

PIS e Cofins nas Agroindústrias — Possibilidade de Apropriação de Créditos sobre os Insumos Utilizados na Atividade Rural

RICARDO BRAGHINI

Pós-Graduado em Direito Constitucional Tributário pela PUC/SP, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Advogado.

RESUMO: O presente artigo tem a finalidade de analisar a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins pelas agroindústrias no que se refere aos insumos utilizados na atividade rural.

PALAVRAS-CHAVE: PIS e Cofins; agroindústria; créditos pelo regime não cumulativo; possibilidade de apropriação sobre insumos utilizados na atividade rural.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Critérios jurídicos para apropriação de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo dentro do conceito de insumo previsto na legislação; 2 Possibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins pelas agroindústrias sobre despesas essenciais e relevantes incorridas na atividade rural; Conclusão.

INTRODUÇÃO

Como é de conhecimento geral, os créditos da contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”) pelo regime não cumulativo, instituídos, respectivamente, pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, é um dos temas que mais gerou controvérsias fiscais nos últimos anos e, apesar da consolidação de alguns conceitos, ainda continua provocando polêmica no contencioso tributário, tanto na fase administrativa quanto no Poder Judiciário.

O presente artigo tem por objetivo analisar uma das controvérsias que envolve o tema, entre as várias que existem, qual seja, a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins pelas agroindústrias no que se refere aos insumos utilizados na atividade rural.

O tema desperta interesse porque, recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Carf”) vem conferindo interpretação restritiva sobre o assunto. Na ver-

dade, referido colegiado administrativo trouxe a impossibilidade de apropriação de créditos de PIS e Cofins na atividade rural sobre os gastos e as despesas que não sejam diretamente relacionados com o produto agrícola. Nesse sentido, admitiu apenas a possibilidade de apropriação dos créditos sobre as despesas com a aquisição do produto agrícola e vem negando de outros insumos correlatos à atividade, por entender que seria “insumo” do “insumo”. No caso das agroindústrias produtoras de açúcar e álcool, por exemplo, admitiu apenas o insumo de cana-de-açúcar para fins de direito de crédito do PIS e da Cofins, vedando a tomada de crédito sobre os demais gastos inerentes à atividade rural, como os adubos e defensivos agrícolas utilizados no plantio da cultura canavieira.

Ocorre que tais decisões vêm provocando bastante preocupação no setor de agronegócios, pois: (i) revelam uma mudança importante do entendimento das decisões que o Carf vinha edificando nos últimos anos; (ii) a agroindústria incorre em elevadas despesas para o desenvolvimento de suas atividades na fase agrícola, de forma que a restrição na tomada de créditos nessa área impacta sensivelmente as suas operações.

Por outro lado, após a prolação dessas decisões da CSRF do Carf, mais especificamente no dia 22 de fevereiro de 2018, o colendo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) proferiu, em sede de recurso repetitivo, julgamento sobre os critérios jurídicos que devem nortear a interpretação para apropriação de créditos de PIS e Cofins¹.

Ademais, e conforme será visto mais adiante, as decisões proferidas pelo STJ pelo rito de recurso repetitivo vinculam o Carf, nos termos do seu Regimento Interno, bem como as demais instâncias do Poder Judiciário.

Diante deste contexto, o presente artigo tem a finalidade de demonstrar o equívoco das recentes decisões da CSRF do Carf, bem como a possibilidade de sua revisão a partir do julgamento do recurso repetitivo do STJ, tanto na própria fase administrativa quanto na esfera judicial.

1 CRITÉRIOS JURÍDICOS PARA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO DENTRO DO CONCEITO DE INSUMO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO

A discussão acerca do conceito de insumos para fins de PIS e Cofins, conforme as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e à luz do

1 Trata-se do Recurso Especial nº 1.221.170. Até a conclusão do presente trabalho, referida decisão ainda tinha sido publicada. Contudo, o resultado do julgamento foi amplamente divulgado pela mídia.

art. 195, inciso I, alínea *b*, § 12, da Constituição Federal, não é tema novo. Ela já foi objeto de várias decisões nas esferas administrativa e judicial.

Nesse ponto, vale transcrever o teor dos dispositivos constitucionais e legais correlatos:

Constituição Federal:

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;

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, *b*; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Lei nº 10.637, de 2002:

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

[...]

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos

classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...].

A exegese desses textos, à luz do nosso ordenamento jurídico, deu origem a três correntes interpretativas:

- (i) conceito restritivo do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), tal como previsto nas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (“IN SRF”) nºs 247, de 2002, e 404, de 2004;
- (ii) conceito intermediário e próprio de PIS e Cofins: dispêndios essenciais para as atividades do contribuinte (processo produtivo ou prestação de serviços);
- (iii) conceito amplo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”): toda e qualquer despesa necessária.

O conceito intermediário já vinha sendo reconhecido pelo Carf desde o período anterior à cessação temporária de suas atividades por conta da operação da Polícia Federal (“PF”) denominada “Zelotes”, que ocorreu no ano de 2014. Nesse período, a CSRF do Carf, em voto bastante conhecido, de lavra do Ex-Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, fixou o seguinte entendimento de forma unânime:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01.10.2005 a 31.12.2005

CONCEITO DE INSUMO – PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS – CREDITAMENTO – CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ

A legislação do PIS e da Cofins não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO – INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA – LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003 – CRITÉRIO RELACIONAL

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da Cofins não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente

incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

[...]

Recurso especial do Procurador negado.

(Carf, Acórdão nº 9303-003.069, 3ª Turma, Data da Sessão: 13.08.2014)

Com a retomada das atividades do Carf no final do ano de 2015, o mesmo conceito foi mantido pela CSRF em relação ao critério de interpretação do conceito de insumo para PIS e Cofins, conforme se vê da ementa a seguir transcrita²:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01.01.2007 a 31.03.2007

NÃO-CUMULATIVIDADE – CRÉDITO – INDÚSTRIA AVÍCOLA – INDUMENTÁRIA – A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

[...]

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS – APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS – As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e Cofins, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao “consumo” no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

[...]

REP provido em parte e REC provido em parte.

(CSRF, Acórdão nº 9303-003.477, 3ª Turma, Data da Sessão: 25.02.2016)

Pois bem, a grande novidade sobre o tema foi a recente decisão do STJ, que, pelas notícias veiculadas na mídia, parece ter não só ratificado o entendimento geral que vinha prevalecendo no Carf, como foi além, ao incluir também o critério da relevância como um dos elementos a ser considerado na interpretação do conceito de insumo para PIS e Cofins. Trata-se do

2 No mesmo sentido: Acórdão nº 9303-003.478.

Recuso Especial nº 1.221.170, cujo julgamento foi concluído pela 1ª Seção no dia 22 de fevereiro de 2018.

Nesse julgamento, foram fixadas as seguintes teses:

- (i) É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas INs SRF 247/2002 e 404/2004, porque comprometem a eficácia do sistema não cumulativo de recolhimento das contribuições, tais como definido na legislação do PIS e da Cofins não cumulativos;
- (ii) O conceito de insumo deve ser aferido pelos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

De outro lado, embora exista notícia de que a Fazenda Nacional não aceitará essa decisão e possivelmente ingressará com recursos, tal inconformismo não deve prosperar, porque os recursos em tese cabíveis possuem hipóteses restritas de cabimento, tais como: a) em eventual recurso extraordinário contra referida decisão do STJ, deve haver clara violação de dispositivo constitucional; e b) eventual recurso de embargos de declaração, em regra, não possui efeito modificativo.

E mais, como o art. 195, inciso I, alínea *b*, § 12, da Constituição Federal atribuiu à lei os setores da economia em que o PIS e a Cofins serão não cumulativos, existe grande probabilidade de que o Supremo Tribunal Federal (“STF”) se manifeste no sentido de que não possui competência para julgamento do tema sob a perspectiva julgada pelo STJ, justamente por estar mais ligado à interpretação da legislação infraconstitucional do que da própria Carta Magna.

Percebe-se, então, que o STJ, além de validar o entendimento do Carf sobre o conceito de insumo para fins de PIS e Cofins, foi além ao trazer também o critério da relevância, o que poderá até mesmo gerar decisões que admita uma gama maior de espécie de despesas para fins de direito de crédito do que foi reconhecido anteriormente no âmbito administrativo, vez que, como já afirmado, o caso julgado em sistemática de recurso repetitivo vincula o referido colegiado administrativo, bem como será replicado no Poder Judiciário, que, antes desse julgamento, principalmente nos Tribunais Regionais Federais, possui grande quantidade de decisões que seguiam o entendimento da corrente interpretativa do conceito restritivo de IPI previsto nas INs SRF 247/2002 e 404/2004.

2 POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS PELAS AGROINDÚSTRIAS SOBRE DESPESAS ESSENCIAIS E RELEVANTES INCORRIDAS NA ATIVIDADE RURAL

Conforme já adiantado, a CSRF do Carf, mesmo com a mudança substancial de sua composição após a interrupção de suas atividades por conta da operação Zelotes da PF, nos julgamentos subsequentes retomados no final do ano de 2015, manteve o reconhecimento do conceito intermediário de insumo para fins de apropriação dos créditos de PIS e Cofins.

No que tange às agroindústrias, foi mantido o mesmo entendimento, conforme se vê do julgado a seguir, que foi proferido em favor de usina produtora de açúcar e álcool:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01.03.2008 a 30.09.2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO – HIPÓTESES DE CRÉDITO – CONCEITO DE INSUMO – APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA – O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO – AGROINDÚSTRIA – USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL – HIPÓTESES DE CRÉDITO – INSUMO – Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01.03.2008 a 30.09.2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO – HIPÓTESES DE CRÉDITO – CONCEITO DE INSUMO – APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA – O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO – AGROINDÚSTRIA – USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL – HIPÓTESES DE CRÉDITO – INSUMO – Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/geroso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas. Recurso especial do Procurador negado.

(CSRF, Acórdão nº 9303-004.918, 3ª Turma, Data da Sessão: 10.04.2017)

Em relação aos insumos utilizados na atividade rural, extrai-se a seguinte passagem do voto do Relator, o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, *in verbis*:

Conforme dispõe o art. 2º do Estatuto Social da recorrida, seu objeto social consiste: (i) cultivo, extração e industrialização da cana-de-açúcar e seus derivados industriais; (ii) produção e comercialização de energia elétrica; (iii) comercialização da produção própria de seus produtos e de terceiros; (iv) comercialização de produtos e mercadorias de terceiros; (v) exportação de produção própria e de terceiros; (vi) importação; e (vii) participação no capital de outras empresas.

Trata-se de uma agroindústria que cultiva e extrai cana-de-açúcar, e seu processo produtivo engloba desde o cultivo e a extração da matéria-prima, industrialização até a comercialização dos produtos.

Conforme se verifica no Relatório “Do cultivo ao início da industrialização” (fls. 3645 a 3663), o processo produtivo da cana-de-açúcar compreende o

cultivo, extração e industrialização da gramínea denominada *Saccharum officinarum*, para fins de comercialização da produção própria de seus produtos e de terceiros.

Em atendimento ao já referido conceito intermediário de insumo, dentro do critério da essencialidade, os gastos incorridos no cultivo e na manutenção da lavoura de cana-de-açúcar, necessários para a produção da referida gramínea, indubitavelmente devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa.

Essa decisão foi praticamente unânime, pois ficaram vencidos apenas os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Andrada Márcio Canuto Natal, que divergiram apenas em relação à aquisição de graxa. Eles deram provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesse ponto.

Contudo, meses após referida decisão, diga-se de passagem, totalmente acertada, e para surpresa das agroindústrias produtoras de açúcar e álcool, sobreveio uma nova corrente de entendimento na CSRF do Carf, baseada na interpretação restritiva do conceito de insumo, retratada pela ementa a seguir transcrita³:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

PIS – REGIME NÃO-CUMULATIVO – CONCEITO DE INSUMOS – CRÉDITO – INSUMO DE INSUMO – IMPOSSIBILIDADE – A legislação das contribuições sociais não cumulativas PIS/Cofins informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com adubos e defensivos agrícolas utilizados no plantio da cana-de-açúcar, pois são insumos de insumos, ou seja, o insumo utilizado diretamente no produto vendido (açúcar e álcool) é a própria cana-de-açúcar e não os adubos e defensivos agrícolas.

(CSRF, Acórdão nº 9303-005.532, 3ª Turma, Data da Sessão: 16.08.2017)

Aludido acórdão foi proferido por voto de qualidade do Presidente. Sem trazer críticas à polêmica acerca da validade ou não desse tipo de votação, fato é que, após pouco mais de quatro meses, a CSRF do Carf proferiu voto em sentido diametralmente oposto do que havia decidido anteriormente. Importante enfatizar que em ambos os casos as empresas atuam no mesmo setor; no entanto, foram proferidos julgamentos completamente

3 No mesmo sentido e na mesma sessão foram julgados também: Acórdão nºs 9303-005.535, 9303-005.537, 9303-005.539 e 9303-005.540, por exemplo.

distintos para as agroindústrias atuantes no mesmo ramo de atividade (setor sucroalcooleiro).

Com a finalidade de analisar a validade ou não dos argumentos trazidos por essa recente decisão restritiva, vale trazer à colocação trecho do voto vencedor do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento da contribuição para o PIS no regime da não-cumulatividade previsto na Lei nº 10.637/2002. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do Carf, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

[...]

No presente caso é incontroverso que os gastos com adubos e defensivos agrícolas não foram utilizados diretamente na produção dos bens produzidos/vendidos. Tais gastos foram incorridos com o custeio agrícola da cana-de-açúcar e não com a fabricação dos bens industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços são necessários à produção dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizados diretamente na fabricação dos produtos (açúcar e álcool) não é possível tal creditamento.

Com base nessa fundamentação, é possível verificar que esse entendimento da CSRF do Carf: (i) é um verdadeiro retrocesso em relação a toda evolução da jurisprudência do colegiado administrativo, várias vezes reafirmada, inclusive para o setor agroindustrial (anos de 2014, 2016 e a mais recente no ano de 2017, na qual o setor dos casos analisados é exatamente o mesmo, qual seja, setor sucroenergético, conforme já mencionado); (ii) é absolutamente contraditório ao próprio entendimento anterior do mesmo órgão julgador; (iii) não se sustenta mais diante do posicionamento firmado

pelo STJ em sede de recurso repetitivo, cuja aplicação é obrigatória no âmbito do Carf⁴.

O retrocesso e a contradição do referido entendimento são evidentes não somente pelos fundamentos dos precedentes proferidos pela CSRF do Carf anteriormente citados, mas também por outros casos recentemente julgados pelas Turmas Ordinárias do Carf, valendo destacar, por exemplo, os seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01.01.2010 a 31.12.2010

COFINS – NÃO-CUMULATIVIDADE – INSUMOS – CRÉDITOS – CONCEITO – O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IRPJ (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Precedentes deste CARF.

COFINS – NÃO-CUMULATIVIDADE – INSUMOS – AGROINDÚSTRIA – PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL – A fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool, também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste Carf.

[...]

Recurso voluntário provido em parte.

(Carf, Acórdão nº 3402-004.758, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 25.10.2017)

De mais a mais, a necessidade de revisão do entendimento restritivo da CSRF do Carf (impossibilidade de apropriação do “insumo do insumo”) fica ainda mais evidente diante do julgamento do STJ.

Isso porque, além de os insumos utilizados na atividade rural serem essenciais ao processo de fabricação dos produtos finais desenvolvidos pelas agroindústrias, como, por exemplo, o açúcar e o álcool, o papel e

4 “Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do Carf afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

a celulose, também reforça o posicionamento acerca da possibilidade de apropriação dos gastos incorridos com tais insumos o fato de serem extremamente relevantes para as atividades exercidas, critério esse que também foi aceito pelo STJ, além da essencialidade que já vinha sendo acolhida anteriormente pelo próprio Carf.

Inclusive, a relevância dos gastos incorridos na fase agrícola pelas agroindústrias, considerada a “relevância” como sendo o percentual das despesas dentro do contexto do custo total de determinada atividade produtiva, foi muito bem destacada no voto do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que, analisando créditos de PIS e Cofins para usina produtora de açúcar e álcool e com base em laudo técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” (“ESALQ”), pontuou com bastante propriedade:

25. Partindo das premissas alhures fixadas, é natural que, em se tratando de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso decidendo, a fase agrícola da atividade empresarial e, por conseguinte, os insumos ali consumidos, também seja levada em consideração para fins de creditamento de PIS e Cofins.

26. A sobredita questão não é nova para este Tribunal, no qual está sedimentada a ideia de que os insumos empregados na fase agrícola também devem ser considerados para fins de creditamento de PIS e Cofins não-cumulativo.

Aliás, o precedente da Câmara Superior citado no tópico imediatamente anterior tem como contribuinte exatamente uma empresa do referido setor empresarial.

27. O mesmo entendimento é compartilhado por essa Turma julgadora, como se observa da ementa abaixo transcrita e extraída de preciso voto da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula o qual, diga-se de passagem, tratou de questão afeta a contribuinte com a mesmíssima atividade da ora recorrente (produção de açúcar e álcool):

[...]

28. No presente caso a admissão dos insumos empregados na fase agrícola da recorrente torna-se ainda mais gritante, uma vez que, conforme demonstrado no parecer técnico desenvolvido pela ESALQ (fls. 6.102/6.252) quase 70% (setenta por cento) dos custos de produção de açúcar e álcool estão presentes exatamente na fase agrícola.

29. Diante deste quadro, também é premissa aqui adotada a possibilidade de creditamento de PIS e Cofins daqueles insumos empregados na fase agrícola de empresas que exploram atividades agroindustriais, como é o caso da recorrente.

(Carf, Acórdão nº 3402-004.076, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Data da Sessão: 27.04.2017)

Não restam dúvidas, portanto, que o entendimento restritivo da CSRF do Carf (“insumo do insumo”) deve ser revisto, mesmo porque os créditos de PIS e Cofins, dados os critérios da essencialidade e relevância, devem ser analisados dentro do contexto do setor agroindustrial.

Por sua vez, o setor agroindustrial deve ser visto como a junção da produção rural realizada no campo com a fabricação do produto final praticada pela indústria propriamente dita. A agroindústria é justamente essa fusão de atividades desenvolvidas de forma organizada e indivisível, cujo fracionamento em etapas ocorre apenas para fins didáticos (fases agrícola e industrial).

Tanto isso é verdade que a legislação define a agroindústria como “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros” (art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991).

Discorrendo sobre o assunto, João Batista Lazzari e Alberto Pereira de Castro⁵ definem agroindústria da seguinte forma:

É a pessoa jurídica que industrializa produtos rurais de sua própria produção. A agroindústria explora duas atividades, uma agrária e outra industrial, em um *mesmo empreendimento econômico*, como, por exemplo: usina de açúcar com lavoura canavieira, frigorífico com pecuária, etc. Consideram também agroindústrias aquelas formadas por produtores rurais pessoas jurídicas que mantenham abatedouros de animais da própria produção. (grifou-se)

Não diverge desse posicionamento o conceito de agroindústria adotado pela própria Receita Federal do Brasil (“RFB”)⁶, extraído da legislação previdenciária, mas de todo aplicável ao caso ora estudado:

16. Como a questão em exame se refere ao enquadramento da atividade da consulente como agroindústria, faz-se necessário revisitar, após o exame dos textos normativos já transcritos, os elementos que compõem o seu conceito. Com efeito, uma empresa para ser considerada agroindústria há de ser produtora rural pessoa jurídica, que desenvolve atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros.

17. Trata-se, portanto, de um conceito que envolve os seguintes elementos, os quais podem se apresentar faticamente de duas formas distintas, quais sejam, (i) atuar na *produção rural e industrialização da produção rural própria* ou (ii) atuar na *produção rural e industrialização da produção rural própria*

5 *Manual de direito previdenciário*. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

6 Solução de Consulta Cosit nº 34, de 11 de abril de 2016.

e de terceiros. O que torna necessário conhecer, no mínimo, os conceitos de “produção rural”, “industrialização” e “produção rural própria”, uma vez que a “produção rural de terceiros”, pode estar presente ou não.

18. Nesse contexto, conforme examinado, “produção rural” são os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos; “industrialização”, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, como é o objetivo da presente análise, é a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, *em regime de conexão funcional*, para a consecução do objeto da sociedade. (grifou-se)

Ora, seja na visão de empreendimento econômico único, quer no conceito de atividades em regime de conexão funcional, é certo que a fase agrícola é fundamental e indispensável nas atividades exercidas pela agroindústria. Logo, é inconteste que as despesas com os insumos utilizados na atividade rural devem ser objeto de apropriação dos créditos de PIS e Cofins.

E, trazendo a interpretação da legislação de PIS e Cofins à luz da atividade agroindustrial, o ex-Conselheiro do Carf, Antonio Carlos Atulim, com extrema precisão, destacou:

[...] Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na “produção ou fabricação” de bens ou produtos destinados à venda.

Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos “produzir” e “fabricar” possuem significados distintos. “Produzir” significa “gerar”, “dar lugar ao aparecimento de algo”, “criar”.

Por seu turno, o verbo “fabricar” denota “transformar matérias em objetos de uso corrente”, “manufaturar”, “construir”.

Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo “ou”, os arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula “ou” foi empregada com valor semântico inclusivo.

Quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão “ou... ou” (“ou produção ou fabricação”).

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-

-prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22 da Lei nº 8.212/1991, introduzido pelo art. 1º da Lei nº 10.256/2001, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, “agroindústria” é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a “industrialização de produção própria” foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza a secção da atividade do contribuinte, tal como foi feito pela autoridade administrativa.

Portanto, com base nos dispositivos legais acima, tanto em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, quanto para o fim de aproveitamento de créditos das contribuições, o processo produtivo da recorrente deve ser visto como um todo único, iniciando-se com a criação das mudas de eucalipto e terminando com o corte e o enfardamento das folhas de celulose, conforme descrito nos recursos apresentados.

(Carf, Acórdão nº 3403-002.824, de 24.02.2014)

Além disso, é importante ressaltar que o próprio egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região (“TRF3”), que desde a instituição do regime não cumulativo do PIS e da Cofins adotava a linha restritiva do conceito de IPI, acabou proferindo decisão recente, na qual reviu esse entendimento, no sentido de reconhecer o direito de crédito do PIS e da Cofins sobre os gastos incorridos na fase agrícola por agroindústria produtora de açúcar e álcool:

DIREITO TRIBUTÁRIO – CONSTITUCIONAL – APELAÇÃO EM MADADO DE SEGURANÇA – PIS/COFINS – LEIS NºS 10.637/2004, 10.833/2003 E 10.865/2004 – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CREDITAMENTO – OBSERVÂNCIA – APELAÇÃO PROVIDA

[...]

14. Anoto que a impetrante tem por objeto social a produção de cana de açúcar, a transformação e comercialização de açúcar, de álcool e demais derivados destes, podendo inclusive importar e exportar esses produtos e ou insumos necessários à sua produção e manipulação; a distribuição de

combustíveis em geral e o comércio de produtos derivados do petróleo; a exploração agrícola e pastoril em terras próprias ou de terceiros; as explorações agrícolas diversas, em especial da cana de açúcar, a formação de áreas de loteamento e posterior venda de lotes por conta própria, ou de terceiros, podendo arrendar e dar arrendamento, alugara e locar, imóveis e equipamentos em geral relacionados com as suas atividades (fl. 60).

15. Por este aspecto, observo a possibilidade de créditos no regime não cumulativo com relação aos bens e serviços utilizados na fase agrícola, conforme supra esposado, adequando a noção de insumo de acordo com a atividade econômica da impetrante, desde que devidamente comprovado.

16. Há um processo produtivo extenso e complexo e devem os insumos estar vinculados diretamente relacionados ao produto final, nos termos da legislação de regência (art. 3º, II, Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2002).

17. Apelação provida.

(TRF 3ª Região, Apelação Cível nº 0002550-32.2012.4.03.6109/SP, 3ª Turma, Rel. Nery Junior, J. 18.10.2017)

Portanto, a despeito do entendimento restritivo da CSRF do Carf (“conceito de insumo do insumo”), conforme outras decisões desse colegiado administrativo, decisão do STJ em sede de recurso repetitivo, decisão do TRF3, bem como com base na melhor interpretação da legislação tributária, verifica-se que é plenamente possível a apropriação de créditos de PIS e Cofins pelas agroindústrias sobre insumos utilizados na fase agrícola, desde que preenchidos os critérios da essencialidade e relevância firmados pelo STJ, que muito provavelmente não serão revistos pelo STF.

CONCLUSÃO

Com o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, acredita-se que a jurisprudência da CSRF do Carf, que, recentemente, trouxe interpretação restritiva (“conceito de insumo do insumo”) para negar o direito aos créditos de PIS e Cofins sobre as despesas incorridas na fase agrícola por agroindústria, será revista, de forma que o entendimento volte a ser o que já vinha vigorando desde 2014, trazendo, novamente, segurança jurídica ao setor de agronegócios, mesmo porque os gastos incorridos no campo são extremamente relevantes e o respectivo creditamento é fundamental para a eficiência fiscal das empresas atuantes no referido segmento.

Direito à Exclusão do ICMS da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal Devida pelas Agroindústrias sob a Ótica do Julgamento do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706/RG

ADLER WOCZIKOSKY

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDT/PR), Advogado, Sócio-Diretor do Escritório Ferraz de Camargo e Matsunaga Advogados.

RESUMO: O presente artigo tem a finalidade de analisar o direito das agroindústrias à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal instituída pela Lei nº 10.246/2001, que acrescentou o art. 21-A à Lei nº 8.212/1991. O estudo parte da análise da matriz constitucional da exação, da base de cálculo e do conceito de receita bruta, além da análise da similitude entre os fundamentos da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias e as razões de decidir firmadas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 574.706/RG.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição previdenciária patronal; agroindústria; direito de exclusão do ICMS na base de cálculo; receita bruta.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Inconstitucionalidade e ilegalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta prevista para as agroindústrias; 2 Posição atual da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça — Aplicação por analogia do julgamento do STF em sede de repercussão geral; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO

Na data de 15 de março de 2017, o Plenário do eg. Supremo Tribunal Federal (“STF”), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/RG, decidiu, por maioria de votos, que é inconstitucional a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) na base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins, sob o entendimento de que o tributo estadual não se encontra inserido no conceito de “faturamento” ou “receita”.

