



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

**Processo n°** 11624.720020/2013-11  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.878 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de junho de 2018  
**Matéria** 61.858.4388 - PIS - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO ICMS NA  
BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES  
63.858.4388 - COFINS - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO ICMS NA  
BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES  
**Recorrente** FIRST S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

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

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS não cumulativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para constituição de créditos tributários (compostos por tributo, multa e juros moratórios) referentes a contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos seguintes montantes:

TRIBUTO	CRÉDITO	E-FLS.
PIS	8.985.222,87	8623 a 8638
COFINS	40.251.965,00	8639 a 8653

Os lançamentos se deram por omissão de receitas sujeitas ao recolhimento das referidas contribuições, decorrentes de diversas irregularidades: receitas não contabilizadas relativas a subvenções para custeio de operação por estímulo de legislação estadual (créditos de ICMS e outra); glosas de créditos de PIS e Cofins por inidoneidade dos fornecedores; glosas de créditos sem comprovação adequada das despesas; glosas de créditos por valores pagos por mercadorias e serviços que não representariam insumos, de acordo com a legislação. As irregularidades foram detalhadas no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 8544 a 8622 e a contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 23/04/2013.

Irresignada, em 22/05/2013, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 8659 a 8732. A 4ª Turma da DRJ/RPO, apreciou a impugnação em 30/01/2014, e no acórdão nº 14-48.533, às e-fls. 9058 a 9100, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 9118 a 9200, em 19/03/2014. Traçamos abaixo, um apertadíssimo resumo que esboça os argumentos da contribuinte:

a) questionamentos quanto à tributação do crédito presumido de ICMS concedido pelos estados, por não representar ingresso de recursos financeiros, resultando em *bis in idem*, tais ingressos não se constituem como subvenção para custeio, mas como fomento à atividade empresarial e desenvolvimento da atividade econômica do estado;

b) houve glosas sobre créditos legítimos no regime não cumulativo, relativamente a operações efetivamente realizadas com empresas em atividades regulares;

c) incabível a glosa de créditos, suportados por notas fiscais emitidas pelos fornecedores, sem aprofundamento da prova pelo fisco, no que este se cinge ao campo das presunções simples;

d) a situação econômica e fiscal dos fornecedores e seus sócios não pode ser oposta ao adquirente de boa-fé para que se realize a glosa das notas utilizadas;

e) ainda que suspeitas as notas, seria possível o aproveitamento delas para crédito das contribuições, pois os valores correspondentes estariam comprovados pelos registros contábeis;

f) a ação do fisco com relação às notas levariam a contribuinte a suportar o ônus tributário de seus fornecedores, para o que não há amparo legal; e

g) a glosa de créditos referentes a insumos é indevida, pois estes compõem todas as despesas necessárias à realização da atividade da pessoa jurídica, conforme entendimentos exarados até mesmo em acórdãos do CARF, sendo ainda ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, que extrapolaram sua função e criaram regra não prevista em lei.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 17/05/2016, resultando no acórdão de nº 3302-003.199, às e-fls. 9232 a 9270, o qual teve as seguintes ementas:

*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO.*

*Os valores do crédito presumido do ICMS, por se caracterizar como receita de subvenção para custeio, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa.*

*GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.*

*Restando comprovado nos autos que as operações realizadas com empresas em situação irregular visavam unicamente obter vantagem ilícita, tendo sido simuladas com o objetivo único de reduzir o pagamento de tributos devidos, correta a glosa.*

*CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.*

*No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.*

*FRETE INTERNACIONAL. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO*

*A partir de 01/05/2004, por meio da Lei nº 10.865/04, foi instituída a exigência de contribuição para o PIS e Cofins na importação de bens e serviços. Em contra partida foi autorizado o desconto de créditos relativos às importações sujeitas ao pagamento da contribuição, nas hipóteses previstas em seu art. 15, dentre as quais não se verifica despesa com pagamento de frete internacional.*

O acórdão foi assim lavrado:

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Walker Araújo, Relator, que dava parcial provimento para reconhecer o direito de crédito em relação aos serviços.*

### **Embargos de declaração da contribuinte**

Intimada (e-fl. 9275) do acórdão nº 3302-003.199, a autuada manejou embargos de declaração em 08/07/2016, às e-fls. 9285 a 9291. Afirmou que no acórdão existem :

a) erro material, ao tratar a matéria do lançamento como glosa de crédito em vez de inclusão de créditos na base de cálculo das contribuições;

b) omissão, ao deixar de enfrentar as razões de recurso voluntário que argumentavam não serem os créditos presumidos de ICMS receitas e por isso não poderem ser considerados na base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como os argumentos relativos à inidoneidade dos fornecedores e regularidade das DACON;

c) contradição, quanto às glosas de créditos relativos aos insumos pois o voto vencedor, além de não reconhecer como insumos determinados itens, por genéricos ao custo de produção também alegou falta de comprovação das despesas correspondentes, argumento que não constava nem mesmo da autuação com indevida modificação do lançamento, sujeita à nulidade.

Os embargos foram analisados em dois despachos, de e-fls. 9318 a 9323, de 02/08/2016, e de e-fls. 9324 a 9328, em 17/10/2016; este, enfrentou a alegada contradição descrita no item *c)* acima, aquele enfrentou o erro e as omissões citados em *a)* e *b)*. De tudo que foi embargado, foi admitida tão somente a existência do erro material citado em *a)*.

Em face da admissão dos embargos, foi exarado o acórdão nº 3302-004.018, em 29/03/2017 que teve a seguinte ementa:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA.**

*Verificado o erro material constante no v. acórdão embargado, é de rigor a admissão dos embargos para correção do referido vício. No presente caso, os Embargos Declaratórios devem ser admitidos e providos tão somente para sanar o erro material suscitado pelo contribuinte.*

Resultando no dispositivo:

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração para rerratificar o Acórdão Embargado.*

O voto condutor explicita:

*Assim, onde houver no v. acórdão menção "glosa de crédito presumido de ICMS" leia-se: "inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS".*

### **Recurso especial da contribuinte**

Intimada (e-fl. 9337) acórdão dos embargos em 23/05/2017 (e-fl. 9345), a contribuinte interpôs recurso especial de divergência em 07/06/2017, às e-fls. 9349 a 9443.

A autuada indica existência de divergência em relação a cinco matérias: (i) nulidade do acórdão que julgou os embargos de declaração; (ii) nulidade do acórdão recorrido por alteração de critério jurídico; (iii) tributação do crédito presumido do ICMS; (iv) ilegitimidade das glosas decorrentes das notas fiscais consideradas inidôneas; e (v) glosas de créditos classificados como insumos.

Indicação das divergências e dos acórdãos paradigmas:

(i) Nulidade do acórdão que julgou os embargos de declaração:

Com base nos acórdãos paradigmas nº 01-05.134 e nº 108-09.386, diversamente do que foi entendido no acórdão de embargos, os paradigmas consideram haver cerceamento de defesa, inquinando de nulidade o acórdão de recurso voluntário que não aprecia os argumentos nele ventilados.

(ii) Nulidade do acórdão recorrido por alteração de critério jurídico:

Nessa matéria, a recorrente tomou por base os acórdãos exemplares nº 9303-001.690 e nº CSRF/01-04.490, que não admitiam, em sede de julgamento, a mudança dos fundamentos utilizados pela autoridade lançadora nos autos de infração, o que, no seu entender teria sido realizado no acórdão *a quo*.

(iii) Tributação do crédito presumido do ICMS:

A contribuinte afirma que o acórdão recorrido não analisou se a natureza do crédito presumido constituiria ou não receita tributável pelas contribuições exigidas, ignorando tal discussão, enquanto os acórdãos paradigmas de nº 9303-004.560 e nº 9303-004.312 concluem que esses créditos não ingressam em contas de resultados e não constituem receita para os sujeitos passivos, logo, não sujeitos às contribuições lançadas.

(iv) Ilegitimidade das glosas decorrentes das notas fiscais consideradas inidôneas:

De acordo com o sujeito passivo, o acórdão recorrido teria acatado as glosas de valores de notas fiscais em face de provas frágeis, alegadamente em razão de os fornecedores estarem em situação irregular ou de terem eles utilizados CFOP's incorretos quando da emissão dessas notas, mas o acórdão modelo nº 1401-001.181 afirma que, em face

de indícios frágeis, ou incoerentes, deve ser afastada a existência do fato que deu origem à tributação.

(v) Glosas de créditos classificados como insumos:

No tocante ao conceito de insumo para fins de créditos para não cumulatividade do PIS e da Cofins, a contribuinte assevera que o acórdão paradigma nº 3202-00.226 aceita a utilização de de todo e qualquer custo ou despesa necessários a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ divergindo do acórdão *a quo* que afastou desse conceito as mercadorias ou serviços que não sejam inerentes ao processo produtivo.

