



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

**Processo n°** 11516.721381/2012-12  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.312 – 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de setembro de 2016  
**Matéria** PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO  
**Recorrente** ST IMPORTAÇÕES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator), Júlio César Alves Ramos e Andrada Marcio Canuto Natal, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza. Solicitaram apresentar declaração de voto as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Relator.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Erika Costa Camargos Autran.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), apresentado tempestivamente pelo contribuinte acima, em face do acórdão nº 3101-001.542, de 26/11/2013, do qual resultou a ementa abaixo transcrita:

***ASSUNTO: PIS E COFINS S/ CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS***

*Ano-calendário: 2009*

***CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO BASE DE CÁLCULO.***

*Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo das Contribuições.*

*Recurso Voluntário Negado*

A recorrente suscitou divergência quanto à tributação, a título de PIS e Cofins, do subsídio estadual outorgado por meio da concessão de créditos presumidos do ICMS, que representaria uma receita.

Foi admitido o recurso especial.

No recurso especial é referido que a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, como redução de despesa tributária, e não como receita, impossibilita a composição da base de cálculo das contribuições ora discutidas. É trazida jurisprudência judicial e administrativa em favor do pleito da recorrente, inclusive julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9303-002.618, de 26/11/2013) e das Primeira e Segunda Turmas do STJ.

Nas contra-razões, a Fazenda Nacional sustenta que o crédito presumido de ICMS é uma subvenção, e nos termos do art. 44, IV, da Lei nº 4506/64, deve compor a receita operacional da empresa, o que implica estar no conceito restrito de faturamento; ao fim, requer a negativa de provimento ao recurso especial.

É o relatório

## Voto Vencido

O recurso interposto pelo contribuinte é tempestivo, atende aos demais pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Nota-se que os paradigmas trazidos, de fato, consubstanciam aplicação de mesma legislação e questão fática extremamente similar, de forma diversa do acórdão recorrido:

*Acórdão n.º 9303-002.618*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005*

*INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.*

*Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.*

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

*Período de apuração: 28/02/2004 a 31/12/2005*

*INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO.*

*Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.*

*Acórdão n.º 3102-001.989*

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCLUSÃO.*

*A mera apuração de crédito presumido do ICMS, decorrente da aplicação da legislação que disciplina o pagamento do imposto não reúne as características necessárias para inclusão no conceito de receita e, como tal, não se sujeita à incidência da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.*

Quanto à matéria de fundo - PIS e Cofins sobre créditos presumidos de ICMS - vale referir que o Supremo Tribunal Federal está com o tema por decidir em sede de repercussão geral (tema 843: possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal).

No âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, há precedentes favoráveis tanto para a Fazenda Nacional (acórdão nº 9303-01.292, de 08 de dezembro de 2010) como para os contribuintes (acórdão nº 9303-002.618, de 26 de novembro de 2013).

Minha posição restou vencida naquela oportunidade de 2013, sendo que em 2010 não tive a honra de participar dos trabalhos.

Nesse sentido, como nada de novo veio a lume com respeito à matéria, adoto a posição do voto vencedor do acórdão recorrido, que por seu turno, inspirou-se no voto vencedor do Acórdão 3202-000.454, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Sessão, de lavra da Conselheira Irene Souza da Trindade Torres:

*(...) Divirjo do entendimento do i. Relator, que propugnou pela não inclusão, na base de cálculo do PIS/COFINS, do “crédito presumido” do ICMS concedido ao contribuinte pelo Estado da Bahia, no programa denominado “Probahia”, ao entendimento de que “não houve “ingresso” de recurso para o contribuinte e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita” ou “faturamento”, (...) tendo havido “mera redução no montante do ICMS a pagar”. Afirma o relator que “um desconto” obtido, sob a forma de crédito presumido (que reduzirá o valor do ICMS a pagar), não pode ser tratado como se fosse um ingresso de receita, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada”.*

*Na minha compreensão, o incentivo fiscal ora em análise deve ser considerado como receita não operacional da empresa, vez que não decorre diretamente da alienação de bens ou serviços relativos à sua atividade fim, e, como tal, deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. O incentivo fiscal concedido pelo governo do Estado da Bahia consiste em subvenção governamental, devendo ser enquadrado contabilmente como receita, como deixa claro o Pronunciamento Técnico CPC nº 07, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.*

*Referido Comitê foi criado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055/2005, e tem por objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.*

*Por meio do predito Pronunciamento Técnico, vê-se, claramente, que as subvenções governamentais (aí não se fazendo distinção entre subvenção para investimento ou de custeio), recebidas em dinheiro ou que se apresentem meramente como redução do passivo (como é o caso em questão), devem ser enquadradas como receita. Vejamos o que afirma o predito Pronunciamento Técnico:*

Definições

3. ....

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

#### Reconhecimento da subvenção

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo

#### Contabilização

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos: (a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.

(b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal, na demonstração do resultado.

20. Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.

(alguns grifos não constam do original)

*Entendo que não há como se apartar o conceito contábil de “receita” de seu conceito jurídico, conforme se pronunciou o i. Relator. O conceito de “receita” nasce da Contabilidade e, quando a lei deseja afastá-lo de sua origem, assim expressamente o faz. Tanto assim o é que a Lei n.º 12.350/2010, em seu art. 30, veio expressamente excluir as subvenções de que tratam as Leis n.º 10.973/2004 e 11.196/2005 das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Se o alegado “conceito jurídico” de “receita” fosse apartado do seu “conceito contábil”, e, assim, não estivessem incluídas as subvenções governamentais, seria desnecessária a edição da referida lei para expressamente excluí-las da base de cálculo das preditas contribuições. Veja-se:*

Art. 30. As subvenções governamentais de que tratam o art. 19 da Lei no 10.973, de 2 de dezembro de 2004, e o art. 21 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005, não serão computadas para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que tenham atendido aos requisitos estabelecidos na legislação específica e realizadas as contrapartidas assumidas pela empresa beneficiária.

(...)

Na esteira disso tudo, penso que a decisão recorrida não merece qualquer reparo e NEGÓ PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Possas - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, redator:

Com a devida vênia, divirjo do il. Relator.

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 Construção 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.** (g.n.)

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.

Ante o exposto, conheço e DOU PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

## Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello.

A controvérsia posta nos presentes autos cinge-se à inclusão ou não das receitas de subvenção (benefícios fiscais de créditos de ICMS) na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS apuradas pela sistemática da não-cumulatividade.

No julgamento do acórdão nº 3101-001.542, ora recorrido, negou-se provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, sob o fundamento da ausência de amparo legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos.

Na oportunidade, insurge-se a Contribuinte por meio de recurso especial de divergência buscando a reforma da decisão.

Com as vênias devidas ao Ilustre Conselheiro Relator dos presentes autos, ousa-se divergir do seu entendimento, para reconhecer a não incidência do PIS e da COFINS sobre os valores recebidos pela Contribuinte a título de crédito presumido de ICMS do Estado de Santa Catarina, conforme razões expostas nessa declaração de voto.

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.

Está-se, no presente caso, diante de benesse concedida pelo Estado de Santa Catarina, por meio do Parecer 0721/2006 - COGAT, PSEF - 75.348/004 (Regime Especial de ICMS na Importação de mercadorias para comercialização subsequente). A empresa foi beneficiada nos seguintes termos:

*1 – Diferimento na importação de mercadorias destinada à comercialização;*

*2 – Diferimento parcial na operação interna subsequente à importação;*

*3 – Crédito presumido na operação subsequente à importação de mercadorias para comercialização de mercadorias que não tenham similar produzido em território catarinense;*

4 – *Dispensa de garantia nos termos do artigo 7º, II, “a” e “b” do artigo 10 do Anexo 3 do RICMS-SC/01;*

5 – *Autoriza o desembaraço aduaneiro mediante apresentação da “guia para liberação de mercadorias estrangeira sem comprovação do recolhimento do ICMS” nos termos deste regime, observado disposto nos artigos 192e 192-A do Anexo 6 e artigo 41 do Anexo 5 do RICMS/SC/01.*

No ato administrativo de concessão da benesse fiscal, foram estabelecidas pelo Estado de Santa Catarina as seguintes obrigações para a manutenção no Regime Especial (fl. 167), *in verbis*:

[...]

#### 5. CONSIDERAÇÕES GERAIS:

5.1. *Durante toda a vigência deste Regime os benefícios ficam condicionados:*

a) *à pontualidade dos pagamentos dos créditos tributários, **inclusive parcelamento**, sob pena de recolhimento do imposto na forma regulamentar prevista para a importação, independentemente de intervenção fiscal;*

b) *à manutenção dos índices de atividade econômica e de emprego apresentados por seus estabelecimentos neste Estado, no início da vigência deste Regime, consideradas as contingências atinentes ao ramo da atividade em que atua a empresa.*

[...]

