



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11065.101292/2006-62  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-006.070 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2019  
**Matéria** COFINS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** VIA UNO S/A CALÇADOS E ACESSÓRIOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

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 da COFINS do regime não-cumulativo sobre eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Marco Antonio Marinho Nunes e Semiramis de Oliveira Duro. Ausente a conselheira Liziane Angelotti Meira.

## Relatório

Os autos decorrem de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação da COFINS – Não Cumulativa, PER/DCOMP nº 21199-52867.260906.1.5.09-7126, referente ao 2º trimestre de 2006, em decorrência de Crédito da Contribuição para a COFINS - Exportação (parágrafo 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003), no valor de R\$ 782.328,69.

A Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo/RS, por meio do Despacho Decisório DRF/NHO/2007, reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da Requerente, no valor de R\$ 708.385,24, restando indeferido um saldo no valor de R\$ 73.970,45.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade contra a decisão proferida nos autos do processo administrativo em epígrafe, que reconheceu parcialmente o direito creditório.

Para complementar este relatório e por expor adequadamente os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual passo a transcrever:

A contribuinte supracitada solicitou ressarcimento de COFINS não cumulativa dos meses de abril a junho 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.201 a 215. 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.293 a 305. 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 - DRJ/POA julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e manteve a decisão proferida pela delegacia de origem, conforme Acórdão nº 10-27.406, datado de 16/09/2010, cuja ementa reproduzo abaixo:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO  
DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

***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.*

Regularmente cientificada do Acórdão DRJ, a contribuinte, inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário, 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.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressuposto de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

O cerne do presente litígio refere-se à incidência, ou não, da COFINS, regime não-cumulatividade (previsto na Lei nº 10.833/2003), sobre os valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS recebidos do Governo da Bahia, no programa denominado “Probahia”.

Sobre o assunto, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por intermédio do Acórdão 9303-005.399, de 25/07/2017, exarado no curso do Processo Administrativo nº 11065.101290/2006-73, já se pronunciou no sentido de os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao contribuinte não constituírem receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo, consoante ementa a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*PIS. 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.*

Destaque-se que o referido acórdão apreciou lide cujo objeto engloba o mesmo contribuinte (VIA UNO S/A CALÇADOS E ACESSÓRIOS), mesma matéria (glosa parcial do ressarcimento porque a contribuinte não ofereceu à tributação as subvenções recebidas do Poder Público Estadual sob a forma de crédito presumido de ICMS) e mesmo período de apuração (2º trimestre de 2006), divergindo apenas quanto ao tributo que originou o crédito (PIS, enquanto aqui se discute a Cofins, embora em sua ementa tenha ampliado a apreciação também para a Cofins, em razão de a legislação sob análise ser aplicada aos dois tributos).

Assim, por ali englobar a análise integral das alegações constantes do recurso aqui apreciado, entendo que a solução a ser dada ao presente processo seja a mesma daquele, em razão da coincidência do objeto central dos feitos amoldar-se ao disposto no art. 6º, §1º, inciso I, do Anexo II, do RICARF vigente:

*Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:*

*§ 1º Os processos podem ser vinculados por:*

*I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados*

*em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;*

Ademais, analisando o v. Acórdão nº 9303-005.399, verifica-se que a Recorrente traz argumentações muito semelhantes - senão idênticas - àquelas trazidas nestes autos.

Não há dúvidas sobre a correta constatação de existência de conexão e não foi possível constatar o motivo do não julgamento em conjunto dos autos neste Conselho, visto que ambos foram encaminhados ao CARF pela unidade de origem por despachos contemporâneos: aqueles autos, em 03/01/2011, conforme sua fl. 297; estes, em 05.01.2011, consoante provado à fl. 430.

Apesar de tal falha, não existe prejuízo à higidez processual e ao alcance do conteúdo normativo do art. 6º do Anexo II do RICARF, devendo este Conselheiro, para evitar decisões institucionalmente conflitantes sobre o mesmo objeto de jurisdição, adotar a conclusão e o resultado do v. Acórdão nº 9303-005.399, que concluiu pela não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins.

Diante das razões acima, reproduz-se a seguir os termos meritórios da r. decisão, **definitiva**, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

No mérito, cinge-se a controvérsia: à impossibilidade de cobrança do PIS/Pasep 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 contribuição para o PIS/Pasep apurada pela sistemática da não-cumulatividade.

Em razão do entendimento de que não devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep na sistemática 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 do PIS não-cumulativo**

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:

**EMENTA 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, verbí 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*

Processo nº 11065.101292/2006-62  
Acórdão n.º 3301-006.070

S3-C3T1  
Fl. 442

*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 do PIS 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.

Processo nº 11065.101292/2006-62  
Acórdão n.º **3301-006.070**

**S3-C3T1**  
Fl. 444

---

É o Voto.

Dessa forma, e também por concordar integralmente com os fundamentos anteriormente citados, adoto como fundamento de decidir as razões apresentadas no voto do Acórdão nº 9303-005.399.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Marco Antonio Marinho Nunes