



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.213.088 - PR (2010/0177651-1)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : **ELECTROLUX DO BRASIL S/A**
ADVOGADO : **HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
ADVOGADO : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS DO REGIME NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE. EXEGESE DO ART. 3º, § 10, DA LEI Nº 10.833/2003.

1. "O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IPRJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Precedente: REsp. n. 1.118.274 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.9.2010" (REsp 1.128.206/PR, Rel. Min. Mauro Campbell, Segunda Turma, DJe 21.10.10).

2. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 17 de abril de 2012(data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.213.088 - PR (2010/0177651-1)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : **ELECTROLUX DO BRASIL S/A**
ADVOGADO : **HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
ADVOGADO : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): O recurso especial foi fundado exclusivamente na alínea "a" do inciso III do art. 105 da CF/88 e interposto contra acórdão do TRF da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. LEI 10.833/03. ART. 3º, § 10. INAPLICABILIDADE À BASE DE CÁLCULO DA CSLL E DO IRPJ. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS DE COFINS ORIUNDOS DO SISTEMA NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 3º da Lei 10.833/03 não se aplica à base de cálculo da CSLL e do IRPJ, não podendo, com base neste artigo, dela ser excluídos os créditos de COFINS oriundos do sistema não cumulativo. (e-STJ fl. 576)

Os embargos de declaração opostos na sequência foram rejeitados. (e-STJ fls. 587-591)

A ELECTROLUX DO BRASIL S/A aponta contrariedade ao disposto no art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, pois entende que os créditos de PIS e COFINS decorrentes do regime não cumulativo não podem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.213.088 - PR (2010/0177651-1)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS DO REGIME NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE. EXEGESE DO ART. 3º, § 10, DA LEI Nº 10.833/2003.

1. "O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IPRJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Precedente: REsp. n. 1.118.274 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.9.2010" (REsp 1.128.206/PR, Rel. Min. Mauro Campbell, Segunda Turma, DJe 21.10.10).

2. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A questão recebeu prequestionamento na origem e foi enfrentada pela Corte Regional nos seguintes termos:

A questão debatida nos autos foi examinada por esta Turma no julgamento da apelação cível nº 2008.70.00.006836-7/PR, em que foi relator o Desembargador Vilson Darós (D.E. de 21/1/2009). Transcrevo o voto do relator:

"Trata-se de apelo da impetrante objetivando a reforma de sentença que julgou improcedente pedido de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL crédito referente à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

Dando efetividade à norma contida no § 12 do art. 195 da CF/88, o legislador infraconstitucional, no art. 3º da Lei nº 10.833/03 e 3º da Lei nº 10.637/02, em relação à COFINS e ao PIS respectivamente, instituiu ferramenta para evitar a cumulatividade das referidas contribuições. Por essa sistemática, foram previstos descontos da contribuição de acordo com determinados encargos, tais como energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, que devem ser apurados com base na mesma alíquota. Assim, trata-se de crédito que deve ser deduzido da contribuição devida.

Por sua vez, o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/03, também aplicável ao PIS de acordo com o estabelecido no inciso II do art. 15 do mesmo normativo, reza que os créditos decorrentes da não-cumulatividade das contribuições não podem integrar a apuração da receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido nas próprias contribuições.

Assevero, o dispositivo acima mencionado visa preservar a integridade do benefício de forma a impossibilitar nova incidência das contribuições (PIS e COFINS) sobre os créditos gerados pelas deduções do sistema não-cumulativo.

Contudo, ao contrário da pretensão veiculada pela contribuinte, o referido dispositivo (§ 10 do art. 3º da Lei nº 10.833/03) não permite que esses créditos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

possam ser abatidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Registre-se inicialmente que a base de cálculo do Imposto de Renda devido pela empresa autora, que é o lucro real, está definida no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77:

"Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."

Por sua vez, o § 3º do art. 37 da Lei nº 8.981/95 prevê as hipóteses de deduções possíveis, dentre as quais não se incluem créditos do PIS e da COFINS não cumulativa. Veja-se o teor do dispositivo:

"Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º Sobre o lucro real será aplicada a alíquota de 25%, sem prejuízo do disposto no art. 39.

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;

b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.

..."

Quanto à CSLL, deve-se seguir o mesmo raciocínio, na medida em que sua base de cálculo é o resultado do exercício antes da provisão para o Imposto de Renda, nos termos do "caput" do art. 2º da Lei nº 7.689/88:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Portanto, a dedução pretendida pela contribuinte não encontra amparo na legislação de regência do IRPJ e da CSLL. E mais, o Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 3, de 29 de março de 2007, ao explicitar a impossibilidade da dedução, não extrapola a competência infralegal da Autoridade Fiscal, pois o impedimento encontra



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

amparo na legislação tributária.

Esta Turma já albergou esse entendimento:

IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO DA SRF Nº 3/07.

A dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não encontra amparo na lei. E mais, o Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 3, de 29 de março de 2007, ao explicitar a impossibilidade da dedução, não extrapola a competência infralegal da Autoridade Fiscal na medida em que o impedimento decorre da legislação de regência dos tributos. (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.71.08.012342-8, 1ª Turma, Des. Federal VILSON DARÓS, POR UNANIMIDADE, BOL 645/2008 no dia 14/10/2008)

Adota-se esses fundamentos como razão de decidir.

Pelo exposto, nego provimento à apelação. (e-STJ fls. 941-943)

A questão controvertida nos autos, vale dizer, se os créditos de PIS e COFINS do regime não cumulativo podem, ou não, ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi exaustivamente examinada por esta Segunda Turma no julgamento do Recurso Especial 1.118.274/PR, da relatoria do Min. Herman Benjamin, oportunidade em que se decidiu no mesmo sentido do aresto recorrido, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ABATIMENTO. ART. 3º, § 10, DA LEI 10.833/2003 C/C ART. 15 DA LEI 10.637/2002. INVIABILIDADE.

1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando a sistemática de creditamento relativo ao PIS/Cofins não cumulativo.

2. A contribuinte argumenta que os créditos do PIS/Cofins relativos a insumos não servem de base de cálculo para o IRPJ e a CSLL, por força do art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003 c/c o art. 15 da Lei 10.637/2002. Por essa razão, esses créditos deveriam, segundo ela, ser abatidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3. Diferentemente do que faz supor a empresa, o IRPJ e a CSLL não incidem sobre o crédito de PIS/Cofins. Tais tributos recaem sobre o resultado positivo da empresa, correspondendo, grosso modo, à diferença entre as receitas e as despesas definidas em lei.

4. O creditamento de PIS/Cofins sobre as entradas (insumos), nesse contexto, é elemento que reduz a despesa da contribuinte relativa à incidência dessas mesmas contribuições sobre as saídas (vendas) e, com isso, afeta, indireta e positivamente, o lucro da empresa.

5. Haveria injustiça se o Fisco exigisse que a contribuinte, além de recolher PIS/Cofins sobre suas vendas, pagasse essas mesmas contribuições (que incidem sobre a receita bruta) também sobre o valor do creditamento relativo ao insumo. Ocorreria, nessa situação hipotética, bis in idem, pois o vendedor do insumo já recolheu, em tese, a contribuição que recai sobre essa receita.

6. Por isso o legislador assegurou, no art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que "o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição".



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

7. Ou seja, o dispositivo legal impede que o fisco cobre o PIS/Cofins duplamente: (a) sobre a receita de venda do produto final e (b) sobre a contabilização dos créditos relativos aos insumos (créditos esses que podem ser considerados receita em sentido lato, conforme reconhece a contribuinte).

8. A norma em debate refere-se ao PIS/Cofins. Não há relação com suposta redução do IR ou da CSLL.

9. De fato, não significa que a contribuinte possa reduzir o lucro tributável, para fins do IRPJ e da CSLL, por meio de abatimento dos créditos de PIS/Cofins.