O Presidente da 3ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 15/08/2017, no despacho de e-fls. 9517 a 9522, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe parcial seguimento, para admitir apenas a matéria: (iii) tributação do crédito presumido do ICMS.

### **Agravo da contribuinte**

A contribuinte foi intimada (e-fl. 9524) para ciência do despacho que não admitiu seu recurso especial de divergência, em 18/09/2017 (e-fl. 9529) e apresentou agravo em face ao despacho, em 25/09/2017, às e-fls. 9532 a 9538. O agravo se deu apenas em razão do não conhecimento do seu recurso especial de divergência relativamente à matéria (v) glosas de créditos classificados como insumos.

Na análise do agravo, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no despacho de e-fls. 9542 a 9550, em 30/11/2017, desposou o entendimento de que se o voto-condutor do paradigma estabelece marcos conceituais para além dos fatos efetivamente enfrentados está trazendo aos autos citações de passagem, conceituadas pela doutrina como *obiter dictum*, que não se integram ao julgado e, conseqüentemente, não se prestam à demonstração do dissídio.

Além disso, afirma que as razões que levaram o Colegiado a glosar os dispêndios que a agravante alega atrelados à prestação de serviços longe estão de se restringir à mera aplicação do conceito de insumo, havendo ainda questões impeditivas da apuração de crédito expostas no voto-condutor do acórdão recorrido e no voto do relator (que nesse ponto foi vencedor) que não se confundem com o conceito de insumo e que passam ao longo da discussão travada no paradigma.

Por essas razões, rejeitou o agravo, encaminhando este despacho para ciência da contribuinte, bem como para que a Procuradoria da Fazenda Nacional tivesse ciência do acórdão ora recorrido, do recurso especial de divergência do sujeito passivo, do despacho de admissibilidade desse recurso bem como do presente despacho que rejeitou o agravo.

### **Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do recurso especial de divergência da contribuinte (e-fl. 9557) em 22/02/2018, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 5536 a 5540, em 05/03/2018.

A procuradora argumenta ser o crédito presumido do ICMS uma forma de subvenção de custeio e, por essa razão, componente da receita bruta, como receita operacional acessória, uma vez que estas renúncias dos estados seriam decorrentes, diretamente, da

atividade operacional da empresa. Esse entendimento se observaria já a partir do inc. iv do art. 44 da Lei nº 4.506/1964, que tratava tais subvenções para custeio como integrantes da receita bruta operacional.

Por isso requer seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte para manter o acórdão recorrido.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

### **Conhecimento**

O recurso especial do sujeito passivo é tempestivo e, quanto à matéria admitida, entendo que cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

### **Mérito**

Recentemente, em 11/04/2018, esta Turma enfrentou o mesmo tema que aqui se controverte, inclusão ou não das receitas de subvenção (benefícios fiscais de créditos de ICMS) na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, apurados pela sistemática da não cumulatividade, resultando no acórdão nº 9303-006.606. Naquele acórdão, por unanimidade, reconheceu-se que os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo Governo Estadual ao sujeito passivo não se constituíam em receita bruta.

No tocante a essa matéria, reproduzo a argumentação do voto condutor da lavra da ilustre conselheira Vanessa Marini Ceconello, que assim fundamentou:

#### ***(a) da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da COFINS***

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

*Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita.*

*Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as*

*características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.*

*A empresa teve incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, por meio do art. 32, incisos XXXV e XL do Regulamento do ICMS/RS, aprovado pelo Decreto do Governo do Estado nº 37.699/1997, segundo o qual fica concedido crédito presumido de ICMS em valor equivalente à aplicação de determinado percentual sobre o montante da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de certos produtos alimentícios (inciso XXXV) ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em valor igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL). O art. 32, incisos XXXV e XL, tratam da concessão do benefício fiscal, enquanto as condições para a obtenção e fruição do mesmo estão estabelecidas no mesmo artigo:*

Art. 32. Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(...)

XXXV — a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões; (...)

XL — aos estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais a seguir indicados sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias, quando a alíquota aplicável for 12%.

*Assim, o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, na forma de crédito presumido de ICMS, não pode ser considerado como faturamento, pois não se constitui em uma receita da empresa. Consectário lógico é que não pode integrar a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.*

*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".*

*Embora não se trate aqui dos casos comumente analisados de subvenções para investimentos, também é pertinente a menção ao julgado do STF que delimita o conceito de receita bruta equivalente a faturamento a fim de demonstrar que o crédito presumido de ICMS em questão não pode ser tributado pela COFINS não-cumulativa.*

*Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne, além de se verificar a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe, aspecto importante para as subvenções de investimentos, determinar-se se há efetivo ingresso ou não daquele valor no patrimônio da empresa. 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. 543B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe231 DIVULG 22112013 PUBLIC 25112013) (grifou-se)

*No caso em análise, portanto, os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul não constituem receita bruta em virtude de não se constituírem em elemento novo e positivo, mas apenas uma redução do valor de ICMS a pagar decorrente do princípio da não cumulatividade desse imposto estadual. Assim, inequivocamente afastada hipótese de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não cumulativa.*

*Como reforço da argumentação aqui expendida, transcrevemse trechos da fundamentação do acórdão recorrido, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, in verbis:*

[...]O incentivo fiscal em discussão, concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, é um instrumento de política fiscal que consiste no creditamento de ICMS (“crédito presumido”) em valor correspondente a aplicação de um percentual sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de determinadas mercadorias (linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões – inciso XXXV) ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do

imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL).

Trata-se, portanto, de um mecanismo de redução do montante do ICMS devido (ou, talvez, um “desconto disfarçado” do imposto a pagar).

Assim, no meu entender, o incentivo concedido, através da concessão de um “crédito presumido”, tem a natureza jurídica de uma redução do critério quantitativo (composto pela combinação da base de cálculo e alíquota) da regramatriz de incidência do imposto estadual.

Com isso, o contribuinte instalado nesse Estado da Federação, ao fim e ao cabo, deixa de pagar uma parcela do imposto que seria devido (paga o tributo depois se credita de uma parcela paga). Se com isso fica caracterizada a chamada “Guerra Fiscal” entre os entes federativos é outra questão, que deve ser debatida em foros próprios.

Em decorrência do incentivo, efetivamente, há uma redução da carga tributária final do bem revendido, a qual não é repassada ao custo dos produtos vendidos e, por decorrência, ao consumidor final.

[...]

Temos claro, portanto, que a norma de incidência tributária para as citadas Contribuições tem como critério material “auferir receita ou faturamento” e critério quantitativo “o montante da receita ou do faturamento auferidos, combinado com a alíquota prevista na lei” (artigo 195, I, “b”, CF/88 c/c artigos 1º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).

[...]

Retornando ao caso concreto em litígio, após esta breve análise sobre os conceitos de “receita” e “faturamento”, é de se concluir, com base nas diversas proposições acima elencadas, que “receitas” decorrem do ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “faturamento”, por sua vez, é uma espécie do gênero “receitas” e decorre do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Não os entendo como sinônimos.

Destarte, não consigo vislumbrar como uma redução do montante do ICMS devido, operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido” (crédito escritural que reduzirá o montante do imposto estadual), pode ser caracterizada como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”.

No caso em tela, não houve ingresso de recurso revelador de riqueza nova oriundo do exercício de sua atividade empresarial e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita”, e muito menos de “faturamento”. Houve mera redução no montante do ICMS a pagar (uma recuperação de custos tributários), sob a forma de crédito presumido, não podendo ser tratado como se fosse um ingresso de recurso, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada.

Deste modo, os valores decorrentes do “crédito presumido do ICMS” estão fora do campo de incidência do PIS e da Cofins, não devendo compor, assim, as suas bases de cálculo. É desta forma que interpreto o texto normativo e construo a norma de incidência tributária.

Não pode o Fisco fazer incidir as contribuições (PIS ou Cofins), por analogia, para fatos não previstos na hipótese de incidência. A atividade de lançamento de tributos, como dito, deve respeitar o princípio da legalidade (art. 150, I, CF).

Veja que não há subsunção do fato concreto (redução do ICMS a pagar por meio da concessão de “crédito presumido”) com a hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária/ obrigação tributária).

[...]

*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)

*Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.*

*Portanto, reconhece-se que os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul 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.*

Pelos argumentos acima, há que se afastar da receita tributável pela contribuição para o PIS e pela Cofins, os valores de dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados de Santa Catarina e Tocantins.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência do sujeito passivo para dar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