Referido julgamento encerrou uma das controvérsias tributárias de maior relevância dos últimos anos, sendo objeto de intenso debate entre os Ministros do STF e, ao final, restou decidida em favor da tese defendida

pelos contribuintes pelo placar de votação de 6 votos favoráveis e 4 desfavoráveis¹.

Ocorre que as premissas firmadas pelo STF no referido julgamento passaram a emanar repercussão para outras discussões na área tributária, tal como a controvérsia sobre a tese de exclusão do ICMS da contribuição previdenciária patronal (também chamada de “contribuição substitutiva”), assunto objeto do presente estudo.

Nesse sentido, a análise do tema possui relevância de ordem teórica, com a finalidade de analisar os pontos de convergência entre o julgamento pelo STF e a tese de exclusão do ICMS da contribuição previdenciária patronal, de modo a defender que os julgamentos sobre essa última tese estejam em sintonia com as premissas teóricas firmadas pela Suprema Corte, a fim de conferir uniformidade jurisprudencial e correlata segurança jurídica aos jurisdicionados.

Ademais, o exame da presente controvérsia tributária revela indiscutível importância econômica e social, na medida em que a contribuição previdenciária patronal foi instituída com o objetivo de substituir a contribuição previdenciária sobre a folha de salários e, assim, incentivar a geração e manutenção de empregos formais no setor das agroindústrias. Assim, a indevida inclusão do ICMS na receita bruta, base de cálculo da contribuição substitutiva, significa inescapável aumento da carga tributária para o setor das agroindústrias, que, diga-se de passagem, o legislador quis desonerar.

O ponto de partida para análise da tese ora posta se dará com a exposição da matriz constitucional da contribuição previdenciária patronal, da legislação que instituiu a hipótese de incidência da referida contribuição, e o exame do conceito de direito privado de receita previsto na norma tributária.

Da mesma forma, o estudo objetiva analisar e expor o entendimento dos Tribunais Superiores (Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal) no julgamento de teses análogas após o julgamento do STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/RG. Isso porque tal julgamento foi firmado em sede de repercussão geral e tem sido aplicado à: (i) tese de exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB); (ii) tese de exclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da base de cálculo do PIS e da Cofins. No entanto, até o

1 Na data de julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/RG estavam presentes 10 Ministros, tendo em vista que a vaga do saudoso Ministro Teori Zavaski ainda não havia sido preenchida pelo hoje então Ministro Alexandre de Moraes.

momento da elaboração do presente artigo não existiam precedentes específicos do STJ e STF sobre a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Neste contexto, o presente artigo tem por objetivo analisar a aplicabilidade do julgamento do STF e das demais teses análogas à tese do direito das agroindústrias à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, conforme será melhor tratado nos tópicos seguintes.

1 INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE A RECEITA BRUTA PREVISTA PARA AS AGROINDÚSTRIAS

A matriz constitucional da contribuição sobre a receita bruta, destinada a financiar a seguridade social, está prevista na alínea *b*, inciso I, do art. 195 da Constituição Federal (“CF/1988”)²:

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:

- 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;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.

Assim, em consonância com a redação do art. 195 da CF/1988, somente os valores que guardem pertinência com os conceitos de *receita* ou *faturamento* é que poderão ser validamente considerados como base de cálculo das contribuições sociais, em respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas pelo poder constituinte.

Nesse sentido, o legislador constitucional, apesar de ter atribuído competência tributária à União para instituir as referidas contribuições, já delineou no próprio texto constitucional os contornos da hipótese de in-

2 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

cidência, delimitando, dessa forma, o conteúdo material da competência tributária.

Secundando a matriz constitucional estabelecida na alínea *b*, inciso I, do art. 195, foi editada a Lei nº 10.256/2001, que incluiu o art. 22-A na Lei nº 8.212/1991³, instituindo a hipótese de incidência da contribuição social chamada “substitutiva”, sobre a receita proveniente da comercialização da produção das agroindústrias:

Art. 22-A. *A contribuição devida pela agroindústria*, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, *incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção*, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)

I – dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)

II – zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)

Importante destacar que a Lei nº 10.256/2001, de iniciativa do Poder Executivo, estabeleceu que as contribuições previdenciárias da agroindústria têm como base de cálculo o valor da produção comercializada, em substituição à incidência sobre folha de pagamento dos salários. A alteração legislativa supramencionada teve a clara intenção de estabelecer a fixação de base de cálculo diferenciada, em razão da natureza da atividade econômica desenvolvida pelo setor das agroindústrias, na qual existe intensiva utilização de mão de obra.

Desta forma, a mudança de base de cálculo das contribuições previdenciárias para as agroindústrias eleita pelo legislador visou ao resgate do equilíbrio contributivo das empresas agroindustriais, que antes eram muito oneradas com a contribuição sobre a folha de salários, de modo a incentivar a geração e manutenção de empregos formais no setor.

Feitas tais considerações, considerando a hipótese de incidência prevista na norma, segundo a matriz constitucional da contribuição previdenciária patronal anteriormente exposta, a questão principal que merece

3 BRASIL. Lei nº 8.212. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília/DF, mar. 2017. Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/42/1991/8212.htm>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

ser analisada e aprofundada refere-se ao conteúdo normativo possível dos vocábulos “receita” e “faturamento” utilizados pelo legislador constitucional, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta devida pelas agroindústrias, prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

Assim, examinaremos, de forma breve, o conceito possível do instituto “receita”, a partir de algumas lições da doutrina, para fins de auxílio na interpretação das normas constitucionais relativas às contribuições em comento.

Inicialmente, trazemos à baila o detalhado estudo empreendido por José Antonio Minatel, em seu livro *Conteúdo do conceito de receita – Regime jurídico para sua tributação*⁴, para auxiliar na fixação do conceito de receita, conforme trecho a seguir:

Nessa perspectiva e aderindo ao ensinamento de que o conceito é seletor de propriedades, segundo o critério que preside a investigação, *anunciamos ser receita qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária que remunera cada um desses eventos.* (grifou-se)

O autor continua a analisar o conceito em questão, passando a decompô-lo, da seguinte forma⁵:

Decompondo o conceito, em apertada síntese, é possível reconhecer os seguintes atributos imprescindíveis para qualificar essa específica realidade expressada sob o signo de receita:

- a) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;
- b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial;
- c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos;
- d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso;

4 MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 124.

5 Idem.

- e) mensuração instantânea: isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para a sua apuração.

Assim, em linha com a posição firmada por José Antonio Minatel, para fins de aplicação à questão que ora se examina, é possível estabelecer como premissa a necessidade dos seguintes requisitos para configuração de “receita”: (i) ingresso de recurso financeiro no patrimônio do contribuinte; (ii) de sua titularidade; e (iii) advindo de contraprestação pelo desempenho de atividade empresarial (venda de mercadorias e prestação de serviços).

Importante ressaltar que o referido conceito doutrinário encontra respaldo nos institutos de direito privado correlatos, respeitando os ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional⁶.

Por conseguinte, partindo do conceito de receita delineado anteriormente, passamos à análise da hipótese de incidência constante no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, mais especificamente da base de cálculo da contribuição “substitutiva”, a saber: *valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção*.

Nesse respeito, para auxílio da definição de *receita* e diferenciação das entradas de valores na contabilidade das agroindústrias estranhos à comercialização da produção, base imponível da contribuição previdenciária patronal, citamos as preciosas lições de Geraldo Ataliba⁷, a seguir transcritas:

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.

Nessa linha de raciocínio, independentemente de se tratar das contribuições ao PIS e da Cofins ou da contribuição substitutiva sobre a receita

6 “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” (BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018)

7 ATALIBA, Geraldo. ISS. Base imponível. Receitas. Publicidade. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 1, 1978. p. 85.

bruta, permanece inalterado o fato de que os valores relativos ao ICMS debitado apenas transitam provisoriamente pelo caixa do contribuinte, vez que são destinados aos cofres públicos do Estado arrecadador (seu verdadeiro titular).

Ainda nessa senda, convém citar o julgamento do STF de caso análogo no RE 240.785/MG, em que foi fixado o entendimento de que o que deve ser tributado pelas contribuições sociais é a *receita*, assim entendida como o ingresso definitivo de recurso que acresça ao patrimônio do contribuinte sem condição ou reserva direta. Nessa linha, o acréscimo deve pressupor ao menos a expectativa de ingresso patrimonial com objetivo de alteração do patrimônio líquido da empresa.

No referido julgamento, o STF firmou entendimento de que referido ingresso de valores a título de ICMS na contabilidade dos contribuintes, o qual é destacado nas notas de vendas, é diferente do ingresso de valores decorrentes das operações de venda que visam ao pagamento de salários, obrigações da empresa com fornecedores, pagamento de aluguéis, custos e gastos de produção, etc., a que se reconhece a tributação.

A partir das premissas fixadas antes, é possível concluir que, dentro da moldura constitucional delineada no art. 195 da CF/1988, o conceito de receita obtida pelo contribuinte somente poderá se inserir dentro da ideia de contrapartida da atividade empresarial, e, no caso específico em análise, do produto da *comercialização da produção*.

Diante do exposto no presente tópico, concluímos pela ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições “substitutivas” sobre a receita bruta, tendo em vista que o ICMS não se caracteriza como parcela da contraprestação da comercialização da produção, de modo que tais valores não se caracterizam como “receita” para fins de composição da base de cálculo das contribuições devidas pelas agroindústrias.

A seguir, passamos a analisar e expor o entendimento dos Tribunais Superiores (STF e STJ) no julgamento de teses análogas após o julgamento do STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/RG.

2 POSIÇÃO ATUAL DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – APLICAÇÃO POR ANALOGIA DO JULGAMENTO DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL

Nesse tópico, passamos a expor a aplicabilidade do julgamento do STF e demais teses análogas à tese do direito das agroindústrias à exclusão

do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal devida pelas agroindústrias.

Conforme já adiantado, na data de 15 de março de 2017, o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 574.706/RG, em sede de repercussão geral, e decidiu que é *inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS*.

Tal entendimento favorável aos contribuintes já havia sido manifestado pela Suprema Corte em 08.10.2014 no julgamento do já citado RE 240.785-2/MG⁸, para definir que o valor relativo ao ICMS não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento, conforme ementa a seguir transcrita:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE – Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS – O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

Por sua vez, vale transcrever a ementa do julgamento do RE 574.706/PR⁹, proferido em sede de repercussão geral, *in verbis*:

EMENTA: 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

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe-246, Brasília, 16.12.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

9 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, Relª Min. Carmem Lúcia, DJe-223, Brasília, 29.09.2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

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 nº 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 Supremo Tribunal Federal 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.

Do inteiro teor do julgado supracitado é importante destacar que foi fixado o entendimento de que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins, tendo em vista que referido tributo estadual é transferido integralmente para os Estados.

Assim, no mesmo sentido dos argumentos trazidos no tópico anterior, o STF se posicionou no sentido de que o ICMS apenas transita pelo caixa da empresa (ônus fiscal), não se tratando de receita de titularidade do sujeito passivo da obrigação tributária em questão, mas, sim, de valor com destinação predeterminada aos cofres públicos estaduais.

Diante disso, considerando o entendimento do STF firmado em sede de repercussão geral, no sentido de que o ICMS não integra o conceito de receita bruta, é certo que os Tribunais devem seguir esse posicionamento, tanto no que tange ao PIS e à Cofins quanto para as contribuições “substitutivas” incidentes sobre a receita bruta, como é o caso das agroindústrias ora em exame.

Isso porque a conclusão a que chegou o STF foi pautada na análise minuciosa do conceito constitucional de “receita” e “faturamento”. Nesse aspecto, o exame de tais conceitos se aplica plenamente à contribuição previdenciária patronal, na medida em que a base de cálculo das referidas contribuições “substitutivas” é a receita bruta auferida na comercialização dos produtos rurais.

Sobre tal ponto, vale consignar que, independentemente de se tratar das contribuições ao PIS e da Cofins, ou da contribuição sobre a receita bruta prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 (CPRB), ou da contribuição sobre a receita bruta das agroindústrias, prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, fato é que todas essas contribuições possuem por fundamento constitucional o art. 195, I, *b*, da CF/1988, que estabelece a “receita” como grandeza passível de incidência das referidas contribuições. Assim, os fundamentos jurídicos que embasam a tese de que o ICMS não se trata de

receita para fins de PIS e Cofins são os mesmos fundamentos que sustentam a necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em comento.

Ademais, vale enfatizar que a agroindústria, na qualidade de contribuinte da contribuição “substitutiva” prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, também é contribuinte do ICMS, ainda que sua atividade seja a produção e comercialização de produtos agroindustriais. Desse modo, a tese de exclusão desse tributo estadual do valor da receita bruta para fins de quantificação da contribuição previdenciária prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 é plenamente aplicável.

Corroborando o entendimento exposto, passamos a expor recentes decisões proferidas pelo STF e pelo STJ em relação à tese análoga dos contribuintes quanto à impossibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo para a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (“CPRB”).

Por primeiro, verificamos que já foram proferidas decisões monocráticas por alguns Ministros do STF em recursos extraordinários sobre a exclusão do ICMS na CPRB, no sentido de determinar a devolução dos processos aos Tribunais de origem para aplicação da sistemática da repercussão geral e adequação ao posicionamento consolidado no julgamento do RE 574.706/PR, conforme decisão do RE 943.804/RS¹⁰, transcrita a seguir:

DECISÃO:

Vistos.

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que julgou constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Reexaminado os autos, verifico que o Plenário desta Corte, ao examinar o RE 574.706/PR, concluiu pela existência da repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos. O assunto corresponde ao tema 69 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet e trata da discussão “à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins”.

Assim, afasto o sobrestamento anteriormente determinado, e, nos termos do art. 328 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, determino a

10 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 943.804/RS, Rel. Min. Dias Tóffoli, decisão monocrática, DJe nº 93, Brasília, 04.05.2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

devolução dos autos ao Tribunal de origem para aplicação da sistemática da repercussão geral.

Importante notar que a decisão monocrática citada foi proferida pelo Ministro Dias Toffoli, que foi voto vencido no julgamento do RE 574.706/PR. Ainda, no mesmo sentido do entendimento exposto, existem outras decisões monocráticas¹¹ proferidas por Ministros do STF que expandiram o posicionamento firmado na repercussão geral para os casos envolvendo a tese da exclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB.

Por segundo, corroborando a linha de argumentação citada, cite-se que, em julgamento unânime ocorrido na data de 21 de novembro de 2017, os Ministros da 1ª Turma do STJ firmaram entendimento reconhecendo a aplicabilidade do julgamento do STF envolvendo o PIS e a Cofins em sede de repercussão geral, aos casos em que se discuta a CPRB em virtude da identidade de base de cálculo desses tributos, conforme ementa¹² a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – ICMS – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA – CPRB – POSICIONAMENTO DO STF, EM REPERCUSSÃO GERAL, AFIRMANDO A NÃO INCLUSÃO DO ICMS DA BASE CÁLCULO DO PIS/COFINS, POR SE TRATAR DE VALOR QUE NÃO SE INCORPORA AO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE (RE 574.706/PR) – *RATIO DECIDENDI* QUE SE APLICA AO CASO EM EXAME – MATRIZ ARGUMENTATIVA ACOlhIDA PELO EMINENTE MINISTRO DIAS TÓFFOLI NO RE 943.804, JULGADO EM 20.04.2017, PUBLICADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO DJE-093 – RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO PARA EXCLUIR O ICMS DA BASE DA CÁLCULO DA CPRB

1. Na sessão do dia 15.03.2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgando o RE 574.706/PR, em regime de repercussão geral, sendo Relatora a douta Ministra Cármen Lúcia, afirmou que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS/Cofins, contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A lógica adotada naquele julgamento do STF se aplica, em tudo e por tudo, na solução do caso sob exame, porquanto aqui se trata de matéria jurídica

11 Decisões monocráticas proferidas nos seguintes processos: ARE 1.038.323/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 26.06.2017; RE 943.804/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 04.05.2017; RE 954.015/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 08.08.2016. Ainda, em relação à aplicação das razões de julgamento da repercussão geral aos casos envolvendo a inclusão do ISSQN sobre a CPRB, cite-se o RE 1.021.180/SC, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 10.03.2017.

12 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.694.357/CE, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 01.12.2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

idêntica, também redutível àquela mesma constatação de sua não integração ao patrimônio do contribuinte. Desse modo, *mutatis mutandis*, aplica-se aquela diretriz de repercussão do STF ao caso dos autos, pois, igualmente, se está diante de tributação que faz incluir o ICMS, que efetivamente não adere ao patrimônio do Contribuinte, na apuração base de cálculo da CPRB.

3. Reporta-se a vetusta hermenêutica que manda aplicar a mesma solução jurídica a situações controversas idênticas, recomendação remontante aos juristas medievais, fortemente influenciados pela lógica aristotélica-tomista, que forneceu a base teórica e argumentativa da doutrina positivista do Direito, na sua fase de maior vinculação ou adstricção aos fundamentos das leis naturais.

4. Anote-se que, no julgamento do RE 943.804, o seu Relator, o douto Ministro Dias Toffoli, adotou solução semelhante, ao determinar a devolução dos autos ao Tribunal de origem, para aplicação da sistemática da repercussão geral acima apontada precisamente a um caso de CPRB (DJe-093, 04.05.2017), ou seja, uma situação rigorosamente igual a esta que porá se examina.

5. Recurso especial do contribuinte provido.

Em que pese o correto entendimento manifestado pela 1ª Turma, cite-se que, na data de 5 de dezembro de 2017, houve julgamento pela 2ª Turma do STJ sobre a mesma tese análoga de exclusão do ICMS da CPRB, sendo que foi proferido julgamento em sentido contrário à tese dos contribuintes¹³. Da leitura do julgado, verifica-se que os Ministros basearam seu entendimento em precedentes antigos dessa mesma 2ª Turma, proferidos antes do julgamento do RE 574.706/PR.

Assim, cabe aqui criticar o posicionamento da 2ª Turma do STJ, uma vez que a posição adotada conflita com o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal, sendo que a *ratio decidendi* empregada no aludido julgamento do STF proferido em sede de repercussão geral é plenamente aplicável às teses análogas do direito de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais (CPRB e contribuição substitutiva).

Nesse sentido, vale frisar que, uma vez constatados os pontos de convergência entre o julgamento pelo STF no RE 574.706/PR e as teses análogas de exclusão do ICMS das mencionadas contribuições sociais, os julgamentos sobre tais teses devem guardar sintonia com as premissas teóricas firmadas pela Suprema Corte, a fim de conferir uniformidade jurisprudencial e correlata segurança jurídica aos jurisdicionados.

13 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.679.565/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 13.12.2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

Portanto, conforme argumentos e precedentes expostos anteriormente, defendemos a posição de que o entendimento do STF, no sentido de que o ICMS não integra o conceito de receita, deve ser adotado não só para as contribuições ao PIS/Cofins, mas também para as contribuições “substitutivas” sobre a receita bruta a que estão sujeitas as agroindústrias.

CONCLUSÃO

Conforme adiantado, até o momento da elaboração do presente artigo não haviam sido proferidos precedentes específicos do STJ e STF sobre a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal devida pelas agroindústrias.

Neste contexto, conforme argumentos e precedentes expostos antes, verificamos que a tese julgada pelo STF partiu da análise de conceitos e premissas concernentes à definição de “receita”, sendo, assim, plenamente aplicáveis às contribuições “substitutivas” calculadas sobre a receita bruta, pois elas possuem a mesma matriz constitucional das contribuições ao PIS e da Cofins, qual seja, o art. 195, I, *b*, da Constituição Federal.

Assim, em prol da uniformidade jurisprudencial e segurança jurídica, entendemos que devem ser aplicadas à tese do direito das agroindústrias à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição substitutiva as mesmas razões de decidir: (i) do julgamento do STF no RE 574.706/PR, proferido em sede de repercussão geral; (ii) das decisões monocráticas proferidas por Ministros do STF nas teses análogas; (iii) do julgamento da 1ª Turma do STJ no REsp 1694357/CE.

Portanto, concluímos ser patente o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta decorrente da comercialização dos produtos rurais, prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, a que estão sujeitas as agroindústrias.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. ISS. Base imponível. Receitas. Publicidade. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 1, 1978.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36,

de 13.03.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. Lei nº 8.212. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília/DF, mar 2017. Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/42/1991/8212.htm>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.694.357/CE, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 01.12.2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.679.565/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 13.12.2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe-246, Brasília, 16.12.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, Relª Min. Cármen Lúcia, DJe-223, Brasília, 29.09.2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 943.804/RS, Rel. Min. Dias Tóffoli, decisão monocrática, DJe nº 93, Brasília, 04.05.2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

RenovaBio — Reflexões sobre a Segurança Jurídica e Extrafiscalidade

MARCOS H. M. MATSUNAGA

Advogado, Pós-Graduado (FGV) e Mestrando (PUC/SP) em Direito Tributário.

RESUMO: A Lei nº 13.576/2017 instituiu a Política Nacional de Biocombustíveis e previu, como principal instrumento para o atingimento das metas de redução de consumo de combustíveis fósseis, a criação de um mercado nacional de créditos de descarbonização, os CBIOS. Ainda que bem-vinda a inovação trazida pelo RenovaBio, a complexidade do sistema tributário brasileiro traz desafios para se estabelecer o tratamento tributário adequado às transações envolvendo os créditos de descarbonização que podem colocar em risco a efetividade desse mercado, o que exige uma regulamentação específica e com viés extrafiscal para essas operações.

PALAVRAS-CHAVE: RenovaBio; CBIOS; biocombustíveis; instrumentos de mercado; complexidade; extrafiscalidade.

ABSTRACT: The Law nº 13.576/2017 enacted the Brazilian National Biofuel Policy and provided, as its main instrument for achieving the goals of reducing the consumption of fossil fuels, the creation of a national market of carbon credits, the CBIOS. Although the innovation provided by RenovaBio is welcomed, the complexity of the Brazilian tax system brings challenges to determine the taxation of the transactions with carbon credits, which may jeopardize the effectiveness of this new market, demanding a specific regulation, with extrafiscal purpose, for such transactions.

KEYWORDS: RenovaBio; CBIOS; biofuels; market instruments; complexity; extrafiscality.

SUMÁRIO: Introdução; 1 CBIOS, direito e proteção ambiental; 2 Os créditos de descarbonização; 3 Extrafiscalidade e regulamentação; Referências.

INTRODUÇÃO

Ao final de 2017 foi promulgada a Lei nº 13.576/2017, instituindo a Política Nacional de Biocombustíveis. O RenovaBio, como foi denominado, propõe-se como um programa multifacetado, composto por ações, atividades e projetos, voltados para a viabilização de oferta de energia sustentável, competitiva e segura, a partir do estabelecimento de metas de redução de emissões de gases causadores do efeito estufa.

Os objetivos são claros e expressos na própria lei, quais sejam: contribuir para o atendimento aos compromissos do Acordo de Paris sobre mudança do clima; contribuir com a adequada relação de eficiência energética e redução de emissão de gases na comercialização e no uso de biocombustíveis; promover a expansão e o uso de biocombustíveis; e contribuir com previsibilidade para a participação competitiva dos diversos biocombustíveis no mercado nacional.

Além de prever o estabelecimento de metas para a redução de combustíveis fósseis, a manutenção da imposição de adições compulsórias de biocombustíveis aos combustíveis fósseis e a possibilidade de concessão de incentivos fiscais, financeiros e creditícios, a grande novidade consiste na previsão de criação de um mercado de créditos de descarbonização nacional.

Em que pese a pretensão abrangente dos dispositivos da Lei nº 13.576/2017, os principais aspectos da Política Nacional de Biocombustíveis carecem de regulamentação e sua principal inovação, o mercado nacional de créditos de descarbonização, mostra-se bastante dependente de regras que garantam simplicidade, segurança e eficiência, razão pela qual a complexidade de nosso sistema tributário pode tornar-se um dos principais empecilhos para sua concretização.

1 CBIO, DIREITO E PROTEÇÃO AMBIENTAL

Medidas tradicionais voltadas à proteção ambiental baseiam-se no estabelecimento de padrões de controle e limites na emissão de poluentes, que passam a ser objeto de fiscalização, atreladas à imposição de sanções pecuniárias e regulatórias em caso de descumprimento. O sistema jurídico, assim, atua exercendo sua função tradicionalmente repressiva, estabelecendo um padrão de comportamento e penalidades no caso de descumprimento, no que se convencionou chamar na área ambiental de política de “comando e controle”¹.

1 Regina Helena Costa assim conceitua essa política: “No Brasil – é importante salientar – adotamos um sistema de disciplina de condutas em matéria ambiental chamado pelos doutrinadores de “comando e controle” (*comand and control*), traduzido na edição de normas dirigidas aos particulares, para que adotem comportamentos coerentes ou afinados com a preservação ambiental, cujo cumprimento é fiscalizado mediante o exercício do controle inerente à polícia administrativa. Portanto, o legislador expede as normas pertinentes, a Administração as regulamenta, exercendo a respectiva fiscalização sobre as atividades particulares, para que não sejam realizadas em contraste com o interesse público” (COSTA, Regina Helena. Aparentamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 322).

Ainda que essa abordagem tenha sido utilizada por muitos anos, com resultados positivos e avanços na proteção do meio ambiente, é certo que, com o reconhecimento cada vez maior da importância da preservação ambiental e com os claros sinais de que as medidas adotadas mostravam-se insuficientes para garantir um equilíbrio entre desenvolvimento econômico e preservação ambiental, outras alternativas passaram a ser exploradas na experiência internacional.

Nesse sentido, outros mecanismos foram desenvolvidos para estimular comportamentos ecologicamente mais adequados, por meio de intervenção direta ou indireta na economia, a partir dos chamados instrumentos baseados em mercado (*Market-based instruments*), entre os quais se destacam a tributação extrafiscal e os instrumentos de créditos ambientais negociáveis em mercados (*tradable permits*)².

Como pode se depreender da Lei nº 13.576/2017, o RenovaBio tem como principal instrumento para incentivar a utilização de biocombustíveis e limitar a utilização de combustíveis fósseis a criação de um mercado de créditos de descarbonização (CBIO), por meio do qual empresas distribuidoras de combustíveis possuirão metas de redução de emissão de gases causadores do efeito estufa na matriz de combustíveis revendidos, metas essas que poderão ser atingidas pela aquisição dos CBIOs emitidos por empresas produtoras e importadoras de biocombustíveis.

O mecanismo essencial do RenovaBio é, portanto, um instrumento de mercado, similar com o que se denomina internacionalmente de *cap and trade*. Além de estabelecer uma meta de redução das emissões de gases na matriz de combustíveis nacional, sujeita à fiscalização e às multas no caso de não cumprimento, estabelece que essas metas poderão ser atingidas também com a aquisição de créditos de descarbonização, potencialmente criando uma nova fonte de receita para os produtores e importadores de biocombustíveis e para os demais envolvidos no mercado de CBIOs.

Trata-se, pois, de um mecanismo híbrido, na medida em que combina uma regulação pelo direito, por meio de um comando legal impositivo de uma obrigação, e um incentivo econômico, cuja intensidade será determinada pela dinâmica do mercado, que, em teoria, deveria precificar a externalidade negativa decorrente da emissão de gases poluentes na queima de combustíveis fósseis. O sistema jurídico não atua diretamente na conten-

2 STAVINS, Robert N. Experience with Market-Based Environmental Policy Instruments. Kennedy School of Government, Harvard University. *Working Paper*, n. 00-004, p. 3. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/abstract_id=199848>. Acesso em: 3 mar. 2018.

ção dos efeitos deletérios do sistema econômico, mas introduz um mecanismo pelo qual o próprio sistema econômico se autocorrigiria, precificando a externalidade negativa por ele próprio produzida.

Nesse aspecto, contudo, há que se mencionar que tal dinâmica econômica e, consequentemente, a efetividade desse mecanismo são bastante dependentes da regulamentação desse novo mercado. Conforme menciona Robert Stavins, tomando por base a experiência americana em políticas ambientais similares à proposta pelo RenovaBio, um importante componente para efetividade desses mecanismos está relacionado à simplicidade, no sentido de que as regras devem ser claras e definidas antecipadamente, sem ambiguidade, de forma que o mercado consiga precificar adequadamente os custos relacionados aos créditos de carbono³.

Em realidade, a grande dificuldade a ser enfrentada em relação ao sistema de *cap and trade* trazido pelo RenovaBio refere-se justamente a sua maior complexidade em comparação ao estabelecimento de um tributo extrafiscal ambiental, especialmente no que diz respeito aos custos envolvidos na cadeia de geração e negociação dos créditos de carbono. Como apontam Reuven Avi-Yonah e David Uhlmann, os sistemas *cap and trade* são atrativos sob a perspectiva de regulação da emissão de gases poluentes, na medida em que estabelecem um limite ou uma meta definido, ou seja, o benefício ambiental é conhecido de antemão; por outro lado, trazem grande incerteza quanto aos custos relacionados ao atingimento das metas ou dos limites⁴.

Por essa perspectiva, diversos aspectos e componentes no RenovaBio, que ainda serão regulamentados, podem afetar essa dinâmica de mercado, a começar pelo próprio estabelecimento das metas anuais para as distribuidoras de combustíveis e respectivas multas para o caso de não atingimento, que terão influência direta na demanda pelos CBIOs, ou seja, quanto mais ambiciosas as metas estabelecidas, maior será a necessidade de aquisição dos créditos para o seu cumprimento; quanto maior a multa, maior o valor dos créditos.

Também outros elementos influenciarão a dinâmica e a própria eficiência desse novo mercado, tal como os custos relacionados ao processo de certificação da produção ou importação eficiente de biocombustíveis,

3 Ibidem, p. 41.

4 AVI-YONAH, Reuven S.; UHLMANN, David M. Combating Global Climate Change: Why a Carbon Tax is a Better Response do Global Warming than Cap and Trade. *Stanford Environmental Law Journal*, v. 28:3, p. 36.

com a consequente atribuição da Nota de Eficiência Energético-Ambiental, e os custos atrelados à negociação dos créditos em um mercado organizado.

Há, porém, um aspecto pouco tratado na literatura sobre instrumentos de mercado, mas que especialmente em nosso País merece uma maior atenção, qual seja, a incerteza sobre os custos tributários da cadeia de geração e negociação dos créditos.

Não iremos adentrar aqui de forma ampla no tema da complexidade do nosso sistema tributário, cujas causas são muitas e começam na própria forma federativa do Estado brasileiro e da repartição das competências tributárias na Constituição de 1988, passam pela multiplicidade de regimes tributários específicos e regras de exceção, que possibilitam uma miríade quase infinita de construções no processo de concretização da norma, mas se torna muito mais aguda por um histórico de manipulação da legalidade concreta pelas autoridades fiscais⁵.

Contudo, é preciso pontuar que essa complexidade se constitui indubitavelmente em um dos principais obstáculos a serem enfrentados na regulamentação do RenovaBio, a fim de tornar efetivo e funcional o mecanismo de mercado criado, pois diretamente relacionados aos custos de transação envolvidos, nos quais a insegurança jurídica desempenha papel fundamental.

Vejam, pois, uma breve reflexão sobre a natureza dos créditos de descarbonização previstos na Lei nº 13.576/2017 e algumas questões tributárias relacionadas aos CBIOS, a fim de evidenciar a necessidade de uma regulamentação tributária específica que traga segurança e certeza aos participantes desse novo mercado.

2 OS CRÉDITOS DE DESCARBONIZAÇÃO

A Lei nº 13.576/2017 estabelece, em seu art. 13, que a emissão primária dos créditos de descarbonização será realizada de forma escritural, nos livros ou registros do escriturador (banco ou instituição financeira), mediante solicitação do produtor ou importador de biocombustível (emissor primário) em até sessenta dias após a emissão da nota fiscal de compra e venda do biocombustível.

5 Como adverte Eurico M. Diniz de Santi: “O fato é que, no Brasil, ao menos em relação ao sistema tributário, não há Estado de Direito. Embora existam numerosas normas tributárias (*legalidade abstrata*), não há pleno conhecimento das ‘regras do jogo’ (*legalidade concreta*). É preciso conhecer não apenas as regras estabelecidas na estática legislação, mas também aquelas concreta e dinamicamente aplicadas no dia a dia pela administração tributária” (*Kafka: alienação da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014. p. 221).

Ainda, em seus arts. 15, 16 e 17, aponta que a negociação dos créditos será realizada em mercados organizados, inclusive em leilões, ficando o escriturador responsável pela manutenção do registro da cadeia de negócios ocorridos no período; contudo, deixando para a regulamentação vindoura o tratamento da emissão, do vencimento, da distribuição, da intermediação, da custódia, da negociação e dos demais aspectos relacionados aos CBIOS.

De acordo com a nota explicativa emitida pelo Ministério das Minas e Energias sobre a proposta do RenovaBio, o C BIO seria um instrumento financeiro, registrado sob a forma escritural, que teria como unidade padrão uma tonelada de CO₂e, o que possibilitaria trazer, no futuro, fungibilidade e intercambialidade com outros setores econômicos. Da mesma forma, con-signa que os custos adicionais trazidos pela exigência de os créditos serem negociados em um mercado organizado se justificariam por trazer maior transparência nas negociações e, conseqüentemente, na formação do preço dos CBIOS, bem como auxiliariam no controle e acompanhamento do cumprimento das metas estabelecidas⁶.

Nada obstante, como se observa dos dispositivos legais mencionados, não há uma definição acerca da natureza jurídica dos créditos de descarbonização, além da indicação de que serão créditos escriturais, negociáveis em mercado organizado. Não há, tampouco, qualquer indicação que possa trazer um caminho direto para a resposta a algumas questões relacionadas ao seu tratamento tributário.

De plano, verifica-se que uma primeira questão que surge relaciona-se ao próprio registro patrimonial do crédito de descarbonização pelo emissor primário, isto é, pelo distribuidor ou importador de biocombustível, e o conseqüente tratamento tributário dessa escrituração inicial. Trata-se de um crédito atribuído por lei, não em função do exercício de uma transação econômica ou um investimento específico, mas em razão da atividade empresarial primária exercida pelo emissor, a própria produção ou importação de biocombustíveis.

É dizer, não há qualquer esforço ou investimento adicional pelo emissor primário para a obtenção do direito de escriturar os créditos de descarbonização, bastando que os requeira em até sessenta dias da venda de sua produção. A quantidade de créditos é calculada a partir de sua nota de eficiência energético-ambiental, que indica a quantidade de CO₂ que dei-

6 Nota Explicativa do Ministério das Minas e Energias sobre a proposta de criação da Política Nacional de Biocombustíveis, p. 58 e seguintes. Disponível em: <<http://www.mme.gov.br/documents/10584/32426543/RenovaBio+-+Nota+Explicativa/52ef58fa-ae4d-43d0-b5a4-c658e3660825;jsessionid=9B0CC2FAD5CF6053296CC7057FF5421D.srv155>>. Acesso em: 4 mar. 2018.

xou de ser emitida em razão do biocombustível produzido ou importado e o volume de venda no mercado nacional.

Fazendo um paralelo entre os CBIOS e os créditos de carbono que decorrem de projetos de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo (“MDL”) previstos no Protocolo de Quioto, denominados Reduções Certificadas de Emissões (“RCEs”), nesse modelo as empresas localizadas em países em desenvolvimento executam projetos de implantação, recuperação e preservação ambiental, gerando os referidos créditos para serem adquiridos por empresas situadas em países desenvolvidos, contribuindo para o atingimento de suas metas de redução de emissão de gases causadores do efeito estufa.

Para os RCEs, em que pese estarem previstos desde a entrada em vigor do Protocolo de Quioto, ainda muito se discute acerca de sua natureza jurídica e o correspondente tratamento tributário das transações que os envolvem. Alguns autores apontam que a sua natureza é de um bem intangível⁷; porém, outras hipóteses também já foram aventadas, tais como *commodity* ambiental⁸, título mobiliário, derivativo ou mesmo serviço. A Receita Federal do Brasil, a seu turno, ainda que de forma não definitiva, por meio de algumas soluções de consulta, manifestou entendimento de que as operações com os RCEs se constituem em cessão de direitos⁹.

Voltando aos CBIOS, sua natureza jurídica guarda semelhança com os RCEs e também atende à definição de um ativo intangível¹⁰, na medida em que representam benefícios econômicos futuros, de longa duração e identificáveis, constituindo-se em uma espécie de “direito de poluir”¹¹ para

7 Ver, nesse sentido: SISTER, Gabriel. *Mercado de carbono e protocolo de Quioto – Aspectos negociais e tributação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007; RIBEIRO, Maisa Souza. O tratamento contábil dos créditos de carbono. Tese de Livre-Docência apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Ribeirão Preto, 2005; SILVA, Mauro José. A natureza jurídica e a incidência de tributos federais sobre os negócios jurídicos envolvendo as reduções certificadas de emissão (RCE) (créditos de carbono). *Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros*, Brasília/DF, v. 2, n. 1, p. 183-207, jul./dez. 2015; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Tributação dos créditos de carbono transacionados no exterior. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/4acj/tributacao-dos-creditos-de-carbono-transacionados-no-exterior-gilberto-de-castro-moreira-junior>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

8 CALIENDO, Paulo. Tributação e mercado de carbono. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 884.

9 Solução de Consulta (SC) nº 59, de 10.03.2008, na SRRFB da 9ª Região Fiscal; SC 24, de 22.07.2009, da SRRFB da 5ª Região Fiscal; SC 400, de 09.01.2009, da SRRFB da 8ª Região Fiscal; SC 193, de 09.12.2009, da SRRFB da 6ª Região Fiscal; SC 192, de 09.12.2009, da SRRFB da 6ª Região Fiscal; SC 475, de 15.12.2009, da SRRFB da 9ª Região Fiscal; SC 17, de 11.01.2010, da SRRFB da 8ª Região Fiscal; SC 431, de 17.12.2010, da SRRFB da 8ª Região Fiscal; SC 433, de 17.12.2010 da SRRFB da 8ª Região Fiscal. Conforme pesquisa realizada por Mauro José da Silva (ob. cit., p. 198).

10 Na definição do Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

11 RIBEIRO, Maisa Souza. O tratamento contábil dos créditos de carbono. Tese de Livre-Docência apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Ribeirão Preto, 2005. p. 59 a 62.

os distribuidores de combustíveis que não conseguirem atingir suas metas de redução da participação de combustíveis fósseis na matriz de combustíveis revendidos.

Não é o objetivo dessas breves considerações esmiuçar ou mesmo tentar estabelecer o correto tratamento tributário das operações que envolvem os CBIOS, mas evidenciar a importância da regulamentação tributária da matéria, a fim de mitigar a insegurança jurídica.

Nesse sentido, admitindo tratar-se de um ativo intangível, a primeira questão que surge em relação ao tratamento tributário para o emissor primário diz respeito ao próprio custo de aquisição dos CBIOS, que terá um papel determinante na aferição da carga tributária da primeira operação de cessão desses créditos, que, a rigor, deveriam estar sujeitos às regras de apuração de ganho de capital¹².

Nos CBIOS, como já mencionado, não há qualquer exigência para a realização de um investimento específico ou esforço adicional para que o produtor ou importador de biocombustível possa requerer a escrituração desses créditos. Trata-se, pois, de um direito atribuído pela lei em razão da produção e importação do biocombustível, sem um custo de aquisição identificável.

Outra questão controvertida é se o emissor primário deveria considerar os créditos de descarbonização como espécie de subvenção estatal, com os consequentes efeitos contábeis e fiscais desse reconhecimento, uma vez que não decorrem de qualquer investimento ou esforço empresarial específico, mas do próprio exercício da atividade empresarial primária. Por outro lado, pode-se também questionar, caso ao longo do programa o produtor de biocombustível realize investimentos em tecnologia e inovação em seu processo produtivo, que venham melhorar sua nota de eficiência energético-ambiental, aumentando o seu potencial de emissão de CBIOS, como esses investimentos deveriam afetar o tratamento fiscal desses créditos.

Ainda em relação apenas à tributação sobre a renda do emissor primário, deve-se arguir, confirmando-se que os CBIOS terão prazo predeterminado de validade¹³ se esse ativo estaria sujeito à amortização e aos con-

12 Nas referidas soluções de consulta da Receita Federal sobre os RCEs, não foi conferido o tratamento de ganho de capital nas operações envolvendo sua cessão para o exterior.

13 Conforme nota explicativa do Ministério das Minas e Energia: “Por ser o único instrumento de comprovação das metas anuais, o CPIO (ativo financeiro) terá vencimento no intervalo de 3 anos ou na comprovação das metas do distribuidor. Regulamentação específica dará melhor tratamento ao ciclo de apuração das metas, cabe destacar, porém, é prospectado que o CPIO tenha vencimento no mesmo ciclo em que foi emitido. A medida evita que grandes especuladores reduzam a liquidez do mercado no período de transição de um

sequentes efeitos tributários dessa despesa, bem como se os resultados das operações, com tais créditos, deveriam ser considerados não operacionais.

Outras tantas questões surgem para o PIS, a Cofins e o IOF em cada uma das etapas da cadeia de geração e negociação dos CBIOS, isso, novamente, tomando por premissa que tais créditos serão considerados como ativos intangíveis, pois, caso considerada natureza jurídica diversa, poder-se-ia cogitar até na incidência de outros tributos, tal como o ICMS e o ISS, o que demonstra a necessidade de uma regulamentação específica do tema.

3 EXTRAFISCALIDADE E REGULAMENTAÇÃO

A política fiscal do governo federal no período de 2007 a 2016 foi fortemente marcada pela concessão de incentivos fiscais para diversos setores da economia. Segundo dados do Banco Mundial, os valores que deixaram de ser arrecadados em razão da concessão de incentivos fiscais federais, tal como o Simples, a desoneração da folha de salários, a Zona Franca de Manaus e outros, saltaram de um pouco mais setenta e nove bilhões de reais em 2006 para quase cento de setenta e três bilhões de reais em 2015¹⁴, em um total de cinquenta e cinco programas federais específicos de incentivos setoriais ou regionais voltados para o apoio às empresas¹⁵.

Sem adentrar no debate sobre os méritos da política econômica desenvolvimentista adotada no período, marcada por uma deliberada ação do Estado na promoção de políticas públicas intervencionistas, deve-se apontar que o RenovaBio marca uma virada nessa política, na medida em que não adota a tributação como seu mecanismo principal para fomentar a produção de biocombustíveis.

A ausência de previsão de um instrumento tributário específico, contudo, não significa que não deveriam ser adotadas medidas tributárias de caráter extrafiscal, a fim de viabilizar e potencializar o mecanismo de mercado previsto no RenovaBio.

ciclo para outro forçando que os distribuidores paguem multas, em um ambiente forçado de restrição de CBIOS. Dessa forma, o CBIO tendo um vencimento em prazo predeterminado, tem-se liquidez no mercado, ou seja, o seu detentor, caso não seja um distribuidor que usará para comprovar as suas próprias metas, terá a necessidade de comercializar o CBIO no mercado organizado até o vencimento, não prejudicando a parte obrigada no RenovaBio (os distribuidores)" (p. 64).

14 DUTZ, Mark et al. Business support policies: large spending, little impact. World Bank Group, november 2017. p. 7. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/pt/458011511799140856/Business-support-policies-large-spending-little-impact>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

15 Ibidem, p. 36.

Vale, nesse sentido, consignar que, ainda que a doutrina tributária nacional não encontre um absoluto consenso em torno do conceito de extrafiscalidade, há uma convergência para o entendimento de que a extrafiscalidade corresponde à utilização dos tributos como meio de indução de comportamentos diversos por parte dos contribuintes, buscando o atingimento prioritário de outras finalidades que não apenas o abastecimento dos cofres públicos¹⁶.

Usualmente, não há qualquer menção normativa expressa à extrafiscalidade; contudo, muitos dispositivos de natureza tributária indicam a utilização da extrafiscalidade¹⁷. A extrafiscalidade é, por assim dizer, um atributo da competência tributária e, como tal, sua utilização é facultativa, mas, quando exercida, deve observar os princípios e as regras tributários que regem o exercício da competência do ente tributante, bem como deve alinhar-se com os limites e as diretrizes da atuação do Estado constantes do texto constitucional.

Há muito já não se concebe a possibilidade de uma tributação neutra¹⁸, de forma que a identificação da extrafiscalidade não passa pela questão de saber se determinado tributo produz ou não efeitos em alguma esfera da sociedade, em especial na economia. Assim, a extrafiscalidade não é identificável apenas pela constatação de efeitos não arrecadatórios na tributação, mas evidencia-se quando o principal objetivo é a indução de efeitos em algum âmbito da sociedade: na economia, no meio ambiente, na educação, na ciência, etc.

-
- 16 Ver: NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 182; BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 560; CARRAZZA, Roque A. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 133, nota 95; BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 400; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32 a 34.
- 17 Conforme Misabel Derzi: “A Constituição de 1988, em diversos dispositivos, admite a extrafiscalidade, a saber: na instituição de contribuições para custeio da intervenção do Estado no domínio econômico (art. 149); na imunidade dos produtos exportados (art. 153, § 3º, III); na tributação que estimula a função social da propriedade no ITR (art. 153, § 4º) e no IPTU (art. 156, § 1º); na exceção, expressamente aberta no art. 151, para a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; na seletividade obrigatória a que se sujeita o IPI (art. 153, § 3º); etc. Na atualidade, é consenso entre doutrinadores e farta jurisprudência que a extrafiscalidade não está submetida a um regime de exceção (salvo as hipóteses admitidas no próprio Texto Magno), mas rege-se pela generalidade dos princípios constitucionais do sistema. Hoje, os doutrinadores e a jurisprudência veem a Constituição como um sistema de normas que aspira a uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, compreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 157 – nota).
- 18 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. Grandes questões atuais do direito tributário. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 11 v., 2007. p. 156.

Nesses termos, Richard L. Sandor, economista que esteve à frente da criação do mais bem-sucedido programa ambiental americano baseado em mecanismos de mercado, que logrou reduzir drasticamente o volume de chuva ácida naquele país, afirma, com base nas lições de Ronald Coase, que os custos de estabelecer e operar um mercado inovativo não podem exceder seus benefícios, devendo necessariamente haver uma regulamentação que mitigue os custos de transação, de forma torna-lo viável¹⁹.

E, como já apontado aqui, o componente tributário exerce um papel importante nesses custos de transação, não só pela própria carga tributária incidente sobre as etapas da cadeia de geração e negociação dos CBIOS, que, por si só, já exercerá influência sobre o mercado de créditos, provocando distorções alocativas que o afastará da eficiência prevista por Coase, mas também, e principalmente, pela insegurança decorrente da complexidade do sistema tributário brasileiro.

A esse respeito, cabem as colocações de Paulo Caliendo:

A tributação pode ser entendida como um *custo de transação em sentido restrito*, na medida em que se constitui em um custo para a formalização de um negócio jurídico, assim, em uma operação em que a mercadoria custa 1000 e o imposto incidente sobre a operação de circulação é de 10%, o custo adicional para a realização do negócio é 100, totalizando 1100.

De outra parte, a tributação pode ser entendida também como sendo um *custo de transação em sentido amplo*, ou seja, conforme o teorema de Coase. Nesse caso, a tributação pode ser considerada um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado. As inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito e ineficiente implicam em maior incerteza na contratação e, portanto, em um custo de transação maior.²⁰

Importante lembrar que a própria Lei nº 13.576/2017, no seu art. 4º, I, inclui expressamente medidas tributárias entre os instrumentos da Política Nacional de Biocombustíveis, o que abre espaço para que se estabeleçam medidas dessa natureza que garantam a eficiência necessária ao mercado de créditos de descarbonização, de forma a viabilizá-lo. Nada obstante, mesmo que o sucesso da nova Política Nacional de Biocombustíveis dependa da mitigação dos custos de transação dos CBIOS, não necessariamente implica na necessidade de concessão de benefícios fiscais adicionais aos produtores de biocombustíveis.

19 SANDOR, Richard L. *Good derivatives: a story of financial and environmental innovation*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2012. p. 19.

20 *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 22.

Com efeito, ainda que os mecanismos tradicionais para o exercício da extrafiscalidade correspondam à oneração e desoneração tributária²¹, é possível identificar outras formas de exercício da extrafiscalidade²², à exemplo de normas relacionadas com obrigações acessórias com intuito extrafiscal²³. É nesse sentido que se propõe uma regulamentação tributária do mercado de CBIOS com uma finalidade extrafiscal, ou seja, que não tenha como finalidade a arrecadação de tributos, mas de dar eficiência ao mecanismo de mercado do RenovaBio.

Assim, a extrafiscalidade que deve ser buscada nesse caso consiste em, primariamente, ter como finalidade dirimir os custos de transação decorrentes da complexidade do sistema tributário nacional, mitigando tal complexidade, por meio do estabelecimento de regras claras e específicas para os envolvidos nesse mercado.

Igualmente, a simplificação e transparência, na maior medida possível, da forma de tributação dessas operações, contribuirá para que esse mercado funcione adequadamente, reduzindo os custos tributários específicos e de conformação à legislação tributária.

Dessa forma, a regulamentação extrafiscal aqui proposta, diante da indefinição e das múltiplas possibilidades interpretativas que se colocam diante do sistema tributário em relação aos CBIOS, é, por um lado, garantir que o sistema jurídico exerça sua função precípua de garantir previsibilidade das expectativas normativas aos participantes desse novo mercado, o que já colaboraria com a mitigação dos custos de transação, e, mais além, simplificar a forma de tributação dessas operações, idealmente suprimindo integralmente a carga tributária incidente nas transações de créditos de des-

21 Nesse sentido, Julcira Maria de Mello Vianna aponta que “a extrafiscalidade pode ser alcançada com aumento, diminuição ou supressão total da alíquota” (VIANNA, Julcira Maria de Mello. O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente. Tese (Doutorado). PUC. São Paulo, 2008).

22 Entendemos como Paulo de Barros Carvalho que a competência legislativa é a aptidão de expedir regras jurídicas, inovando no ordenamento, o que, na esfera tributária, compreende desde a instituição da regra-matriz até providências que tornem possível a consecução dos direitos do sujeito ativo, o que nos permite admitir a extrafiscalidade também por meio de normas relativas ao cumprimento da obrigação tributária, e não apenas à regra-matriz de incidência (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, p. 200).

23 Adolfo Mendes assevera: “Nada obstante, os deveres instrumentais raramente têm sido citados como instrumentos capazes de atender escopos extrafiscais. Geralmente, são considerados como deveres impostos aos particulares com a finalidade de dotar a Fazenda Pública de instrumentos mais eficientes para o desempenho de suas atividades de fiscalizar e arrecadar. [...]. Todavia, não entendemos assim. A redução de deveres instrumentais pode possuir nítido caráter fiscal. Um exemplo contundente é o art. 26 da Lei Complementar nº 123/2006, que estipula deveres formais simplificados para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo simples nacional e, principalmente, seu parágrafo 4º, que proíbe o ‘estabelecimento de regras unilaterais pelas unidades políticas que participem do sistema’ (MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito do Largo São Francisco, USP, 2009. p. 233).

carbonização ou, no mínimo, estabelecendo um tratamento padronizado, simples e transparente, para todas as partes envolvidas nas negociações.

Entendemos que apenas assim o RenovaBio se tornará uma política efetiva para a consecução dos compromissos assumidos pelo Acordo de Paris sobre mudança do clima, contribuindo para a redução de emissão de gases poluentes e aumentando a participação de biocombustíveis no mercado nacional.

REFERÊNCIAS

AVI-YONAH, Reuven S.; UHLMANN, David M. Combating Global Climate Change: Why a Carbon Tax is a Better Response do Global Warming than Cap and Trade. *Standford Environmental Law Journal*, v. 28:3.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CALIENDO, Paulo. Tributação e mercado de carbono. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque A. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

DUTZ, Mark et al. Business support policies: large spending, little impact. World Bank Group, november 2017. p. 7. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/pt/458011511799140856/Business-support-policies-large-spending-little-impact>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Extrafiscalidade: análise semiótica. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito do Largo São Francisco, USP, 2009.

MME. Nota Explicativa do Ministério das Minas e Energias sobre a proposta de criação da Política Nacional de Biocombustíveis, p. 58 e seguintes. Disponível em: <<http://www.mme.gov.br/documents/10584/32426543/RenovaBio+-+Nota+Explicativa/52ef58fa-ae4d-43d0-b5a4-c658e3660825;jsessionid=9B0CC2FAD5CF6053296CC7057FF5421D.srv155>>. Acesso em: 4 mar. 2018.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Tributação dos créditos de carbono transacionados no exterior. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters>.

com.br/a/4acj/tributacao-dos-creditos-de-carbono-transacionados-no-exterior-gilberto-de-castro-moreira-junior>. Acesso em: 10 mar. 2018.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

RIBEIRO, Maisa Souza. O tratamento contábil dos créditos de carbono. Tese de Livre-Docência apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Ribeirão Preto, 2005.

SANDOR, Richard L. *Good derivatives: a story of financial and environmental innovation*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2012.

SANTI, Eurico M. Diniz de. *Kafka: alienação da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Fiscosoft, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. Grandes questões atuais do direito tributário. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 11 v., 2007.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Mauro José. A natureza jurídica e a incidência de tributos federais sobre os negócios jurídicos envolvendo as reduções certificadas de emissão (RCE) (créditos de carbono). *Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros*, Brasília/DF, v. 2, n. 1, p. 183-207, jul./dez. 2015.

SISTER, Gabriel. *Mercado de carbono e protocolo de Quioto – Aspectos negociais e tributação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

STAVINS, Robert N. Experience with Market-Based Environmental Policy Instruments. Kennedy School of Government, Harvard University. *Working Paper*, n. 00-004. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/abstract_id=199848>. Acesso em: 3 mar. 2018.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente. Tese (Doutorado). PUC. São Paulo, 2008.

Contratos de *Barter* — O Efeito Fiscal da Dolarização — Análise de Julgamento do Carf

JULIO ASSIS

Advogado, Sócio do Escritório Ferraz de Camargo e Matsunaga Advogados (São Paulo).

O CONTRATO DE *BARTER*

É lugar comum o fato de a realidade criar situações cujo ordenamento jurídico, sistemático e coeso, não oferece enquadramento imediato, o que, indefectivamente, exige do operador do Direito o exercício da interpretação.

No agronegócio, em função do seu dinamismo, várias são as situações nesse perfil.

O contrato de *barter* é uma dessas.

Tal contrato consiste, de forma básica e simplificada, na operação em que o produtor rural adquire os insumos e implementos necessários ao desenvolvimento da sua atividade mediante a contraprestação de entregar produção acordada ao fornecedor.

A operação ganha sofisticação ao incorporar novos atores, tais como *trading companies*, agroindústrias, instituições financeiras, investidores, companhias securitizadoras, entre outras.

Essa sofisticação também se dá com a inserção de títulos de créditos diversos, quais sejam, Cédula de Produtor Rural, Certificado de Direito do Agronegócio, Letra de Crédito do Agronegócio e Certificado de Recebíveis do Agronegócio.

Por tal razão, o seu conceito está em construção pela doutrina e, para fins de fluência deste trabalho, recorreremos ao conceito desenvolvido em trabalho acadêmico, o qual nos parece capturar as nuances do tema, a saber¹:

1 ÁVILA, Carlos Alberto Rosal de. A estruturação jurídica das operações de *barter* do agronegócio brasileiro. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília. Brasília, 2017. 59 f.

Tomando-se de forma simplista, seria esta enquadrável ao conceito de “permuta”. O termo *barter*, de origem inglesa, significa permuta. No contexto do agronegócio, entretanto, não designa apenas a simples negociação de troca ou escambo, mas um mecanismo no qual se inserem operações complexas e bem aparelhadas, que envolvem a participação de diversos agentes, como empresas fornecedoras de insumos, agroindústrias, fornecedoras de máquinas agrícolas, *trading companies*, instituições financeiras, companhias securitizadoras e investidores. O objeto principal da referida operação é o financiamento da produção rural, em que o produtor rural recebe, de um dos agentes, insumos, na contrapartida de entregar, futuramente, produtos rurais – usualmente *commodities*.

Sob a ótica do produtor rural, esse contrato lhe propicia uma série de benefícios, tais quais: permite ao produtor quitar suas dívidas com os fornecedores mediante a entrega do produto da sua atividade, obter financiamento de forma simplificada e ágil, bem como conferir previsibilidade na quitação de sua obrigação.

Aliás, este último aspecto (previsibilidade) é realçado pelos especialistas em transações no agronegócio. Vejamos trecho de artigo publicado em *site* jurídico²:

Em resumo, *barter* é uma estratégia comercial que visa a troca de insumos por produção com travamento de preços das *commodities* negociadas. Traduz-se, atualmente, em mecanismo muito reivindicado por produtores agrícolas em função da segurança negocial e da proteção contra oscilações cambiais ou de preço das *commodities* agrícolas produzidas e previamente negociadas.

Como já dito, um dos grandes diferenciais das operações envolvendo *barter* é o travamento de preços (*hedge*), estratégia de negociação que significa a garantia de margem de lucro para todos os envolvidos.

Como visto, um dos elementos de instabilidade e imprevisibilidade para o produtor rural consiste no fato de as *commodities* agrícolas estarem sujeitas a oscilações cambiais por serem cotadas, ou seja, em moeda estrangeira de acordo com preços estabelecidos em bolsas de mercadorias localizadas no exterior. Esse fato, aliás, é incontestável, pois o próprio Ministério da Agricultura publica o seu acompanhamento dos preços das *commodities* agrícolas nos mercados interno e externo³.

2 *Barter* como instrumento de financiamento ao agronegócio. *Migalhas*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI255432,31047-+arter+como+instrumento+de+financiamento+ao+agronegocio>>. Acesso em: 23 fev. 2018.

3 Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/assuntos/politica-agricola/todas-publicacoes-de-politica-agricola/sumarios-executivos-de-produtos-agricolas/mercado-agricolas-05-02-2018.pdf/view>>.

Todavia, a equalização da oscilação cambial resolveu um problema operacional; mas, por outro lado, em função da interpretação duvidosa das autoridades fiscais, pode gerar um problema tributário para os produtores rurais, como veremos à frente.

Isso porque, usualmente, os contratos são estabelecidos com cláusula de variação cambial, em que os preços são “travados” em moeda estrangeira por ocasião da contratação e, no vencimento, quitados em moeda nacional, mas acrescidos ou reduzidos da variação cambial ocorrida no período.

Esse efeito cambial gera efeitos contábeis, pois os direitos e as obrigações devem refletir o valor de liquidação na data de elaboração de cada demonstração financeira para fins fiscais, que pode ser mensal. Logo, durante a vigência do contrato, ganhos e perdas efêmeros podem surgir.

REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

No caso de pessoas jurídicas contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) sob a sistemática do lucro real, a elaboração de demonstrações financeiras para fins de apuração de tais tributos deve ser efetuada mensalmente, pois tais tributos são recolhidos em bases correntes.

Desse modo, em cada demonstração financeira tais direitos e obrigações suscetíveis à variação cambial são apresentados com base na cotação da moeda de contratação vigente na data de corte dessas demonstrações financeiras, ou seja, mensalmente, de acordo com o regime de competência⁴.

Com isso, picos de variação cambial durante a vigência de um contrato são refletidos nas demonstrações financeiras como ganho ou perda independentemente da liquidação das operações atreladas a esse contrato.

Logo, em cada mês tais empresas apresentam receitas ou despesas oriundas da variação cambial independentemente da liquidação das operações, as quais, por comporem o resultado do exercício, influenciam o lucro líquido, o qual é ponto de partida para a determinação do lucro tributável.

Com a crescente integração da economia brasileira à economia mundial, contratos em moeda estrangeira se difundiram a partir da década de 1990 e, nos últimos anos, a questão dos efeitos tributários de tais contratos ganhou dimensões relevantes, tornando-se objeto de discussão entre o Fisco e os contribuintes.

4 Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1977, art. 177, *caput*.

Tais discussões se acentuaram a partir da vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a qual ampliou a base de cálculo das Contribuições Sociais sobre o Faturamento (Cofins) e do Programa de Integração Social (PIS) e, em especial, em virtude do seu art. 9º da Lei nº 9.718/1999, o qual estabeleceu a natureza financeira dessas variações cambiais. Vejamos o seu teor:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/Pasep e da Cofins, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

A controvérsia se deu (e se dá) pelo fato de as constantes e acentuadas oscilações cambiais, à época (e atualmente), propiciarem variações cambiais acentuadas, as quais implicariam, caso consideradas para fins tributários pelo regime competência, perdas ou ganhos desconectados do resultado econômico das transações.

O resultado de tal desconexão foi (e é) a incidência de tributos sobre ganhos virtuais, o que moveu os contribuintes irredimidos para o Judiciário em busca de proteção, movimento esse que, também, funcionou como forma de pressionar os Poderes Executivo e Legislativo por uma solução.

Assim, diante das pressões, foi introduzido na legislação tributária dispositivo com o estabelecimento da tributação de tais operações pelo regime de caixa, como regra geral⁵:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

A partir da vigência desse dispositivo, a regra geral passou a ser a tributação dos ganhos cambiais apenas na liquidação das operações (regime

5 Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, após tal dispositivo ter constado na não convertida Medida Provisória nº 1.991-15 (art. 30 da MP 2.158/2001).

de caixa), sendo permitida, por opção do próprio contribuinte, a submissão desses ganhos à tributação pelo regime de competência.

Essa solução, inclusive, antecipou decisão a qual já estava sendo delineada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual, por fim, em julgamento de 5 de agosto de 2004, corroborou tal posição⁶.

CASO CONCRETO

Em caso julgado em 11 de abril de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (Carf)⁷ apreciou caso em que o contribuinte, em face de um contrato de *barter*, promoveu os ajustes indicados no art. 30 da MP 2.158, ou seja, diferiu o efeito tributário das receitas e despesas financeiras apropriadas pelo regime de competência até a liquidação das operações (regime de caixa)⁸.

Nesse caso, a fiscalização federal teve interpretação diversa do contribuinte e não aceitou a adoção do procedimento de utilização do regime de caixa, diante do entendimento de apenas serem elegíveis a tal tratamento os contratos “firmados” em moeda estrangeira, e não os “indexados”.

No julgamento, o Conselheiro Relator do caso encampou o entendimento da fiscalização federal e os demais Conselheiros acompanharam o seu voto por unanimidade. Podemos pinçar o excerto que sumariza a posição:

Como já evidenciado acima, este julgador entende da mesma forma que o i. Relator do acórdão recorrido: os contratos da recorrente são *indexados* ao dólar e não *firmados* em dólar, de tal forma que não se lhe aplica os benefícios fiscais trazidos pela MP 2.158-35/2001, mas a regra geral, disposta no art. 375, do RIR/99, o que confirma a correção da fiscalização por ocasião da constituição dos respectivos créditos tributários, os quais mantenho, inclusive reflexos na adequação dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL no Lalur. (grifos nossos)

Observamos que a construção teórica adotada pela fiscalização federal e encampada pelos julgadores do Carf para o deslinde da controvérsia se

6 REsp 640059 (2004/0017386-7), DJ 08.11.2004, p. 218.

7 Processo nº 10183.724196/2013-15, Acórdão nº 1402-002.453.

8 VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIMES DIFERENTES.

Devem ser reconhecidas pelo regime de competência as variações monetárias, tanto ativas, quanto passivas, relacionadas a direitos de crédito ou obrigações pactuadas pelo contribuinte decorrentes de índices ou coeficientes estabelecidos legal ou contratualmente.

Contudo, variações cambiais provenientes de contratações em moeda estrangeira devem ser reconhecidas pelo regime de Caixa (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2011).

baseou na discriminação entre 2 (duas) classes de contrato, quais sejam, os contratos “firmados” e os “indexados” em moeda estrangeira.

A primeira questão posta à reflexão consiste na dúvida a respeito de comportar, ou não, o art. 30 MP 2.158/2001 tal discriminação.

Talvez tenham os intérpretes feito um paralelo entre o art. 9º da Lei nº 9.718/1998 e o art. 30 MP 2.158, no sentido de que este último não comportaria contratos caracterizados por “índices ou coeficientes” (indexação), tal e qual o art. 9º da Lei nº 9.718/1998. Vejamos os textos a seguir, com grifo:

ART. 9º DA LEI Nº 9.718/1998	ART. 30 DA MP 2.158/2001
As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio <i>ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.</i>	[...] as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio.

Caso tenha sido esse o embasamento dos intérpretes, tal discriminação não parece guardar razoabilidade, pois o art. 9º da Lei nº 9.718/1998 trata de conceituar receita ou despesa financeira como *as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função* de elementos eleitos pelo legislador, elementos estes: (1) taxa de câmbio, (2) índices ou (3) coeficientes.

Com isso, de acordo com o art. 9º da Lei nº 9.718/1998, as variações monetárias surgem em função da oscilação de taxa de câmbio (“1”) ou de indexadores e coeficientes (“2” e “3”); logo, não parece fazer sentido, à luz desse dispositivo, existir a figura de “indexação em moeda estrangeira”, pois, novamente, a variação cambial se dá por oscilação de câmbio ou índice.

Ou seja, pelo art. 9º da Lei nº 9.718/1998, a variação monetária a qualificar receita ou despesa financeira é oriunda da *oscilação* de (1) taxa de câmbio, (2) índices ou (3) coeficientes. Destarte, as oscilações de “2” e “3” (índices ou coeficientes) são deflagradoras de variações monetárias *distintas* das oscilações da taxa de câmbio (item “1”).

Para não pairar dúvida em relação à terminologia, buscamos auxílio de conceito em *Dicionário jurídico*⁹:

9 DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 3. ed. rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2008.

Indexador: *Economia política*. Índice fixado para correção monetária.

Índice: [...] 3. *Economia política*. Valor numérico abstrato que retrata a oscilação do mercado mobiliário, com base na média das cotações das ações quo o representa, referido a uma data determinada.

Por outro lado, temos o conceito de “câmbio”¹⁰: “[...] 3. Preço pelo qual se adquire moeda estrangeira. [...] 5. Taxa cambial fixada para a aquisição de moeda estrangeira”.

Não se olvide: indexador demanda índice, e não taxa de câmbio, a qual reflete o “preço” da moeda estrangeira.

Portanto, índices (“item 2”) e taxa de câmbio (item “1”) são espécies de oscilações independentes e distintas, ambas geradoras de variação monetária.

Ao que parece, para refutar o direito do contribuinte, o Carf incorporou e adotou uma interpretação que mistura 2 (duas) espécies distintas e inconfundíveis (taxa de câmbio e índices) de um gênero (variação monetária), criadas pelo art. 9º da Lei nº 9.718/1998, com o objetivo de impedir o enquadramento da situação fática do contribuinte em apenas uma das espécies (taxa de câmbio), a qual possui repercussão tributária própria conferida pelo art. 30 da MP 2.158, a saber: a qualificação do regime de reconhecimento da variação cambial de seus contratos pelo regime de caixa.

Outra questão posta à reflexão consiste na qualificação (adjetivo) “firmados” ou “indexados” a contratos. Mais especificamente, parece não guardar razoabilidade classificar e diferenciar contratos “firmados” ou “indexados” em moeda estrangeira. Isso porque os contratos são classificados no Código Civil pelo seu objeto ou negócio jurídico a ele subjacente (compra e venda, aluguel, transporte, etc.), e não pela forma de quitação.

Assim, não nos parece existirem contratos “indexados” ou “firmados” em moeda estrangeira – até porque é ilegal o pagamento em moeda estrangeira¹¹ –, e sim obrigações decorrentes dos contratos, as quais são eventualmente quitadas em moeda local, mas vinculadas à variação cambial, caso as partes assim o desejem.

Temos contratos que lastreiam negócios jurídicos (compra e venda, por exemplo), nos quais as partes acordam serem as obrigações deles decorrentes cumpridas mediante o pagamento de preço vinculado à oscilação

10 Idem.

11 Art. 318 do Código Civil – Lei nº 10.406/2002.

da taxa de câmbio (moeda estrangeira) ou à oscilação de índices (IGPM, IPCA, etc.).

Inobstante a reflexão sobre o tema em função dos 2 (dois) argumentos de reflexão citada antes, podemos, adicionalmente, perquirir o objetivo da norma para avaliar se, ainda assim, a discriminação criada pelo Carf parece razoável.

Conforme mencionado anteriormente, toda a discussão no tocante à tributação das operações sujeitas à variação cambial consiste no fato de ser a receita ou despesa apropriada pelo regime de competência um ganho ainda não incorporável ao patrimônio do contribuinte, principalmente pela volatilidade da taxa câmbio.

Exatamente por isso o art. 30 da MP 2.158/2001 reconheceu o efeito tributário desses ganhos decorrentes das oscilações da taxa de câmbio pelo regime de caixa. E, invariavelmente, a taxa de câmbio varia em relação à moeda brasileira, seja o objeto do contrato estipulado em moeda estrangeira ou em moeda local indexada à taxa de câmbio.

Assim, sendo essa a razão de o legislador ter estabelecido, pelo art. 30 MP 2.158, o regime de caixa como regra geral, a tributação do ganho ou da perda cambial por ocasião da liquidação da operação seria totalmente indiferente à discriminação da origem de tal variação, ou seja, indiferente de tal variação monetária (no caso, cambial) ser atribuída a uma obrigação decorrente de um contrato “firmado” ou “indexado” à moeda estrangeira.

Nesse sentido, parece ter o legislador feito a opção de estabelecer os efeitos fiscais das operações suscetíveis à oscilação cambial por ocasião da sua liquidação, de modo que o efeito fiscal estaria atrelado à receita ou despesa vinculada à variação cambial, e não ao tipo de contrato.

Do mesmo modo, seria indiferente a qualificação dos elementos subjetivos dos contratos (os contratantes e seu domicílio). Nesse sentido, como vimos, a norma protege as “variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte”, não se fazendo qualquer referência à contraparte (elemento subjetivo), ou seja, não demanda grande esforço interpretativo identificar estar tal discriminação (subjetiva) fora da norma.

Destarte, parece-nos equivocado afirmar ser o tratamento das variações cambiais em função da taxa de câmbio apenas aplicável às obrigações e aos créditos decorrentes de contratos/negócios jurídicos conduzidos com não residentes. Isso porque tal discriminação subjetiva não nos parece guardar correlação nem com o texto da lei, nem com o objetivo do direito resguardado ao contribuinte, qual seja, não ser submetido à incidência tribu-

tária sobre ganho decorrente da oscilação da moeda estrangeira enquanto não liquidada a obrigação e cristalizado tal ganho.

CONSIDERAÇÕES

O contrato de *barter* constitui um relevante instrumento para a redução da instabilidade e imprevisibilidade no setor de agronegócios, conferindo incentivo inequívoco à atividade agrícola ao propiciar ao produtor rural a quitação de obrigações com o resultado do seu trabalho.

É inegável o processo de globalização a que está submetido o produtor rural brasileiro, em que não somente os insumos e implementos são negociados e cotados com base em moeda estrangeira, mas, também, a sua própria produção.

Essa realidade está refletida nas relações contratuais, as quais estabelecem direitos e obrigações vinculados à oscilação da moeda estrangeira (variação cambial).

Atribuir à variação cambial o entendimento de se tratar de “indexação” parece misturar elementos (espécies) deflagradores distintos de variação monetária (gênero), nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/1998, o qual distingue a variação monetária decorrente da taxa de câmbio (variação cambial) da variação monetária decorrente de índices e coeficientes.

A distinção entre contratos “firmados” e “indexados” à moeda estrangeira parece não guardar relação com o Código Civil, o qual classifica os contratos pelo objeto/negócio jurídico a ele subjacente, de modo a encontrarmos contratos cuja obrigação deve ser quitada com base na variação da taxa de câmbio, e não nos contratos, cuja taxa de câmbio é o seu objeto.

Ainda, entender o alcance do art. 30 da MP 2.158/2001 apenas a contratos cuja contraparte é não residente (domiciliada no exterior) não parece ser uma distinção extraída nem do texto da norma, nem do seu objetivo, que é, essencialmente, não permitir a incidência tributária sobre ganho virtual, apenas decorrente do registro contábil da oscilação da moeda estrangeira.

Em outras palavras, todas as discriminações contidas na decisão do Carf parecem ofender o objetivo da norma, que é permitir a tributação apenas do ganho efetivo auferido pelo contribuinte, por ocasião da liquidação do contrato cujo direito ou obrigação está vinculado à oscilação de moeda estrangeira.

13709

Supremo Tribunal Federal

24.04.2008 Tribunal Pleno

Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 574.706-9 Paraná

Relatora: Min. Cármen Lúcia

Recorrente(s): Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda.

Advogado(a/s): Luís Augusto de Oliveira Azevedo e outro(a/s)

Recorrido(a/s): União

Advogado(a/s): Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Ementa: Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 240.785.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Ellen Gracie.

Ministra Cármen Lúcia
Relatora

MANIFESTAÇÃO

DIREITO TRIBUTÁRIO – INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS – MATÉRIA PENDENTE DE JULGAMENTO NO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 240.785 – MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL SUSCITADA.

A Senhora Ministra Cármen Lúcia (Relatora):

1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inciso III, alínea a, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, segundo o qual o ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins (fl. 115).

2. A Recorrente alega que o Tribunal *a quo* teria contrariado o art. 195, inc. I, alínea *b*, da Constituição da República.

3. A questão constitucional discutida no recurso extraordinário é também objeto do Recurso Extraordinário nº 240.785, Relator o eminente Ministro Marco Aurélio, pendente ainda de conclusão de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal em razão de pedido de vista do eminente Ministro Gilmar Mendes. Naquele julgamento, contam-se seis votos no sentido do seu provimento, tendo havido o pedido de vista pelo douto Ministro Gilmar Mendes, contrapondo-se um dos votos à conclusão do eminente Relator. A afetação daquele recurso, cujo objeto é a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS ao Plenário deste Supremo Tribunal Federal sugere, de pronto, o que me parece ser inegável repercussão jurídica, econômica e social de que se reveste o tema. Todavia, insuficiente será a finalização daquele julgamento sem a qualificadora constitucional da repercussão geral, que, uma vez reconhecida, oferece solução definitiva sobre a matéria e impede a repetição processualmente indevida e socialmente onerosa de outros processos com identidade de objetos e efeitos.

Por isso é que submeto a questão à análise de existência da repercussão geral, por cujo reconhecimento me manifesto, a fim de que, se essa for a conclusão dos eminentes Ministros, possam ser aplicados aos processos idênticos os procedimentos previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil c/c o art. 328 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

4. Pelo exposto, submeto a questão à apreciação dos eminentes Pares deste Supremo Tribunal.

Brasília, 4 de abril de 2008.

Ministra Cármen Lucia
Relatora

PRONUNCIAMENTO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL – PIS E COFINS – BASE DE CÁLCULO – INSERÇÃO DO ICMS – ADMISSIBILIDADE DA SEQUÊNCIA DO EXTRAORDINÁRIO.

1. A Assessoria assim revelou as balizas do extraordinário:

Eis a síntese do que discutido no RE 574.706-9/PR, da relatoria da Ministra Cármen Lúcia, inserido no sistema da repercussão geral em 04.04.2008.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento ao recurso de apelação da Fazenda, assentando que o ICMS integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

No extraordinário interposto com alegada base na alínea *a* do permissivo constitucional, a recorrente articula com a transgressão da alínea *b* do inciso I do art. 195 da Carta Magna. Aduz a inconstitucionalidade da inclusão da parcela referente ao ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Sob o ângulo da repercussão geral, sustenta a relevância da matéria, ante a circunstância de envolver o recolhimento de tributos a que estão submetidas inúmeras sociedades empresariais. Destaca a importância econômica do tema.

Abaixo a manifestação da Ministra Cármen Lúcia, que se pronunciou pela existência de repercussão geral:

MANIFESTAÇÃO

DIREITO TRIBUTÁRIO – INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS – MATÉRIA PENDENTE DE JULGAMENTO NO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 240.785 – MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL SUSCITADA.

A Senhora Ministra Cármen Lúcia (Relatora):

1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inciso III, alínea *a*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, segundo o qual o ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins (fl. 115).
2. A Recorrente alega que o Tribunal *a quo* teria contrariado o art. 195, inc. I, alínea *b*, da Constituição da República.
3. A questão constitucional discutida no recurso extraordinário é também objeto do Recurso Extraordinário nº 240.785, Relator o eminente Ministro Marco Aurélio, pendente ainda de conclusão de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal em razão de pedido de vista do eminente Ministro Gilmar Mendes. Naquele julgamento, contam-se seis votos no sentido do seu provimento, tendo havido o pedido de vista pelo douto Ministro Gilmar Mendes, contrapondo-se um dos votos à conclusão do eminente Relator. A afetação daquele recurso, cujo objeto é a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS ao Plenário deste Supremo Tribunal Federal sugere, de pronto, o que me parece ser inegável repercussão jurídica, econômica e social de que se reveste o tema. Todavia, insuficiente será a finalização daquele julgamento sem a qualificadora constitucional da repercussão geral, que, uma vez reconhecida, oferece solução definitiva sobre a matéria e impede a repetição pro-

cessualmente indevida e socialmente onerosa de outros processos com identidade de objetos e efeitos.

Por isso é que submeto a questão à análise de existência da repercussão geral, por cujo reconhecimento me manifesto, a fim de que, se essa for a conclusão dos eminentes Ministros, possam ser aplicados aos processos idênticos os procedimentos previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil c/c o art. 328 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

4. Pelo exposto, submeto a questão à apreciação dos eminentes Pares deste Supremo Tribunal.

Brasília, 4 de abril de 2008.

Ministra Cármen Lúcia
Relatora

Registro que a questão constitucional é objeto do Recurso Extraordinário nº 240.785, da relatoria de Vossa Excelência, com julgamento pendente no Pleno, atualmente suspenso em virtude do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes.

2. Conforme venho ressaltando, cumpre encarar o instituto da repercussão geral com largueza. O instrumental viabiliza a adoção de entendimento pelo Colegiado Maior, com o exercício, na plenitude, do direito de defesa. Em princípio, é possível vislumbrar-se grande número de processos, mas, apreciada a questão, a eficácia vinculante do pronunciamento propicia a racionalização do trabalho judiciário.

No caso, a situação concreta envolve interesse coletivo – dos contribuintes em geral e da Administração Fazendária. Salta aos olhos a necessidade de o Supremo elucidar, de uma vez por todas, o alcance da disciplina legal, presente o disposto no art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição Federal e, mais do que isso, a ordem natural das coisas, cuja força mostra-se insuplantável.

3. Manifesto-me pela configuração do instituto, a fim de que haja o deslinde da controvérsia.

4. À assessoria, para as providências pertinentes aos processos que tratem do tema – sobrestamento daqueles nos quais o recurso foi interposto antes da regulamentação da repercussão e determinação de baixa à origem dos demais.

5. Publiquem.

Brasília, 5 de abril de 2008.

Ministro Marco Aurélio