10. Dito de outra forma, impossível realizar abatimentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não previstos em lei. Precedente do STJ.

11. Recurso Especial não provido. (REsp 1.118.274/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 04.02.11)

Na ocasião, o eminente Relator manifestou-se nos seguintes termos:

Discute-se a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando a sistemática de creditamento relativo ao PIS/Cofins não cumulativa.

Preliminarmente, é interessante esclarecer construção argumentativa trazida pela contribuinte.

A empresa afirma que há duas formas de contabilização do creditamento de PIS/Cofins: a) recuperação de custo e b) redução de despesa.

No primeiro caso (recuperação de custo), o crédito de PIS/Cofins é embutido no próprio custo da mercadoria. Ou seja, um insumo adquirido por R\$ 100,00 é contabilizado, por exemplo, por R\$ 90,75, considerando que foi abatido o montante de R\$ 9,25 relativo ao creditamento (= 9,25% de PIS/Cofins sobre o preço do insumo – fl. 407).

No segundo caso (redução de despesa), o crédito de PIS/Cofins é lançado como redutor da despesa a ser suportada pela contribuinte. Naquele mesmo exemplo, o montante de R\$ 9,25 (crédito de PIS/Cofins sobre os insumos) é lançado em contrapartida ao custo da mercadoria vendida (preço do insumo – R\$ 100,00) e da contribuição incidente sobre a receita de venda (fl. 407).

Por qualquer das formas de contabilização, o crédito de PIS/Cofins poderia, em tese, ser considerado receita em sentido lato, pois afeta positivamente o resultado da empresa, o que é por ela reconhecido (fl. 407).

Entretanto, a recorrente argumenta que essa receita não pode servir de base de cálculo para o IRPJ e a CSLL, por força do art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003:

Art. 3º, § 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Apesar de a Lei 10.833/2003 referir-se especificamente à Cofins, a norma aplica-se ao PIS, por disposição do art. 15 da Lei 10.637/2002.

Eis, portanto, a tese da contribuinte: embora os créditos de PIS/Cofins possam, em princípio, ser considerados receita, não sofrem a incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003. Por essa razão, os montantes correspondentes ao creditamento de PIS/Cofins deveriam ser abatidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, diferentemente do que faz supor a empresa, o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro líquido não incidem sobre o crédito de PIS/Cofins.

O IRPJ e a CSLL recaem sobre o resultado positivo da empresa, correspondendo,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

grosso modo, à diferença entre as receitas e as despesas definidas em lei.

O creditamento de PIS/Cofins sobre as entradas (insumos), nesse contexto, é elemento que reduz a despesa da contribuinte relativa à incidência dessas mesmas contribuições sobre as saídas (vendas) e, com isso, afeta, indireta e positivamente, o lucro da empresa.

De fato, a não-cumulatividade é técnica que permite o cálculo do tributo a ser recolhido ao Fisco com abatimento dos valores pagos nas operações antecedentes.

Assim, tomando-se o exemplo dado pela própria contribuinte, em que há aquisição de insumo por R\$ 100,00 e venda do produto final por R\$ 200,00, com incidência de PIS/Cofins a 9,25%, teríamos o seguinte, sempre em cálculo simplificado:

- Custo da mercadoria vendida (preço do insumo) = R\$ 100,00;
- Creditamento de PIS/Cofins (9,25% sobre o preço, recolhido pelo vendedor do insumo) = R\$ 9,25;
- Receita de venda (preço do produto final vendido pela contribuinte) = R\$ 200;
- Incidência de PIS/Cofins sobre a venda (9,25% sobre os R\$ 200,00) = R\$ 18,50.

Sabemos que a contribuinte não recolherá R\$ 18,50 a título de PIS/Cofins, nesse exemplo, pois, pela sistemática da não-cumulatividade, abaterá o valor recolhido na operação anterior (crédito de R\$ 9,25 relativo ao insumo).

Ou seja, a contribuinte recolherá R\$ 9,25 ao Fisco, a título de PIS/Cofins sobre a receita da venda (= R\$ 18,50 – R\$ 9,25).

Imaginando, hipoteticamente, que não houvesse qualquer outra receita ou despesa e que o PIS/Cofins incidisse sobre a receita da venda pela mesma alíquota, o lucro da empresa seria de R\$ 90,75 (= R\$ 200,00 da venda, subtraídos R\$ 100,00 do custo da mercadoria vendida e R\$ 9,25 de PIS/Cofins a ser recolhido ao Fisco, já abatido o crédito do insumo).

Não há falar, portanto, em incidência de IRPJ e CSLL sobre o creditamento de PIS/Cofins, mas apenas sobre o lucro, como determina a lei.

Haveria injustiça se o Fisco exigisse que a contribuinte, além de recolher PIS/Cofins sobre suas vendas, pagasse essas mesmas contribuições (que incidem sobre a receita bruta) também sobre o valor do creditamento relativo ao insumo. Ocorreria, nessa situação hipotética, *bis in idem*, pois o vendedor do insumo já recolheu, em tese, a contribuição incidente sobre essa receita.

Foi por isso que o legislador assegurou, no art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que "o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição".

Ora, o objetivo da norma é exatamente evitar *bis in idem* que se daria caso o Fisco pretendesse calcular tributos (PIS/Cofins, por exemplo) duplamente: a) sobre as receitas das vendas dos produtos finais e b) sobre o próprio creditamento de PIS/Cofins relativo aos insumos (que já foram tributados no momento da venda para a contribuinte).

Isso foi captado pelo Tribunal de origem com extrema precisão (fl. 394):

Assevero, o dispositivo acima mencionado visa preservar a integridade do benefício de forma a impossibilitar nova incidência das contribuições (PIS e COFINS) sobre os créditos gerados pelas deduções do sistema não-cumulativo.

Ou seja, o dispositivo legal impede que o Fisco cobre o PIS/Cofins duplamente: a) sobre a receita de venda do produto final e b) sobre a contabilização dos créditos relativos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

aos insumos (créditos esses que podem ser considerados receita em sentido lato, conforme reconhece a contribuinte).

Para que fique claro: a norma em debate refere-se ao PIS/Cofins. Não há qualquer relação com suposta redução do IR ou da CSLL.

Assim, o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003 evita *bis in idem* tributário relativo ao PIS/Cofins. Isso não significa que a contribuinte possa reduzir o lucro tributável, para fins do IRPJ e da CSLL, por meio de abatimento dos créditos de PIS/Cofins, como bem consignou o TRF (fl. 395):

Portanto, a dedução pretendida pela contribuinte não encontra amparo na legislação de regência do IRPJ e da CSLL. E mais, o Ato Declaratório Interpretativo da SRF nº 3, de 29 de março de 2007, ao explicitar a impossibilidade da dedução, não extrapola a competência infralegal da Autoridade Fiscal, pois o impedimento encontra amparo na legislação tributária.

Dito de outra forma, impossível realizar abatimentos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não previstos em lei, como pretende a contribuinte. A título exemplificativo:

PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA - DEDUÇÃO DE DESPESAS - FATURAMENTO - LUCRO REAL - LUCRO LÍQUIDO - BASE DE CÁLCULO - PIS - COFINS - IRPJ - CSLL - MATÉRIA SUJEITA À RESERVA LEGAL - PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - OMISSÃO - SÚMULA 284/STF.

1. É deficiente a fundamentação do especial que não demonstra contrariedade ou negativa de vigência a tratado ou lei federal.

2. Integram o faturamento das prestadoras de serviço de cessão de mão-de-obra a totalidade da receita decorrente de sua atividade.

3. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL é decorrente do faturamento (totalidade de receitas auferidas - art. 1º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2002), após as deduções legalmente previstas.

4. A exclusão de receitas da base de cálculo da COFINS necessita de previsão legal.

5. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido em parte e, nessa parte, provido.

6. Recurso especial do contribuinte não provido. (REsp 1088802/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/11/2009, DJe 07/12/2009)

O acórdão recorrido, portanto, deu correta interpretação à legislação federal, razão pela qual deve ser mantido.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

O nobre Min. Mauro Campbell proferiu voto vista, acompanhando a posição do Relator:

Em exame recurso especial interposto por IMCOPA IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIAS DE ÓLEOS LTDA. onde se pleiteia que os créditos de PIS (contribuição para os Programas de Integração Social) e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), adquiridos pela sistemática da não-cumulatividade instituída pela Lei n. 10.833/2003 (Cofins) e pela Lei n. 10.637/2002, com a extensão dada



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pelo art. 15, da Lei n. 10.833/2003 (PIS/Pasep), sejam excluídos da receita bruta para efeito de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devidos pela empresa.

Na sessão do dia 23.3.2010 o Rel. Min. Herman Benjamin negou provimento ao recurso ao fundamento de que, muito embora o crédito de PIS/Cofins afete positivamente o resultado da empresa, o que gera lucro tributável a título de IR e CSLL, a base de cálculo de tais tributos é o resultado positivo (lucro) e não o crédito obtido, isoladamente, que somente tem interferência indireta naquele. Asseverou também que o objetivo do § 10, do art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, foi o de evitar o *bis in idem* que se daria caso o Fisco calculasse o PIS/Cofins sobre o próprio creditamento de PIS/Cofins.

Pedi vista para examinar o tema com mais vagar.

Com efeito, parece lógico que os créditos de PIS/Cofins não podem constituir receita bruta para fins de cálculo da própria Cofins não cumulativa e do PIS/Pasep não cumulativo. Se o fossem, integrariam a própria base de cálculo da Cofins e do PIS/PASEP, gerando uma tributação de 9,25% do seu valor (7,6% + 1,65%, alíquotas respectivas). O creditamento, portanto, não seria de 9,25% do valor do item, mas menor, pois seria subtraído pela sua própria tributação a título de Cofins e PIS/PASEP, o que iria contra o sentido da lei, retirando-lhe parcela essencial da efetividade material da não-cumulatividade proposta para os tributos que especifica.

No entanto, aqui coloco a questão, o mesmo raciocínio se aplicaria quando consideramos a receita bruta para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL?

Entendo que não, pois a não-cumulatividade é da Cofins e do PIS/PASEP e não do IR ou da CSLL, de modo que não há sistema de creditamento no IR ou na CSLL a sofrer a interferência da entrada de tais créditos na composição da receita bruta. Outrossim, a topografia do dispositivo não recomenda interpretação no sentido de fazer o § 10, do art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, extrapolar os limites da base de cálculo da Cofins para também gerar deduções das bases de cálculo do IR e da CSLL, que inclusive são outras como bem observado pelo Min. Herman Benjamin, Relator. Veja-se o teor do § 10, do art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, conjugado ao que determinam o art. 1º, §§ 1º e 2º e o art. 2º da mesma lei:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como **fato gerador o faturamento** mensal, assim entendido **o total das receitas** auferidas 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** da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A **base de cálculo** da contribuição é **o valor do faturamento**, conforme definido no *caput*.

[...]

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo **não constitui receita bruta** da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

valor devido da contribuição.

A receita bruta à qual o § 10, do art. 3º se refere é aquela que está inclusa no valor do faturamento, conforme o disciplina o § 1º, do art. 1º e que vem precedida da expressão "*para efeito do disposto neste artigo*", o que significa, no meu modo de ver, "*para efeito da verificação do fato gerador da Cofins*". Isto demonstra a aplicabilidade do dispositivo somente aos tributos a que se refere a cobrança não-cumulativa regida pela Lei n. 10.833/2003.

De observar que a técnica empregada para se atingir a não-cumulatividade envolve **ajustes na própria base de cálculo** do tributo (PIS/Cofins), gerando créditos com despesas por ele não tributadas posteriormente deduzidas das receitas tributadas, constituindo-se em sistemática autônoma, em nada se relacionando com a tributação a título de IRPJ ou CSLL.

Corroborar este raciocínio o fato de que todos os artigos mencionados inserem-se no capítulo denominado "Capítulo I - Da Cobrança Não-cumulativa **da Cofins**". As disposições da lei que alcançam outros tributos, inclusive com normas exonerativas, foram didaticamente colocadas nos outros capítulos da lei assim denominados: "Capítulo II - Das Outras Disposições Relativas à Legislação Tributária", "Capítulo III - Das Disposições Relativas à Legislação Aduaneira" e "Capítulo IV - Disposições Finais".

Se a intenção do legislador fosse reduzir a base de cálculo do IR e da CSLL o teria feito expressamente e não de modo implícito em uma lei que trata de assunto completamente diverso, dentro de um parágrafo que compõe um artigo que se refere somente à forma de cálculo do creditamento de um outro tributo (Cofins e PIS/PASEP) e ainda dentro de um capítulo específico que visa disciplinar somente a não-cumulatividade daquele tributo.

A previsão expressa de exonerações fiscais na lei (no caso, a pretendida dedução da base de cálculo do IR e da CSLL) é exigência do art. 111, do CTN. Não havendo lei expressa, não há que ser reconhecida a dedução. Veja-se também que não há menção a essa suposta dedução nem na exposição de motivos da MP n. 135, de 30.10.2003 (instrumento normativo original que foi convertido na Lei n. 10.833/2003), nem na ementa da lei, de modo que o reconhecimento do benefício fiscal de exclusão do lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real (base de cálculo do IRPJ) se me afigura interpretação inadequada e fora de contexto.

Nem se diga também que os referidos créditos teriam a natureza jurídica de subvenções para investimento, de modo a serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por força do art. 38, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.598/77. Isto porque os créditos de PIS/Cofins não possuem tal característica, na medida em que os recursos obtidos pela sua implantação não têm a sua aplicação vinculada a nenhum projeto ou empreendimento aprovado pelo Poder Público. A este respeito, veja-se a conceituação de subvenções para investimento, na ótica do IRPJ:

EMENTA: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO

As subvenções para investimentos, que podem ser excluídas da apuração do lucro real, são aquelas que, recebidas do Poder Público, sejam efetiva e especificamente aplicadas pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Desta forma, incentivos fiscais recebidos como compensação por inversões fixas previamente realizadas pelo beneficiário, não são passíveis de enquadramento como subvenção para investimento, na ótica do imposto de renda, por não atenderem à **condição de concomitância e de absoluta correspondência entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos** (MF/SRF/SRRF 7º - Solução de Consulta nº 251, de 24 de junho de 2004, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, artigo 443; Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Por fim, o tema já recebeu interpretação no mesmo sentido que defendo pela Administração Tributária Federal com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 3, de 29.3.2007:

Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - **hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).**

Parágrafo único. Os créditos de que trata o *caput* não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no *caput*, **o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.**

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita.

Desta forma, com as vênias de praxe, ACOMPANHO O RELATOR para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.

O entendimento então prevalente foi ratificado no julgamento do REsp 1.128.206/PR, Rel. Min. Mauro Campbell, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 3º, § 10, E ART. 15, DA LEI N. 10.833/2003, C/C LEI N. 10.637/2002. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF N. 3/2007. LEGALIDADE.

1. O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IPRJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Precedente: REsp. n. 1.118.274 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.9.2010.

2. Recurso especial não provido. (REsp 1.128.206/PR, Rel. Min. Mauro Campbell, Segunda Turma, DJe 21.10.10)

Tratando-se de questão já elucidada neste órgão julgador, devem ser prestigiados os precedentes.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso especial.**

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2010/0177651-1

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.213.088 / PR

Número Origem: 200770000079490

PAUTA: 17/04/2012

JULGADO: 17/04/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : ELECTROLUX DO BRASIL S/A

ADVOGADO : HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque e em bloco."

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator.