



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.722529/2016-73
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.524 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROCHE DIAGNÓSTICA BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01/06/2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01/06/2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3301-005.881**, de 26 de março de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, recebendo a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01.06.2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015

ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS PARA USO EM LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA. OTOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS E EM HOSPITAIS. CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS ODONTOLÓGICOS E EM CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO.

As reduções a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, que constituem a cadeia intermediária de distribuição dos produtos contemplados, sem prejuízo das exigências legais relativas à destinação dos produtos.

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA

No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, os valores decorrentes de subvenção para custeio, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de

cálculo dessas contribuições, exceto quando se tratar de subvenção para investimento, assim caracterizada nos termos do Parecer Normativo CSTn0 112, de 1978.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/11/2012 a 31/12/2012, 01/03/2013 a 31/03/2013, 01/06/2012 a 30/06/2012, 01/12/2013 a 31/12/2013, 01/03/2014 a 31/03/2014, 01/06/2014 a 30/09/2014, 01/02/2015 a 30/08/2015, 01/11/2015 a 30/11/2015

ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS PARA USO EM LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA. OTOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS E EM HOSPITAIS. CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS ODONTOLÓGICOS E EM CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO.

As reduções a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, que constituem a cadeia intermediária de distribuição dos produtos contemplados, sem prejuízo das exigências legais relativas à destinação dos produtos.

SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, os valores decorrentes de subvenção para custeio, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, exceto quando se tratar de subvenção para investimento, assim caracterizada nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, para que uma subvenção possa ser considerada como de investimento, é imprescindível a sua efetiva e específica aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à **inclusão das subvenções oriundas de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos**. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3402-004.393 e 9303-003.432.

Em sede de exame de admissibilidade do recurso especial, foi proferido o despacho 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 01 de julho de 2019, que deu prosseguimento ao apelo da Fazenda Nacional, considerando como comprovada a divergência.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando, preliminarmente, o não conhecimento e, no mérito, a negativa de provimento, com fundamento na impossibilidade de se exigir o PIS e a COFINS sobre benefício fiscal concedido pelos Estados da Federação, os quais se caracterizam como subvenções de investimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015.

Em sede de contrarrazões, alega o Sujeito Passivo que não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, pois não haveria similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma. Entende-se não assistir razão à Recorrida, pois, embora haja diferenças entre os incentivos, em ambos os casos a discussão é com relação à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições.

Portanto, concordo com o despacho de admissibilidade e dou seguimento ao recurso.

2 Mérito

No mérito, insurge-se a Fazenda Nacional quanto à **exclusão das subvenções oriundas de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos**.

Consoante destacado no acórdão recorrido, o contribuinte celebrou acordo como o Governo do Estado de Santa Catarina, por intermédio do qual passou a usufruir de um crédito presumido a título de ICMS, o qual foi considerado tributável pelo autuante, eis que caracterizado como subvenção para custeio, pois o exame da documentação acostada revelou inexistir exigência de investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

O presente processo administrativo tem origem em autos de infração lavrados para constituir os créditos tributários referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, dos períodos de apuração setembro, novembro-dezembro de 2012; março, junho e dezembro de 2013; março, junho-setembro de 2014; fevereiro-agosto e novembro de 2015, nos valores totais (incluindo juros de mora e multa de ofício) de R\$ 17.054.331,51 e R\$ 33.631.110,52, respectivamente. A autuação está fundada em três irregularidades: (i) revenda de produtos tributados indevidamente com alíquota zero pelo PIS/Pasep e Cofins; (ii) não inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins de receitas relativas a crédito presumido do ICMS, considerado subvenção para investimento; e (iii) divergências entre as informações constantes no SPED - CONTRIBUIÇÕES e a DCTF.

No presente recurso especial, discute-se unicamente a matéria relativa à não inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins de receitas relativas a crédito presumido do ICMS, considerado subvenção para investimento. O recorrido desenvolveu a sua argumentação no sentido de que o crédito presumido em questão caracteriza-se como subvenção para investimento, porquanto os termos de sua fruição impõem a realização de investimentos e uma série de contrapartidas a seu cargo.

No que tange aos fatos geradores abrangidos pela sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita. Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.

O Contribuinte é beneficiária da concessão de incentivos fiscais pelo Estado de Santa Catarina.

Assim, os benefícios de ICMS concedidos podem ser conceituados como ingressos condicionados, restando inequivocamente afastados da definição de receita.

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de receita bruta implica em um "ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições".

Em razão do entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, esvazia-se a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa).

Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne verificar-se a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe. Importa a transcrição da ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – **O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da

inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)

No caso em análise, portanto, os créditos de ICMS concedidos pelo Governo do Estado de Santa Catarina não constituem receita bruta em virtude de não serem concedidos sem reservas ou condições e por não se constituírem em elemento novo e positivo. Assim, inequivocamente afastada hipótese de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa.

Conforme consignado em sede de impugnação (e-fls. 1.854) apresentada pelo Contribuinte, não houve a contabilização dos valores recebidos a título de incentivos fiscais na reserva de lucros, *in verbis*:

[...]

103. Com efeito, as regras aplicáveis ao IRPJ e à CSLL condicionam a não tributação das subvenções para investimento a um tratamento contábil específico, que consiste no lançamento dos valores correspondentes ao incentivo em contas específicas de reserva, as quais não podem ter seu saldo distribuído aos sócios ou acionistas. Assim, ainda que a empresa considere que determinado incentivo fiscal é uma subvenção para investimento (e não para custeio), a empresa pode optar por não contabilizar os valores correspondentes na reserva de incentivos, de forma a viabilizar sua distribuição como resultado da empresa. Nessa hipótese, contudo, será impositiva a incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores correspondentes.

104. Assim, diferentemente do que considerou a Fiscalização, o fato de a Requerente tributar os valores do crédito presumido de ICMS por IRPJ e CSLL não significa que o incentivo em questão é considerado uma subvenção de custeio, mas apenas que a empresa optou por não deixar os valores correspondentes ‘congelados’ na reserva de incentivos fiscais.

[...]

Confirmando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativo, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que o crédito presumido deve ser sempre entendido como redutor de custos e não como efetivo ingressos de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. **As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. 1. **A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.** 2. **O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.** 3. **"Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS."** (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, DJe 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011)

Ainda que se entenda importar ao deslinde do feito adentrar-se na classificação contábil dos créditos presumidos de ICMS, é possível atribuir aos mesmos natureza jurídica de subvenção financeira ou de investimento, uma vez que se trata de auxílio ou doação que só pode ser concretizada se atendidos os requisitos estabelecidos na respectiva legislação de regência. Nesse sentido, pronunciou-se o Ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis ao proferir Voto Vencedor no acórdão nº 3401-001-976, de 26/09/2012, que também consignou entender de menor relevância a classificação contábil, em face da predominância natureza jurídica do incentivo.

Além disso, de acordo com o art. 182, §1º, alínea "d" da Lei nº. 6.404/76, vigente à época do período lançado, as subvenções para investimento eram classificadas como reservas de capital, não interferindo na apuração do lucro líquido da Empresa, de que a receita faz parte, e se destinando a incrementar o Ativo Permanente. Também por esse prisma, não há de se entender subvenção como receita.

Nessa linha relacional, considerando que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, afastando a incidência do PIS e da COFINS na sistemática da não-cumulatividade, pronunciou-se a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento em acórdão assim ementado, cujos fundamentos passam a integrar a presente fundamentação:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Ano Calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A obstrução à defesa, motivadora de nulidade do ato administrativo de referência, deve apresentar-se comprovada no processo. PIS. DECADÊNCIA. PRAZO O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário da contribuição para o PIS/PASEP extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. PIS. CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo das contribuições para o PIS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual. PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.336/96. PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 340300.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)

A LC 160/17 dispõe sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições, trouxe em seu art. 9º alteração ao art. 30 da Lei 12.973/14, conforme segue:

“Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”

O que, em breve síntese, com tal dispositivo, não haveria como considerarmos tal subvenção para investimento como integrante da base de cálculo do PIS e da Cofins, ainda que houvesse a discussão da natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento. Recordo que essa discussão envolvendo a natureza da subvenção poderia influenciar no direcionamento da natureza do evento – o que, por consequência, abriria, a princípio, a discussão acerca da tributação pelo PIS e Cofins se considerássemos a natureza da subvenção em discussão como de custeio.

Consoante destacado no acórdão recorrido, o Acórdão 9303004.312 – 3ª Turma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou especificamente sobre o crédito presumido de ICMS no Estado de Santa Catarina, vejamos o voto condutor:

[...]

É que já está mais do que pacificada na jurisprudência a tese de que o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados às pessoas jurídicas que neles se instalem ou aumentem a produção já instalada não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, por constituir-se, segundo este entendimento, apenas mera recuperação de custos. Exemplificativamente, confirmam-se as seguintes ementas de decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ, a quem cabe, como se sabe, a tarefa de uniformizar a interpretação de lei federal:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto em 20/04/2016, contra decisão publicada em 29/03/2016.

II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015.

III. Consoante a jurisprudência desta Corte, "a questão referente à ofensa ao princípio da reserva de plenário (art. 97 da CF) não deve ser confundida com a interpretação de normas legais embasada na jurisprudência deste Tribunal" (STJ, AgRg no REsp 1.330.888/AM, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/02/2014).

IV. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 843051 / SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 02/06/2016).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ ACERCA DA MATÉRIA. SÚMULA 83/STJ.

1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. O acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do STJ de que os créditos presumidos de ICMS, por se tratarem de mero ressarcimento, não representam ingresso de valores nos caixas da empresa e, portanto, não são tributáveis. Incidência da Súmula 83/STJ.

3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1573339 / SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 24/05/2016).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.

1. Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 26/11/2015).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03: O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS CONFIGURA INCENTIVO VOLTADO À REDUÇÃO DE CUSTOS, COM VISTAS A PROPORCIONAR MAIOR COMPETITIVIDADE NO MERCADO PARA AS EMPRESAS DE UM DETERMINADO ESTADO-MEMBRO, NÃO ASSUMINDO NATUREZA DE RECEITA OU FATURAMENTO, PELO QUE NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. ENTENDIMENTO APLICÁVEL AO IRPJ E À CSLL. PRECEDENTE: AGRG NO RESP. 1.227.519/RS, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE 7.4.2015. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

2. A Primeira Turma desta Corte assentou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; Não há dúvida alguma que a aplicação desse sistema de incentivo aos exportadores amplia os lucros das empresas exportadoras. Se não ampliasse, não haveria interesse nem em conceder, nem em utilizar. O interesse é que move ambas as partes, o Fisco e o contribuinte; neste caso, o Fisco tem o interesse de dinamizar as exportações, por isso concede o benefício, e os exportadores têm o interesse de auferir maiores lucros na atividade exportadora, por isso correm reivindicam o benefício. Isso é absolutamente básico e dispensável de qualquer demonstração.

3. Nesse sentido, deve o legislador haver ponderado que, no propósito de menor tributação, a satisfação do interesse público primário representado pelo desenvolvimento econômico, pela geração de emprego e de renda, pelo aumento de capacidade produtiva, etc. preponderaria sobre a pretensão fiscal irrestrita, exemplo clássico de interesse público secundário.

4. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido. (AgRg no REsp 1461415 / SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 26/10/2015).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Recurso especial em que se discute a inclusão do crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo de: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

2. "O crédito presumido de ICMS configura "benefício fiscal" que ao ser lançado na escrita contábil da empresa promove, indiretamente, a majoração de seu lucro e impacta, consequentemente, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL". Nesse sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.458.772/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 13/10/2014; AgRg no REsp 1.461.032/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 27/11/2014; AgRg nos EDcl no REsp 1.465.870/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 31/3/2015.

3. "Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, NÃO integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS". Nesse sentido: AgRg no REsp 1422739/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 18/02/2014; AgRg no REsp 1.463.364/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 24/3/2015, DJe 30/3/2015. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1402204 / SC, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 02/06/2015).

O fundamento é o disposto na alínea "b" do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, 29 de dezembro de 2003, que assim determinam:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V referentes a:

(...)

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Esse entendimento é também compartilhado pelo Procurador-Geral da República, como se vê do parecer que exarou nos autos do Recurso Extraordinário – RE nº 835818/PR, no qual reconhecida a repercussão geral da matéria levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal:

PARECER Nº 117184/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR

Recurso Extraordinário 835818 – PR

Relator: Ministro Marco Aurélio

Recorrente: União

Recorrida: O.V.D. Importadora e Distribuidora Ltda.

DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 843. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA PROPORCIONALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS. DESPROVIMENTO.

1 – Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 843): Devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proporcionalidade.

2 – Parecer pelo não provimento do recurso extraordinário.

Brasília (DF), 30 de maio de 2016.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros – Procurador-Geral da República

Portanto, na esteira de remansosa jurisprudência do STJ, o crédito presumido de ICMS conferido pelos estados não integra a base de cálculo do PIS/Cofins.

Cumpre mencionar ainda que o Convênio em pauta está em consonância com a Lei Complementar no 160, de 7 de agosto de 2017, e portanto, não está eivado de inconstitucionalidade.

Dessarte, adoto o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, constante do Acórdão 9303004.312 – 3ª Turma, e voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

[...]

Portanto, deve ser reconhecido que os valores decorrentes dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina ao Sujeito Passivo não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

3 Dispositivo

Diante do exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello