



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000950/2009-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.487 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2021
Recorrente KORDSA BRASIL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 31/01/2005 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/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL DECORRENTE DE CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide o PIS e 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: 31/01/2005 a 31/12/2007

PIS E COFINS. MESMA BASE FÁTICA.

Uma vez que os lançamentos de PIS e COFINS recaem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, inexistentes no caso quaisquer aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo que negava provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim e Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thaís de Laurentiis Galkowicz, substituída pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro (Suplente convocada).

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração lavrados para a exigência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS na sistemática não cumulativa, incidentes sobre o benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia denominado PROBAHIA, na modalidade de crédito presumido de 90% do ICMS incidente nas operações de saídas de fios e tecidos de poliéster e de nylon. As autuações se referem aos fatos geradores ocorridos entre 31/01/2005 a 31/12/2007.

Como indicado nos Termos de Verificação Fiscal anexados às autuações, o contribuinte não ofereceu à tributação do PIS e da COFINS os valores escriturados a título de crédito presumido de ICMS, em virtude do benefício fiscal estadual denominado PROBAHIA. Com base no Parecer Normativo 112/78, entende a fiscalização que as subvenções devem sempre compor o resultado da empresa, devendo ser contabilizadas como receitas, sejam elas classificadas como subvenções para custeio (receitas operacionais) ou como subvenções para investimento (receitas não operacionais). Uma vez que a legislação do PIS e da COFINS determina que a base de cálculo das referidas contribuições corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tais subvenções devem compor a base de cálculo das aludidas contribuições. Vejamos as razões fiscais trazidas nos TVFs:

OMISSÃO DE RECEITA DE SUBVENÇÕES

4 - **A empresa usufruiu, durante o período janeiro de 2005 a dezembro de 2007, do benefício fiscal estadual denominado PROBAHIA, para o qual foi habilitada através da Resolução n.º 07/2006, que concedeu o benefício com base no decreto estadual n.º 6.734/1997.** Anteriormente, tal benefício havia sido concedido às empresas DUSA — DUPONT SABACI BRASIL S/A (resolução n.º 19/2004) e COBAFI — Companhia Baiana de fibras (resolução n.º 20/2004), empresas estas que foram objeto de reestruturação societária, onde a DUSA foi incorporada pela COBAFI, que recebeu a nova denominação social de Kordsa Brasil S/A. **Foi concedido crédito presumido fixado em 90% do ICMS incidente nas operações de saídas de fios e tecidos de poliéster e de nylon;**

5 - Para escrituração do benefício, a empresa apura o ICMS devido sobre as saídas do mês e aplica o percentual do crédito presumido sobre tal valor, efetuando o seguinte lançamento:

2005

D — ICMS a recolher (passivo)

C — Res de incentivos fiscais Probahia (patrimônio líquido)

2006 e 2007

D — ICMS sobre compro (ativo)

C — Res de incentivos fiscais Probahia (patrimônio líquido)

6 - A empresa contabilizou os benefícios fiscais em conta de patrimônio líquido.

Intimada a informar se havia oferecido tais benefícios à tributação, a empresa informou que:

6.1 O incentivo concedido no âmbito do Probahia configura-se como uma subvenção para investimento, tendo em vista que a lei de regência, em sua concepção ampla, vincula a concessão do incentivo à implantação ou expansão de empreendimento econômico no âmbito do estado da Bahia;

6.2 Os recursos obtidos com a utilização do crédito presumido são direcionados expansão dos investimentos mediante a aquisição de bens do ativo imobilizado, conforme projeto de expansão de empreendimento apresentado à Secretaria da Industria e Comércio e Mineração do estado da Bahia;

6.3 Por fim, defende que o incentivo possui efetivamente natureza de subvenção para investimento, de acordo com o Parecer Normativo CST n.º 112/78 e Decreto-Lei n.º 1.598/77.

7 - Este entendimento do contribuinte está em desacordo com a legislação da COFINS. Com efeito, **os dispositivos legais que tratam da contribuição dispõem que o fato gerador da mesma é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**(...)

11 - **Desta forma, as subvenções sempre irão compor o resultado da empresa, sendo operacional ou não-operacional, dependendo de sua natureza. E, como consequência, temos que, invariavelmente, deverão ser contabilizadas à conta de receita;**

12 - Como a legislação da COFINS diz que o fato gerador da contribuição é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, os valores decorrentes dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado da Bahia deverão compor a base de cálculo da COFINS. Tal tributação somente não ocorreria se houvesse disposição expressa de exclusão ou isenção de tais receitas na Lei, o que não ocorre no presente caso;

13 - **Definida a incidência do PIS sobre os benefícios fiscais, deve-se fixar o momento da ocorrência do fato gerador. Nesta modalidade de incentivo - crédito presumido do ICMS, o nascimento da obrigação tributária se dá no momento em que o contribuinte usufrui do direito, mediante apropriação do crédito em sua escrita fiscal;**

14 - Como as receitas decorrentes dos benefícios fiscais não foram oferecidas à tributação, a exigência tributária deverá ser feita mediante lançamento de ofício. Para fins de quantificação, foram elaborados os demonstrativos de apuração das subvenções fiscais, cujos valores foram informados pelo contribuinte e extraídos dos lançamentos contábeis escriturados na conta Reserva de incentivos fiscais Probahia, integrante do Patrimônio Líquido;" (e-fls. 11/12 - grifei)

Em sede de impugnação, o contribuinte se insurgiu contra os lançamentos, pois considera que o Estado não pode onerar com tributos benefícios fiscais concedidos pelo próprio Estado. Entende que não há como confundir subvenção com receita. As subvenções para investimento, registradas em conta do resultado pelo regime de competência, podem, posteriormente, serem excluídas no LALUR, desde que tais subvenções e as doações recebidas pelo Poder Público sejam mantidas na conta de reserva de lucros a teor do art. 18 da Lei nº 11.941/2009 e art. 195A da Lei nº 6.404/76. Impugnou a multa de ofício e os juros de mora.

A DRJ Salvador julgou a impugnação improcedente e manteve o lançamento, em acórdão ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se o pedido de diligência, por desnecessária.

LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. Compete exclusivamente ao Judiciário o exame da legalidade e constitucionalidade das leis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÕES. A partir da Lei nº 9.718, de 1998, ampliou-se o espectro do conceito de faturamento, com a generalização do alcance da incidência das contribuições, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressaltadas exceções expressamente previstas. A partir de 01/02/1999, os créditos presumidos do ICMS, sejam eles enquadrados como subvenção para custeio ou subvenção para investimento, integram a base de cálculo da Cofins, sendo que tal receita não se encontra dentre as possíveis de exclusão daquela base, na forma da legislação de regência.

FALTA DE RECOLHIMENTO. Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins nos prazos previstos na legislação tributária, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. INCIDÊNCIA. GENERALIDADE. A partir da Lei nº 9.718, de 1998, ampliou-se o espectro do conceito de faturamento, com a generalização do alcance da incidência das contribuições, cuja abrangência recai sobre todas as receitas e resultados, ressaltadas exceções expressamente previstas. A partir de 01/02/1999, os créditos presumidos do ICMS, sejam eles enquadrados como subvenção para custeio ou subvenção para investimento, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS, sendo que tal receita não se encontra dentre as possíveis de exclusão daquela base, na forma da legislação de regência.

FALTA DE RECOLHIMENTO. Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS nos prazos previstos na legislação tributária, é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 559/560)

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho, considerado intempestivo pelo Acórdão n.º 3101-000.889 (e-fls. 632/635). Inconformado, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança para conhecimento e processamento do Recurso Voluntário interposto, sendo deferida a liminar requerida naquele processo (fls. 714/731), posteriormente confirmada em sentença.

Com isso, por exigência do Poder Judiciário, foi determinado o julgamento e análise do Recurso Voluntário interposto no qual se sustenta, em síntese (e-fls. 587/618):

(i) os valores auçados se referem a subvenção para investimento concedida pelo Estado da Bahia para fomentar a economia do Estado, de modo que está condicionada, para sua fruição, a determinadas metas de investimento segundo o decreto estadual n.º 6.734/97, que teriam sido cumpridas. Como uma parcela que não detém natureza operacional, descabida a incidência do PIS/COFINS. Em conformidade com a Lei n.º 11.638/2007, o benefício antes escriturado como Reserva de Capital passou a ser escriturado no patrimônio líquido, entendendo tal modificação legislativa como uma modernização da legislação em contraponto ao posicionamento firmado pelo Fisco na autuação e no parecer CST 112/78;

(ii) a necessidade da verdade material nortear o julgamento administrativo, sendo importante considerar o exato cumprimento das condições de investimento para poder usufruir de tal benefício;

(iii) a multa de 75% aplicada é confiscatória.

Após este Colegiado declinar da competência para julgamento pela 1ª Seção, por meio da Resolução n.º 3402-000.838, do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, foi instaurado conflito de competência, resolvido no sentido de ser desta 3ª Seção a atribuição para julgamento do recurso (e-fls. 964/966).

A empresa se manifestou nos autos às e-fls. 814/815, 906/907 e 951, anexando documentos, informando da publicação da Lei Complementar n.º 160/2017 com os requisitos para classificar subvenção para investimento, acostando laudo comprovando o adimplemento dos requisitos para o gozo do benefício estadual.

Este Colegiado entendeu por converter o julgamento do recurso em diligência por meio da Resolução n.º 3402-002.225, de agosto de 2019, de lavra do redator designado Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, nos seguintes termos:

Diante do exposto, voto pela conversão do presente julgamento em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

(i) identifique se os valores auçados foram contabilizados como reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei n.º 6.404/76;

(ii) verifique foram dados destinos diversos àqueles previstos no inciso I do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014: (I) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (II) aumento do capital social;

(iii) considerando o disposto no art. 9º da Lei Complementar n.º 160/2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, para inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30

da referida lei, analise a incidência do PIS e da COFINS sobre os valores dos benefícios fiscais de ICMS recebidos pela Recorrente objeto dos autos de infração em questão. (e-fls. 976/977)

Em cumprimento desta diligência, foi elaborado o relatório de diligência das e-fls. 2.203/2.211, no qual a fiscalização informa:

37. Atendendo ao solicitado na Resolução de Diligência CARF Nº 3402-002.225, apresentamos as conclusões abaixo:

38. Em relação ao item (i), informamos que os valores autuados foram contabilizados em conta de Reserva de Capital.

39. Quanto ao item (ii), informamos que, nos anos-calendário 2006 e 2007, o saldo do benefício fiscal existente na conta de Reserva de Capital foi utilizado para absorver prejuízos fiscais. Em relação ao ano-calendário 2005, não foi possível determinar a destinação dos valores do benefício fiscal, considerando os livros contábeis juntado no PAF.

40. Em relação ao item (iii), concluímos que o requisito do caput do artigo 30 da Lei Nº 12.973/2014, combinado com o artigo 195A da Lei Nº 6.404/76, não foi cumprido. Quanto ao ano-calendário 2005, também não foi comprovado o cumprimento dos requisitos constantes nos incisos I e II do artigo 30 da Lei Nº 12.973/2014. Assim, fica impossibilitada a caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimento, conforme definido no §4º do artigo 30 da aludida Lei. (e-fl. 2.211)

Intimada deste relatório, a empresa apresentou sua manifestação, afirmando que:

a) a diligência fiscal concluiu pela comprovação do registro dos valores em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404/76, sendo essa a principal exigência no voto;

b) em relação aos anos calendários 2006 e 2007, o auditor entendeu pelo cumprimento dos requisitos para a caracterização do benefício fiscal como subvenção para investimento;

c) Em relação ao ano de 2005, o contribuinte recompôs o “razão” e comprovou a destinação dos valores do benefício para absorção do prejuízo, não tendo a fiscalização comprovado destinação diversa;

Requer, com fulcro no princípio da verdade material, seja julgado totalmente improcedente o lançamento ou, alternativamente, seja o mesmo considerado nulo em razão da mudança de critério jurídico. (e-fl. 2.221)

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

Admitido o Recurso Voluntário por ordem judicial, adentro em suas razões.

Como relatado, depreende-se dos Termos de Verificação Fiscal lavrados no presente caso, a fiscalização não desqualificou os benefícios fiscais de ICMS recebidos pela empresa, dentro do Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia – PROBAHIA, como subvenções para investimento, apenas entendendo que, independente de se tratar de subvenção para custeio ou para investimento, caberia a incidência do PIS e da COFINS como receitas tributáveis.

Esse entendimento genérico invocado pela fiscalização, contudo, já foi enfrentado e afastado por este E. CARF em outras oportunidades, com base nos posicionamentos deste Tribunal Administrativo, do Supremo Tribunal Federal – STF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ sobre o tema. Entende-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos nos programas estatais de incentivo ao investimento não representam receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS por não possuírem natureza jurídica de receita, tratando-se de verdadeiras reduções de custos.

Por identificar a discussão com clareza, e evidenciar as razões para não se admitir como receitas os valores contabilizados como subvenção estatal especificamente do PROBAHIA, igualmente objeto dos presentes autos, adoto as razões de decidir trazidas no voto proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no Acórdão 9303-007.650, no qual são igualmente traçadas as questões relevantes relacionadas à Lei Complementar n.º 160/2017:

“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.

(...)

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.**

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 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.

(...)

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 n.º 11 de 26 de fevereiro de 2007 e n.º 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 N.º 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 n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 10, § 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 n.º 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 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 (2014/02800074), 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 3401-001976, 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 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)

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 9303006541 e 9303006.606 CSRF da Lavra da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello e Acórdãos 9101-00.566, 3201002.638, 3402-003.042, 3301-002.970 e 3402-002.904, 1302-002.303).

Processo nº 10508.000947/2007-48 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. NÃO-CUMULATIVO. 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 constituíram 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.**

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, reconheces-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.**” (Processo 13502.000845/2009-32 Contribuinte CATA TECIDOS E EMBALAGENS INDUSTRIAIS LIMITADA Data da Sessão 21/11/2018 Relatora Érika Costa Camargos Autran Acórdão 9303-007.650)

Além dos julgados do Superior Tribunal de Justiça acima referenciados, outros mais recentes enfrentaram a matéria da tributação dos créditos presumidos de ICMS. Especificamente ao tratar do IRPJ e da CSLL, a Ministra Regina Helena Costa evidencia não

apenas a ausência de natureza jurídica de receita dos créditos presumidos, mas também o fato de sua tributação acabar por enfraquecer o próprio pacto federativo e a autonomia dos Estados Federados no exercício de sua competência tributária:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da

arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos. (REsp 1517492/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018 - grifei)

E esse entendimento tem sido aplicado pelas turmas do STJ, como se denota do recente acórdão do Recurso Especial 1.605.245/RS de lavra do Ministro Mauro Campbell:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRRELEVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO COMO "SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO" OU "SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO" FRENTE AOS ERESP. N. 1.517.492/PR. CONSEQUENTE IRRELEVÂNCIA DOS ARTS. 9º E 10 DA LC N. 160/2017 E §§ 4º E 5º DO ART. 30, DA LEI N. 12.973/2014 PARA O DESFECHO DA CAUSA. (...) 6. **Considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições.**

7. A irrelevância da classificação contábil do crédito presumido de ICMS posteriormente dada ex lege pelos §§ 4º e 5º do art. 30, da Lei n. 12.973/2014 em relação ao precedente deste Superior Tribunal de Justiça julgado nos EREsp 1.517.492/PR já foi analisada por diversas vezes na Primeira Seção, tendo concluído pela ausência de reflexos. Seguem os múltiplos precedentes: AgInt nos EREsp. n. 1.671.907/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.462.237/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.572.108/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.402.204/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.528.920/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, todos julgados em 27.02.2019; AgInt nos EAREsp. n. 623.967/PR, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.400.947/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.577.690/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.585.670/RS, AgInt nos EREsp. n. 1.606.998/SC, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.627.291/SC, AgInt nos EREsp. n. 1.658.096/RS, AgInt nos EDv nos EREsp. n. 1.658.715/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, todos julgados em 12.06.2019. 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1605245/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/06/2019, DJe 28/06/2019 - grifei)

Entende-se, portanto, descabida a tributação dos créditos presumidos de ICMS concedidos no âmbito do programa PROBAHIA, vez que não possuem natureza jurídica de receita, não se tratando de ingresso novo, mas uma recomposição de custo realizado no investimento pela Recorrente no Estado da Bahia.

E esse entendimento foi recentemente referendado por essa turma, no Acórdão n.º 3402-008.281, de relatoria da Conselheira Cynthia Elena de Campos, julgado em 28/04/2021¹.

¹ Superando a posição anterior no sentido de necessariamente buscar enquadrar os créditos presumidos como subvenção para investimento, veiculada na Resolução que converteu o presente julgamento em diligência e igualmente trazida no Processo 13971.721985/2016-41 Data da Sessão 26/03/2019 Relator Pedro Sousa Bispo Acórdão 3402-006.315

Mostra-se desnecessário, portanto, analisar os requisitos da Lei Complementar n.º 160/2017, vez que as subvenções estaduais não se enquadram no conceito de receita. No caso aqui sob análise, não foi posta em dúvida pela fiscalização qualquer ponto quanto ao crédito presumido concedido e a sua caracterização como uma subvenção para investimento, apenas entendendo a fiscalização que caberia a incidência do PIS e da COFINS por se tratar de receita do sujeito passivo. Entendimento este que, como visto, não merece ser mantido.

Assim, por não possuir natureza jurídica de receita para fins de incidência do PIS e da COFINS não cumulativos, cabe ser cancelada integralmente a autuação fiscal.

Nesse sentido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne