



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11065.101291/2006-18
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.400 – 3ª Turma
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria COFINS. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente VIA UNO S/A - CALÇADOS E ACESSÓRIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao Contribuinte não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por VIA UNO S/A - CALÇADOS E ACESSÓRIOS (fls. 388 a 408) com fulcro no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº 3202-000.454 (fls. 364 a 378) proferido pela 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da Terceira Seção de julgamento, em 20 de março de 2012, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, tendo restado assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP. A subvenções governamentais consistentes em incentivos fiscais, tais como o chamado “crédito presumido de ICMS”, devem ser considerados como receita e, como tal, integram a base de cálculo da COFINS.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. Não se subsumindo a decisão da DRJ aos casos previstos no art. 59 do Decreto nº. 70.235/1976, não há que falar em nulidade da decisão administrativa de primeira instância.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. Nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº. 9.430/1996, a Declaração de Compensação equivale a confissão de dívida e constitui-se em instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Recurso Voluntário Negado

A fim de se contextualizar a questão posta nos autos, adota-se em parte o relatório do voto proferido no recurso voluntário, com os devidos acréscimos, que bem descreve os fatos ocorridos nos seguintes termos:

[...]

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação da COFINS – Não Cumulativa (fls. 1/ss), referente ao 1º trimestre de 2006, em decorrência de Crédito da Contribuição para a COFINS Exportação (parágrafo 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003).

A DRF – Novo Hamburgo (RS), por meio do Despacho Decisório (fls. 216) reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da Requerente, no valor de R\$ 559.277,81, restando indeferido um saldo no valor de R\$ 69.535,16 (fls. 213).

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 269/ss) contra a decisão proferida nos autos do processo administrativo em epígrafe que reconheceu parcialmente o direito creditório.

Por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, in verbis :

A contribuinte supracitada solicitou ressarcimento de COFINS não cumulativo dos meses de janeiro a março de 2006 para fins de ressarcimento/compensação, conforme consta nos autos.

A DRF de origem analisou o pleito da contribuinte, tendo deferido parcialmente o ressarcimento, conforme Relatório Fiscal e Despacho Decisório, de fls.202 a 216. A glosa parcial do ressarcimento ocorre porque a contribuinte não ofereceu à tributação as subvenções recebidas do Poder Público Estadual sob a forma de crédito presumido de ICMS .

Irresignada, apresenta manifestação de inconformidade, de fls.269 a 277. Nesta, alega que os benefícios fiscais estaduais recebidos (valores de ICMS a serem utilizados na compensação com débitos do mesmo imposto), sob a forma de subvenção para investimento, não são receita bruta, pois estas são somente as receitas operacionais. As subvenções são classificadas como reserva de capital e não passam pela apuração do resultado do exercício, nos termos da Lei 6.404/1976, não sendo passível a tributação de contas do Patrimônio Líquido pela contribuição. Traz jurisprudência favorável a sua tese de defesa.

Para fins de argumentação, alega que os créditos de ICMS presumidos, decorrentes da aplicação de um percentual sobre as vendas efetuadas, são abarcados pelo princípio da não-cumulatividade (art.155,§2º, inciso I, da Constituição), devendo ter o mesmo tratamento, haja vista que não se constituem em receita, mas em diminuição do custo dos produtos fabricados.

Caso ainda seja aceita a tributação sobre as subvenções recebidas do Poder Público Estadual sob a forma de crédito presumido de ICM, requer que os valores que lhe dariam crédito de ICMS na entrada dos produtos, mas não lhe deram, pois pela sistemática do benefício fiscal fica impedido o creditamento na entrada, somente permitindo na saída, através de um percentual sobre o ICMS devido. Isto porque estes valores serviriam de crédito da contribuição e não foram considerados pela DRF de origem na apuração dos valores do ressarcimento.

Ainda requer que a correção monetária do crédito já reconhecido e o requerido na manifestação de inconformidade do período existente entre a requisição do crédito e o efetivo ressarcimento/compensação, através da taxa SELIC (art.39 da Lei 9.250/1995), conforme jurisprudência.

Por fim, solicita a suspensão da exigibilidade dos débitos que estão vinculados ao créditos complementar não deferido e requerido na manifestação de inconformidade, nos termos do art.74, §11º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 10.833/2003.

A 2ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, proferindo o Acórdão nº 1027.405 (fls. 291/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

SUBVENÇÕES INCIDÊNCIA. Sendo as subvenções, tanto as para investimento quanto as correntes para custeio, integrantes, respectivamente, dos resultados não-operacionais e operacionais das pessoas jurídicas, resulta que, em qualquer das situações, comporão a base de cálculo do PIS e da COFINS.

TAXA SELIC FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Não incidem correção monetária e juros sobre os créditos de PIS e de COFINS objetos de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 25/11/2010 (fl. 296/297).

Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 14/12/2010 (fls. 298/ss) onde repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, além de suscitar a nulidade da decisão da DRJ-Porto Alegre em razão de alegada exigência de crédito tributário sem o competente procedimento de lançamento.

[...]

Da análise do recurso voluntário pelo Colegiado *a quo*, resultou o acórdão ora recorrido (fls. 364 a 378) negando provimento ao recurso interposto pela Contribuinte por entender: (a) serem as receitas de subvenções integrantes da base de cálculo da COFINS com incidência não-cumulativa; e (b) equivaler à confissão de dívida a apresentação de Declaração de Compensação, nos termos do art. 74, §6º da Lei nº 9.430/96, constituindo-se em instrumento hábil e suficiente para exigência dos débitos indevidamente compensados, sendo dispensado, nesse caso, a realização de lançamento de ofício.

Não resignada com a decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 388 a 408) apontando divergência quanto a dois pontos: (a) à impossibilidade de exigência da COFINS não-cumulativa, decorrente dos débitos indevidamente compensados, sem a realização do lançamento de ofício; e (b) à tributação pela COFINS não-cumulativa das subvenções representadas pelo incentivo estadual de crédito presumido de ICMS. Indicou como paradigmas os acórdãos nºs 204-03.363 e 203-13.634, respectivamente. A Recorrente postula seja provido o recurso argumentando, em síntese, que:

- (i) é nulo o despacho decisório proferido pela DRF/Novo Hamburgo, tendo em vista a glosa do crédito afrontar o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, o qual prevê o lançamento como forma de constituição do crédito tributário;
- (ii) a Contribuinte declarou em obrigações acessórias, como DACON e DCOMP, os débitos da empresa, não estando incluídos dentre os mesmos o PIS/COFINS sobre as verbas relativas a ingressos provenientes do incentivo fiscal do PROBAHIA. Não há de se falar em confissão de débito;
- (iii) o deferimento parcial do pedido de compensação ocasionou a devolução a menor do crédito de COFINS não-cumulativo, acarretando verdadeira exigência do crédito tributário sem a realização do devido lançamento, razão pela qual há nulidade do despacho decisório;
- (iv) com relação à natureza jurídica das subvenções estaduais, aduz ser irrelevante a forma de contabilizar a verba recebida a título de PROBAHIA, porque não se trata de receita para fins de incidência de PIS/COFINS não-cumulativos, nos termos do art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;
- (v) consoante disposição contida no art. 195, inciso I, da CF/88, receita é o ingresso de recursos decorrente tão somente da atividade fim desenvolvida pela empresa, sendo exigível, ainda, que tenha vinculação com o resultado dessa atividade. Não se pode afirmar ser receita quaisquer valores que ingressarem na Recorrente;
- (vi) assim como o crédito de IPI ressarcido pela União e os créditos de PIS e COFINS (via ressarcimento) não são considerados como receita da pessoa jurídica, não o podem ser os créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos estaduais;
- (vii) o PROBAHIA é operacionalizado através de créditos presumidos de ICMS, que tem por objetivo permitir que a Contribuinte recolha o ICMS de forma não-cumulativa e com benefícios, desde que atendidas as condições do programa;
- (viii) na hipótese de serem os valores do crédito presumido de ICMS considerados como receita, requer a adequação da base de cálculo do PIS/COFINS lançado, pois a Contribuinte deixou de se creditar do ICMS sobre as entradas de produtos, montante a ser excluído da incidência das contribuições.

O recurso foi admitido em sua íntegra, conforme Despacho de Admissibilidade nº 3200-197 (fls. 458 a 463), de 20 de dezembro de 2012, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF em exercício à época.

A Fazenda Nacional teve ciência da apresentação de recurso especial e do despacho nº 3200-197, conforme termo de ciência à fl. 465, e informou a não apresentação de contrarrazões.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito 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

O recurso especial da Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, devendo, portanto, ter prosseguimento.

No mérito, cinge-se a controvérsia: à impossibilidade de cobrança da COFINS sem o devido lançamento de ofício; e à inclusão ou não das receitas de subvenção (benefícios fiscais de créditos presumidos de ICMS) na base de cálculo da COFINS apurada pela sistemática da não-cumulatividade.

Em razão do entendimento de que não devem ser incluídos na base de cálculo da COFINS não-cumulativa os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS, auferidos em razão do programa de incentivo fiscal PROBAHIA, iniciar-se a análise do recurso especial por este tema, passando-se à necessidade de lançamento de ofício na hipótese de restar vencido na votação pelo Colegiado.

Natureza jurídica do incentivo fiscal (crédito presumido de ICMS) e não incidência da COFINS não-cumulativa

Ponto crucial na análise do presente tema é perquirir-se 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.

Conforme consignado no acórdão recorrido, o incentivo fiscal em análise foi concedido pelo Estado da Bahia, com fulcro na Lei Estadual nº 7.025/1997, alterada pela Lei Estadual nº 7.138/1997 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 6.734/1997, cujo artigo 1º dispõe sobre a concessão do benefício, e as condições para a obtenção e fruição do mesmo:

Art. 1º - Fica concedido crédito presumido nas operações de saídas dos seguintes produtos montados ou fabricados neste Estado e nos percentuais a saber:

I - veículos automotores, bicicletas e triciclos, inclusive seus componentes, partes, peças, conjuntos e subconjuntos acabados e semi-acabados pneumáticos e acessórios:

a) 75% (setenta e cinco por cento) do imposto incidente, nos 5 (cinco) primeiros anos de produção;

b) 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento) do imposto incidente, do sexto ao décimo ano de produção;

II - calçados e seus componentes, bolsas, cintos e artigos de malharia: até 99% (noventa e nove por cento) do imposto incidente durante o período de até 20 (vinte) anos de produção;

III - móveis: 75% (setenta e cinco por cento) do imposto incidente durante o período de até 15 (quinze) anos de produção.

§ 1º - Somente estabelecimentos industriais, dos segmentos descritos neste artigo, inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD/ICMS) a partir da vigência da Lei 7.025/97, poderão utilizar o tratamento tributário previsto nesta Seção.

§ 2º - O crédito presumido de que trata este Decreto só se aplica às operações próprias do estabelecimento não alcançando às operações relativas à substituição tributária.

§ 3º - A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo constitui opção do estabelecimento em substituição a utilização de quaisquer créditos decorrentes de aquisição de mercadorias ou utilização de serviços nas etapas anteriores.

Para a Recorrente, deu-se a concessão do crédito presumido no percentual de 90% (noventa por cento), conforme Resolução nº 50/99 do Conselho Deliberativo do PROBAHIA (fls. 193 e 194), sendo-lhe deferido o benefício inicialmente pelo prazo de 15 (quinze) anos, contados a partir da emissão da primeira nota fiscal, posteriormente alterado para 20 (vinte) anos por meio da Resolução nº 45/2006 (fl. 195).

Na leitura dos dispositivos do Decreto Estadual, infere-se que os créditos de ICMS, para serem concedidos, exigem uma contraprestação por parte da Contribuinte, que deve cumprir as determinações contidas na legislação estadual para a obtenção e fruição do benefício. Ainda, não se tratam de simples obrigações acessórias, mas sim implicam verdadeiros desembolsos realizados pelo Sujeito Passivo, na medida em que deixa de se creditar do ICMS da aquisição de mercadorias ou da prestação de serviços em etapas anteriores à saída da mercadoria do seu estabelecimento.

Além disso, para que ocorra a implantação do empreendimento da Contribuinte em território do Ente subvencionador, necessariamente haverá investimento de recursos próprios da empresa para a construção e início das atividades econômicas. Só posteriormente é que serão geradas as receitas, fruto do investimento, e por conseguinte transferidos para a pessoa jurídica como subvenção.

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 pelos Governos Estaduais 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.

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) (grifou-se)

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) (grifou-se)

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) (grifou-se)*

Corroborando o entendimento deste voto, as recentes decisões proferidas por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que as subvenções de

investimento recebidas dos Estados da Federação não se constituem em receita e, portanto, estão fora da incidência das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas. Para elucidar a assertiva, são transcritas ementas de votos prolatados por este Colegiado, *in verbis*:

Acórdão nº 9303-004.312 - Voto vencedor do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza - Sessão de 15/09/2016

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo do PIS.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins.

Recurso Especial do Contribuinte provido.

Acórdão nº 9303-004.674 - Voto vencedor da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Sessão de 16/02/2017

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da

tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de "receita" para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo da COFINS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pela COFINS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Necessário registrar-se que a decretação de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, do §1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084 - PR, não aproveita ao presente caso, tendo em vista que lá se tratou da base de cálculo do PIS e COFINS do regime da cumulatividade e aqui analisa-se a tributação das referidas contribuições já na sistemática da não-cumulatividade instituída pelas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

Esclareça-se, ainda, que não se está diante de hipótese de aplicação do art. 62-A do RICARF, pois, embora aplicáveis a este caso os fundamentos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no que tange ao conceito de insumos, a matéria tratada no RE nº 606.107-RS não é idêntica ao caso em exame.

Portanto, reconhece-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais 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.

Em razão da procedência das alegações da Contribuinte em relação à não incidência da COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS, a discussão acerca da impossibilidade de exigência do crédito sem o respectivo lançamento restou prejudicada, uma vez extinto o crédito tributário em exigência em sua totalidade.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello