Manual de Direito Tributário**. 15. ed. Saraiva. São Paulo 2016.

BATALHA, R. S. **Incentivos Fiscais e Financeiros-fiscais – Uma análise jurídica sob a ótica do desenvolvimento regional: o caso FUNDAP (BRASIL 1988 – 2005)**. 2005. 138 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Campos – RJ. 2005, p. 57

BORGES, S. M. Subvenção Financeira. Isenção e Dedução Tributárias. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 41-42, 1978, apud CATÃO, M. A. V. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 14.

CALDERARO, F. R. S. Incentivos Fiscais à Exportação. São Paulo: **Resenha Tributária**, 1973, p. 17, apud TROIANELLI, G. L. **Incentivos Setoriais e Crédito-Prêmio de IPI**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 17-18.

BRASIL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 540. Adotada pelo Presidente Nacional da República. **Diário Oficial da União**, Brasília em 2 de agosto de 2011.

BRASIL, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior: 2017 C. **Desoneração das exportações.** Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/desoneracao-das-exportacoes>>. Acesso em: 19 de out. 2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp 1363902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 19 ago. 2014.

BARROS, R. J. M. **Procuradoria-Geral da República.** Parecer Nº 117184/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR. Brasília, 30 de mai. 2016.

VOGAS, R. P. C. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal.** 2010. Dissertação (Mestrado em Direito). 71f. Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2010.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DA REPÚBLICA DO BRASIL. Promulgada pelo Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília em 5 de outubro de 1988.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/CSLL>>. Acesso em: 19 out. 2017

SMITH. A. **A riqueza das Nações.** Trad. Maria Terese de Lemos Lima. Curitiba: Juruá, 2006.

BALEEIRO. A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 2ª ed. Forense, Rio, 1976, pág. 130/5).

MINATEL, J. A. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação.** MP, 2005, p.253-254.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO, **APELREEX 2006.72.02.010238-8**, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 18 de dezembro de 2012.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.136.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2006. p. 419 e 420.

MELLO. C. A. B. O princípio do **Enriquecimento sem causa em direito administrativo.** R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 1997. p. 28. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47085/45796>>. Acesso em: 20 out. 2017

PAULSEN. L. **Direito Tributário**, 5ª edição, 2003, páginas 954 e 955.