



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

**Processo n°** 13502.000845/2009-32  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-007.650 – 3ª Turma  
**Sessão de** 21 de novembro de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO PIS COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA.

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofins apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.

SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO, CONTABILIZADA COMO RESERVA DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA, AINDA QUE NA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas como reservas de capital - e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017), não integram a base de cálculo da contribuição, mesmo que apurada no regime da não-cumulatividade.

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.

SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO, CONTABILIZADA COMO RESERVA DE CAPITAL. NÃO INCIDÊNCIA, AINDA QUE NA APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

Para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007 (adotando a chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, a partir de 1º de janeiro de 2008), as subvenções do ICMS concedidas pelo Estados, devidamente contabilizadas como reservas de capital - e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017), não integram a base de cálculo da contribuição, mesmo que apurada no regime da não-cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente 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 Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3201-002.229, de 21 de junho de 2016 (fls. 453 a 463 do processo eletrônico), proferido Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem autos de infração lavrados em face do contribuinte, pretendendo a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, relativas aos períodos de apuração de março de 2005 a dezembro de 2007.

O contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- os incentivos fiscais têm a natureza de redutores de custos, sendo equivocada classificação desses benefícios como subvenção;

- em face ao princípio da eventualidade, caso se qualifique os incentivos fiscais como subvenção, esta deve ser da espécie subvenção para investimentos, que é contabilizada diretamente na conta de patrimônio líquido, não sendo computada para fins de apuração de lucro;

- o fato gerador das exações em comento é o faturamento, não há que se falar na incidência sobre benefícios fiscais;

- não se deveria considerar todo o incentivo fiscal como base de cálculo das contribuições, pois ao receber o crédito presumido de 90% do ICMS a requerente fica impossibilitada de apropriar-se de quaisquer créditos relativos a não cumulatividade do ICMS. Logo, o incentivo não é de 90%, mas tão somente da diferença entre os créditos que se poderiam apropriar em razão da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, e o valor do crédito presumido.

A 4ª Turma da DRJ em Salvador/BA julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por maioria de votos, deu provimento ao recurso para cancelar a exigência relacionada à cobrança da COFINS sobre as denominadas subvenções, correspondentes a incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.*

*Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.*

*COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.*

*Não incide a COFINS apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE RECEITA OU FATURAMENTO, MAS DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.*

*Benefício fiscal decorrente de crédito presumido do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, concedido pelo Estado da Bahia não configura receita ou faturamento das empresas beneficiadas do regime.*

*PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.*

*Não incide a Contribuição para o PIS/PASEP apurada no regime não cumulativo sobre crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica.*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fl. 465 a 489) em face do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso do Contribuinte, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito 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.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os acórdãos de números 1402-001.277 e 9303-003.549, sendo que somente a análise do primeiro foi necessária para comprovar o dissídio jurisprudencial. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição de inteiro teor das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 491 a 494, sob o argumento que o acórdão recorrido manifesta-se no sentido de que o crédito presumido de ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS, por entender que não constitui receita/faturamento do subvencionado, mas sim recuperação de custo/ despesa; por outro lado, o acórdão paradigma assenta que o referido crédito presumido de ICMS é receita do subvencionado, devendo integrar a base de cálculo do PIS/COFINS.

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte foi cientificado para apresentar contrarrazões e não se manifestou, conforme se verifica às fls. 499.

Apenas como observação, por erro material, o período disposto no acórdão está errado, conforme relatório é de 03/05 a 12/07.

É o relatório em síntese.

## **Voto**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

### *Admissibilidade*

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 491 a 494.

### *Mérito*

No mérito, cinge-se a controvérsia à inclusão ou não das receitas de subvenção (benefícios fiscais de créditos de ICMS) na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O benefício diz respeito a crédito presumido correspondente a um percentual do imposto destacado nas operações praticadas pela empresa beneficiada do programa DESENVOLVE instituído pela Lei n.º 7.980, de 12 de dezembro de 2001 e regulamentado pelo Decreto n.º 8.205/2002, alterado pelos Decretos n.º 8.413/2002 e n.º 8.435/2003, e ao Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia - PROBAHIA, instituído pela Lei n.º 7.025/1997 e regulamentado pelo Decreto n.º 6.734/1997.9.

Tais benefícios, instituídos mediante Leis Estaduais, possuem o claro intuito de estimular o desenvolvimento da indústria baiana, em especial de pólos industriais regionais.

Neste ponto, é válido mencionar o que dispõe a lei baiana que trata de benefícios. Citando por exemplo, no que tange ao "Desenvolve", o artigo 1º consta da Lei Estadual n.º 7.980/ 2001:

*"Art. 1o - Fica instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia DESENVOLVE, com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado."*

Assim, através desses programas o Governo da Bahia, para desenvolver o pólo petroquímico do Estado concedeu à grande maioria das empresas nele existentes incentivos fiscais, em geral baseados na redução ou diferimento do ICMS, até o crédito presumido deste imposto.

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 n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

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

Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.

O Contribuinte seguindo o benefício fiscal instituído pela Bahia procedeu da seguinte forma abaixo: (fls.10 do Termo de Verificação Fiscal)

08- A partir de junho de 2006, o contribuinte passou a utilizar o benefício fiscal estadual denominado PROBAHIA, para o qual foi habilitado através da Resolução nº 14/2006, que concedeu o benefício com base no decreto estadual nº 6.734/1997. Foi concedido crédito presumido fixado em 90% do ICMS incidente nas operações de saídas de embalagens, fios, fitas alças, cadarços, tecidos térmicos e lonas.

9 - O contribuinte contabilizou os benefícios fiscais em conta de patrimônio líquido. Intimada a informar se havia oferecido tais benefícios à tributação, a empresa informou que os incentivos fiscais são subvenções para investimento e por isso são reconhecidas diretamente no patrimônio líquido, por conta da destinação fiscal do incentivo ao investimento e aplicação dos recursos oriundos da subvenção em investimentos relacionados à modernização do empreendimento.

10 - Os benefícios fiscais foram calculados e contabilizados da seguinte forma:

10.1 No DESENVOLVE, a empresa optou por diferir 90 % do imposto para pagamento em 72 meses; após 01 ano, efetua o pagamento e obtém um desconto de 90% do valor. A contabilização é feita da seguinte forma:

No diferimento

D - ICMS a recolher (passivo)

C - Desenvolve (passivo)

No pagamento do imposto que foi diferido

D - Desenvolve (passivo)

C - Banco (10% do diferido)

10.2 - No benefício do PROBAHIA, a empresa aplicou o percentual do crédito presumido sobre as saídas e efetuou a seguinte contabilização

D - ICMS a recolher (passivo)

C - Redução do ICMS (patrimônio líquido)

Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal houve a concordância integral da DRJ/SDR e ambos dão destaque ao Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, com a seguinte justificativa (fls. 10/11):

*13- Com relação à classificação das subvenções, o Parecer Normativo CST nº 112/78, que disciplina o tratamento fiscal a ser dado às subvenções originadas do poder público, sejam elas de custeio ou de investimento, diz que essas devem compor o resultado da empresa, sendo classificado como operacional, quando for subvenção para custeio, ou não operacional, se for subvenção para investimento.*

O PN CST n.º 112/78 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 INVESTIMENTO 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 INVESTIMENTO, 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 par 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 [...]”*

Vale ressaltar ainda, que a Contribuinte anexou os decretos e atos normativos que concederam os benefícios fiscais, fls 93 e várias planilhas de fls 110 em diante, demonstrando de forma sintética a quantia recebida a título de incentivo fiscal em cada ano e, de igual sorte, a quantia gasta em investimentos de modernização, dinamização e ampliação da estrutura produtiva.

Assim, a contribuinte entende que “o benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia não se enquadra no conceito de subvenção, mas em verdade trata-se de redução de custo que por sua natureza não deve sofrer a incidência das mencionadas contribuições”.

Ressalto ainda que a própria Receita Federal do Brasil corrobora o fato de que os incentivos fiscais estaduais são mera redução de custos ou despesas, não passíveis, portanto, de tributação. Menciona em seu favor Soluções de Consulta nº 11 de 26 de fevereiro de 2007 e nº 225 de 06 de agosto de 2007:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA N.11 de 26 de Fevereiro de 2007*

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*EMENTA: LUCROREAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.*

*Incentivos dados por Estados-membros a empresas instaladas na região, mediante regime especial de pagamento de ICMS, consistente em dilação de*

---

*prazo de recolhimento e concessão de desconto sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, sequer subvenções correntes para custeio, posto que, no sentido técnico-contábil, as vantagens advindas não têm natureza de receitas ou de resultados. Tais vantagens configuram meras reduções de custos ou despesas.*

*"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 225 de 06 de Agosto de 2007*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS.*

*EMENTA: Subvenções e Recuperações de Custos. Crédito Presumido do ICMS. Tratamento Fiscal. As subvenções para custeio, recuperações de custos ou de investimentos, quando aportadas em espécie, integram a base de cálculo da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, por significar ingresso de recursos para entidade beneficiária. Em caso contrário, quando decorrer de recuperações, lastreadas em incentivos que decorram de créditos presumidos, que não significam ingressos de receitas, ou derivam de reversão de provisões, não integram a base de cálculo da citada contribuição. Dispositivo Legal: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "b".*

Assim, o incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia, na forma de crédito presumido de ICMS, não pode ser considerado como faturamento, pois não se constitui em uma receita da empresa. Conseqüência lógica 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. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)*

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

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

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

---

*(AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014) (grifou-se)*

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

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.**

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.*

*II – A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da*

*disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.*

*III – É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

***IV – É firme o posicionamento entendimento desta Corte segundo o qual o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.***

*V – O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.*

*VI – A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.*

*VII – Agravo Interno improvido.*

### **ACÓRDÃO**

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente)". Recurso Especial nº 1.627.291- SC (2014/0280007-4), de 04 de abril de 2017, Relatado pela Ministra Regina Helena Costa*

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 n.º 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.