Na leitura infere-se que os créditos de ICMS, para serem concedidos, exigem uma contraprestação por parte da Contribuinte, que deve cumprir as determinações contidas no ato concessório do Regime Especial para a obtenção e fruição do benefício. Ainda, não se tratam de simples obrigações acessórias, mas sim implicam verdadeiros desembolsos realizados pelo Sujeito Passivo no aprimoramento do desenvolvimento de sua atividade econômica que tragam resultados efetivos para o Governo do Estado (geração de empregos, desconcentração especial dos adensamentos industriais, integração das cadeias produtivas e de comercialização, etc).

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

Nessa linha relacional, a verificação do estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos exige a intenção do subvencionador e, principalmente, a ação do subvencionado no sentido de promover a efetiva e específica aplicação do recurso na consecução do objetivo traçado. Só será verificada a efetividade do estímulo se o dinheiro for aplicado na consecução do objetivo final.

Por isso, a necessidade de verificação da efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, é correta.

No caso dos autos, a Fiscalização limitou-se a desqualificar a natureza do incentivo fiscal com base em interpretação de legislação e nas informações constantes em documentos contábeis, não se desincumbindo da verificação e demonstração de terem sido ou não os recursos aplicados no desenvolvimento das atividades econômicas, conforme exigido na concessão do Regime Especial.

Portanto, não há de se falar na manutenção da autuação, não devendo ser os valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS tributados pelo PIS e COFINS não-cumulativos, pois não se enquadram no conceito de receita, pois recebidos mediante reservas e condições.

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 Governo Estadual 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 da contribuição para o PIS e 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 apresentarse 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)*

Portanto, reconhece-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Governo Estadual de Santa Catarina ao Sujeito Passivo não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência das contribuições do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

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

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

## Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

No que tange à discussão acerca da incidência do PIS e da Cofins sobre os créditos presumidos do ICMS, peço vênua ao ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas para manifestar meu entendimento.

Entendo, *a priori*, que a análise do caso vertente, considerando sua especificidade, deve-se dar observando **os argumentos** acolhidos pelo Colendo Supremo Tribunal Federal em recente julgado – Recurso Extraordinário 606.107 - que tratou da incidência do PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS. Eis que se enquadra perfeitamente ao presente caso. O que passo forçosamente a discorrer sobre aquele julgamento.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou, na assentada de 22.5.2013, o RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definindo que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.

É de se lembrar que o tema teve repercussão geral reconhecida, conforme segue (Grifos meus):

*“ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VALORES DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.*

*1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica. 2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária. 3. As contribuições em questão são das que apresentam mais expressiva arrecadação e há milhares de ações em tramitação a exigir uma*

*definição quanto ao ponto. 4. Repercussão geral reconhecida” (RE 606.107 – RG, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ 20.8.2010).*

Continuando, é de se recordar que ao julgar o mérito desse RE, o Tribunal negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições de PIS e de COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras.

**Não obstante o julgamento tenha tratado de empresa exportadora, impossível ignorar os fundamentos adotados, pois evidente válidos para o caso em questão.**

Sendo assim, retornando, tem-se que o Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, baseando seu entendimento no fato de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelas contribuições, pois se caracterizam como redução do custo econômico do ICMS – não se compreendendo, portanto, ao conceito de receita para fins de apuração desses tributos.

Compulsando aos autos do processo, nota-se que o crédito estímulo do ICMS foi criado com o intuito de garantir tanto a competitividade de empresas estabelecidas no Estado que concedeu tal “benefício”.

O que entendo, por óbvio, que tais créditos caracterizariam como redução do custo econômico do ICMS – em consonância com a fundamentação esposada pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, importante trazer que a concessão dos créditos pela realização das operações de saída deve observar requisitos criteriosos trazidos para a fruição desse crédito.

Dessa feita, evidente que para a empresa ao adquirir os créditos deve também cumprir com as determinações contidas na legislação estadual.

Dessa forma, insurgindo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal no referido RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – o que, peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

*“ Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

Vê-se esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, se subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de “receita bruta”, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, se o ingresso patrimonial se submete ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contraprestação pela pessoa que o recebe.

Para melhor elucidar tal entendimento, impõe-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, *in verbis*:

“ (...)

*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.***

(...)” (grifou-se)”

Em linha com esse entendimento, nota-se que o crédito concedido pelos Estados e Distrito Federal não constitui “receita bruta” para fins da incidência das contribuições do PIS e da COFINS, pois não é concedido “sem reservas ou condições” e não representa elemento novo e positivo.

Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

*"Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.*

Frise-se também o entendimento de Aires Barreto em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos” contemplado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário:

*"receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescentando-o, incrementando-o,,",*

Cabe trazer que em consonância com o entendimento de que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, além do referido precedente do STF – firmado sob a sistemática do artigo 543-B do CPC – a jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux ao proferirem seus votos (Grifos meus):

*“ CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*

*I "Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo*

*homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp nº 890.656/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 20/08/07).*

*II O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.*

*III Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.*

*IV 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.*

*V Recurso especial improvido.” (Grifou-se)*

*(RESP nº 1.025.833 / RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Publicado no DJe do dia 17.11.2008)”*

Consoante esse entendimento, disse o Ministro Luiz Galloti no julgamento do

RE 71.758:

*“ Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição ”.*

Sendo assim, tem-se claro que o conceito de receita bruta independe do que está classificado contabilmente como receita, se subvenção ou recuperação de custo.

A discussão, de per si, gira em torno da abrangência dos conceitos de receita e faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS e, no caso dos créditos de ICMS provenientes de benefícios fiscais.

Forçoso negativamente também considerar como receita para fins de tributação das contribuições a redução de custo proveniente do benefício fiscal do ICMS em análise, pois natureza jurídica de receita não possui, vez que precisamente não foi concedido “sem reservas ou condições” e por não representar elemento novo e positivo

Para melhor compreensão e por não considerar tal benefício como receita, pode-se ainda aproveitar para decompor a norma tributária que trata da incidência do PIS e da Cofins, invocando a Regra Matriz de Incidência Tributária:

1. 1ª Regra Matriz – relação obrigacional Autoridade Fazendária/Contribuinte:

1. Hipótese:

Critério Material: auferir receita.

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério temporal: mensal

2. Consequente:

Critério Pessoal: (i) sujeito ativo, Estado – via “autoridade fazendária”; (ii) sujeito passivo – quem auferir receita bruta.

Critério Quantitativo: alíquota de 3,65% sobre a receita bruta

2. 2ª Regra Matriz – dever de lançamento pela Administração:

Hipótese:

Critério Material: ser autoridade fazendária

Critério Espacial: perímetro nacional;

Critério Temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.

Consequente:

Critério Pessoal: Estado – autoridade fazendária

Critério Prestacional: realizar o lançamento

### 3. 3ª Regra matriz: sancionadora do não pagamento

Hipótese:

Critério material: não pagar a importância devida;

Critério Espacial: perímetro nacional

Critério temporal: até o último dia útil da primeira quinzena subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores

Consequente:

Critério pessoal: Estado – autoridade fazendária e pessoa jurídica que aufera receita bruta

Critério Prestacional: pagar com multa e juros de mora.

Depreendendo-se da análise da regra matriz de incidência, é possível identificar que o critério material constante da 1ª Regra Matriz de Incidência Tributária somente se satisfaz para quem efetivamente aufera receita. Portanto, crucial afastar o benefício fiscal do ICMS da tributação das contribuições, pois não se configura juridicamente como tal, independentemente do registro contábil adotado ou adotável.

O que, na hipótese dos autos não se deve chegar ao questionamento de que a lei não previu sua exclusão e que, portanto, dever-se-ia tributar o referido crédito pelo PIS e Cofins - pois de receita auferida não se trata, mas de um ingresso que configura a recomposição do patrimônio, até então decomposto pelo custo arcado com o pagamento do tributo.

Tanto é assim – recomposição do patrimônio - que o crédito corresponde a 100% do débito de ICMS incidente sobre cada operação de saída de produtos.

Indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza, comportando somente a recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente.

Sendo assim, o crédito do ICMS não ostenta natureza de receita ou faturamento, mas mera recomposição do patrimônio na forma de incentivo fiscal concedido pelo Estado, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Vê-se que a operação de obtenção dos créditos, considerando até mesmo a essência contábil e sua primazia, deve ocorrer com a escrituração na contabilidade da empresa para posterior utilização. O que, por consequência, deve-se escriturá-los em contas patrimoniais, visto que, os créditos não utilizados se constituem em meros direitos. E não devem ser registrados como ingresso de receitas, compondo o seu resultado.

Dessa forma, é de se esclarecer que pela essência econômica, a correta classificação contábil dos r. créditos de ICMS deveria considerar seu registro em contas patrimoniais.

E, em respeito à Regra Matriz de incidência das contribuições ao PIS e Cofins, bem como a análise da essência do crédito de ICMS, não há que se falar em tributação, pois forçoso se tributar tais direitos pelas r. contribuições.

Frise-se também a jurisprudência deste Conselho, conforme julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, que analisou situação idêntica, inclusive envolvendo a mesma empresa, cuja ementa restou redigida (Grifos meus):

“ [...]

*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” (grifou-se)*

*(Acórdão nº 340300.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons.*

*Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011)”*

E o posicionamento exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção no acórdão abaixo transcrito4: “(...)

*“ NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTADUAL. REDUÇÃO NA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO. NÃO INCLUSÃO.*

***Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito escritural, para redução na apuração do ICMS devido.***

*Recurso Voluntário Provido em Parte.” (Grifou-se) (Acórdão nº 3401001.976, P.A. 11618.000542/200563, Redator para acórdão Conselheiro Emmanuel Carlos Dantas de Assis, julgado em 26.09.2012)”*

Em vista de todo o exposto, reconheço que os créditos incentivados de ICMS concedidos não constituem “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e da COFINS, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 606.107 / RS – pois o crédito de ICMS não se constitui entrada de recursos passível de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Não obstante, caso ignorássemos a discussão acerca do conceito jurídico e contábil de receita, entendo que, ainda assim, não dever-se-ia tributar tais créditos para fins de PIS e Cofins, eis que os r. créditos se enquadrariam perfeitamente no conceito de subvenção para investimento, vez que por óbvio são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos – incentivos do Estado a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial.

E, assim, sendo subvenções para investimentos, não constituem lucro nem estarão disponíveis para distribuição como dividendo, vez que deverão ser contabilizadas em reservas de capital.

Traz o art. 182, § 1º, alínea “d”, da Lei nº 6.404/76 (Grifos meus):

*“ Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*

***§ 1º. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:***

*a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que*

*ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*

*b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;*

*c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;*

*d) as doações e as subvenções para investimento.*

*[...]*

Ademais, importante trazer os dizeres do PN CST 112/78 – que traz que a subvenção para investimento corresponde efetivamente a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de dar-lhe suporte para aplicação específica em bens e serviços para “expandir empreendimentos econômicos” – o que é o caso vertente.

Eis o que traz o PN (Grifos meus):

“ [...]

*2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1. do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTI-MENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTI-MENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.***

***Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.***

*2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.*

*[...]*”

Tal subvenção deve ser registrada em contas de reserva de capital, em respeito à Nota Explicativa da ICVM 59/86:

*“ As reservas de capital representam acréscimos efetivos aos ativos da companhia que não foram originados dos lucros auferidos em suas operações, por não representarem efeitos de seus próprios esforços, mas assim de contribuições de acionistas ou de terceiros para o patrimônio líquido da companhia com o fim de propiciar recursos para o capital (em sentido amplo), inclusive contribuições governamentais sob a forma de subvenções por incentivos fiscais. (...) Quanto às doações e subvenções, fazem-se necessários alguns comentários adicionais. As doações recebidas pela companhia poderão ser em bens (imóveis, móveis) ou direitos. A contabilização de bens doados, tendo como contrapartida uma conta de reserva de capital, deve ser feita a valor de mercado pelo valor que custaria adquirir o bem recebido em doação. Em relação às subvenções recebidas pela companhia, elas podem ser classificadas em dois tipos diferentes: subvenções para investimento e subvenções para custeio. As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de*

---

*devolução de IPI ou ICMS e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial. As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.”*

O que, em breve síntese, com tal registro – não haveria como considerarmos como base de cálculo do PIS e Cofins.

Em vista de todo o exposto, resta a essa Conselheira afastar a cobrança do PIS e da Cofins sobre o crédito presumido de ICMS. O que, por conseguinte, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama.