Verifica-se que os períodos de apuração do presente ato são anteriores à adoção da chamada “Nova Contabilidade”, convergente com os padrões internacionais, que se deu com a entrada em vigor, a partir de 1º de janeiro de 2008, da Lei nº 11.638/2007, a qual promoveu profundas alterações na Lei das S/A (n.º 6.404/76).

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

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

*os valores de créditos presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.336/96. PIS NÃOCUMULATIVO. 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)*

Por fim vale citar que inúmeros julgamentos deste Conselho debateram a natureza das subvenções de investimento para fins de incidência das contribuições sob o regime não cumulativo e decidiram pela possibilidade da exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins (a exemplo os recentes Acórdãos 9303-006-541 e 9303-006.606 CSRF da Lavra da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello e Acórdãos 910100.566, 3201-002.638, 3402003.042, 3301002.970 e 3402002904, 1302 002.303).

***Processo nº 10508.000947/200748***

***Recurso nº Especial do Procurador***

***Acórdão nº 9303006.541***

***– 3ª Turma***

***Sessão de 15 de março de 2018***

***Matéria PIS/Pasep e COFINS***

***Recorrente FAZENDA NACIONAL***

***Interessado CDI BRASIL COMUNICAÇÃO WEB LTDA. (CDI BRASIL INDUSTRIAL LTDA.)***

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

***Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003, 01/02/2004 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/04/2005 a 31/12/2005***

***PIS. NÃOCUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS DIFERIDO.***

***Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da***

---

*Federação à pessoa jurídica, sob a forma de ICMS diferido, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.*

*Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento parcial.*

Neste processo citado acima, foi reconhecido que os valores decorrentes do diferimento de ICMS concedido pelo Governo do Estado da Bahia ao Sujeito Passivo não se constituí em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

Possui uma lógica nobre entender que um incentivo fiscal concedido por um Estado, para o desenvolvimento de uma região, não seja tributado pela União. É exatamente esta a situação presente nos autos, situação em que a União pretende incluir na base de cálculo das contribuições de sua competência um incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia.

Tais valores representam mero ingresso na contabilidade do contribuinte, com roupagem de ressarcimento e não de receita, porque o contribuinte adianta o investimento da construção, instalação e operação do parque fabril e atividades e, o Estado, lhe assegura o reembolso dos valores gastos através dos incentivos.

Por fim, vale ainda ressaltar que em 2017 foi publicada a Lei Complementar n.º 160/17, a qual dispôs sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições, trouxe em seu art. 9º alteração ao art. 30 da Lei n.º 12.973/14, conforme segue:

*“Art. 30.*

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

*§ 5o O disposto no § 4o deste artigo aplicasse inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.*

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

Digo “a princípio”, pois com o advento do Convênio ICMS 190/17 e a publicação até 29.3.2018 dos atos instituidores de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados nos Diários Oficiais– não há mais a discussão da natureza das subvenções – sendo todas consideradas como subvenção para investimento.

Assim, a subvenção tratada nesse caso deve ser considerada como subvenção para investimento, conforme preceitua a Lei Complementar n.º 160/17 e, nessa linha, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei n.º 6.404/76, PN CST n.º 112/78, ICVM n.º 59/86, Decreto-Lei n.º 1.598/77, PN n.º 2/78, Lei n.º 11.941/09 e Lei n.º 12.973/14 que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devem sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita. O que a Lei n.º 11.941/09 fez foi ratificar que tais subvenções nunca tiveram caráter de receita, eis que explicitou que se assim fossem registradas não poderiam ser consideradas integrantes da base de cálculo das r. contribuições.

Processo nº 13502.000845/2009-32  
Acórdão n.º **9303-007.650**

**CSRF-T3**  
Fl. 522

---

Assim, considerando, também, que os valores (apurados antes de 1º de janeiro de 2008) foram contabilizados como Reserva de Capital e não se discute a natureza da subvenção, eles efetivamente não comporiam a base de cálculo das contribuições

Portanto, reconhece-se que os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo Governo do Estado da Bahia ao Sujeito Passivo não se constitui em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS.

Diante do exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran