



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

Processo nº 13971.005448/2010-64
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.549 – 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

Cofins. Base de Cálculo. Exclusão ICMS.

Por se tratar de imposto próprio, que não comporta a transferência do encargo, a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Precedentes do STJ (Súmulas nºs 68 e 94). Às autoridades administrativas e tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, benefícios de exclusão da base de cálculo do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador não contemplou com a vantagem

A mesma conclusão se estende à Contribuição ao PIS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial da Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, que votou pelas conclusões da Relatora, e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho. Fez sustentação oral a Dra. Maria Concília de Aragão Bastos, Procuradora da Fazenda Nacional. Esteve presente ao julgamento o Dr. Arno Schmidt Júnior, OAB/SC nº 6.878, advogado do sujeito passivo.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por BUNGE ALIMENTOS S/A com fulcro no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo que busca a reforma do Acórdão nº 3301-001.677 (fls. 311 a 317) proferido pela 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, da Terceira Seção de julgamento, em 28/11/2012, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, por voto de qualidade, tendo sido assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não cumulativa é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

A base de cálculo da Cofins com incidência não cumulativa é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela

pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base de cálculo da Cofins com incidência não cumulativa.

Recurso Voluntário Negado.

[...]

A fim de se contextualizar a questão posta nos autos, adota-se em parte o relatório do voto proferido no recurso voluntário, que bem descreve os fatos ocorridos nos seguintes termos:

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Florianópolis que julgou improcedente a impugnação interposta contra os lançamentos das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas com incidência não cumulativa, referentes aos fatos geradores ocorridos nos períodos de competência de janeiro a dezembro de 2006.

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores declarados/pagos e os efetivamente devidos, pelo fato de a recorrente não ter incluído nas bases de cálculo daquelas contribuições as receitas decorrentes de subvenções recebidas do Governo Estadual, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada um dos Autos de Infração e do Termo de Verificação da Infração às fls. 148/157.

Inconformada com a exigência dos créditos tributários, a recorrente apresentou impugnação (fls. 164//194), alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

“... que a exigência fiscal padece de flagrante inconstitucionalidade, afrontando os ditames expressos no art. 195, I, “b” da CF/88, bem como violando o mandamento do art. 110 do CTN, ao desvirtuar o conceito técnico de faturamento para fins de alargamento da base de cálculo das citadas contribuições.

Na seqüência, trata de discorrer sobre os valores lançados em Reserva de Capital – Reserva de Subvenção para Investimento, no sentido de demonstrar que os valores lançados na Conta Reserva de Investimentos transitaram em contas de receitas (faturamento) e compuseram a base de cálculo do PIS e da Cofins. Para tanto, traz um pequeno demonstrativo, segundo ela, seguindo os passos dos lançamentos contábeis até o registro da Reserva de Investimentos.

Alega que o incentivo, que consiste em reduzir o ICMS a PAGAR, cujo valor é registrado na Conta Reserva de Capital, não representa faturamento, mas uma renúncia fiscal por parte

do Estado, e que se a empresa adotasse outro procedimento contábil, os valores lançados em Reserva de Capital seriam lançados como redutores da conta de despesa de ICMS e não conta de Vendas (faturamento).

A seguir, passa a alegar que os dispositivos legais constantes do artigo 1º das Leis nº. 10.833/2003 e 10.637/2002, não pressupõem o conceito de que Reserva para Subvenção seja considerado como faturamento ou receita bruta, ou ainda, que sirvam de base de cálculo para apuração.

Segundo a contribuinte, as exclusões previstas no §3º. das respectivas leis antes citadas dizem respeito a valores que caracterizam faturamento, no conceito das leis, e por opção do legislador, foram excluídas do lançamento; e que os AFRB, ao enquadrarem estas subvenções como passíveis de incidência do PIS e da Cofins sob o argumento de que as mesmas não estão previstas como exclusão, afrontaram flagrantemente o princípio da estrita legalidade tributária.

Discute ainda que a definição da base a ser tributada foi inicialmente determinada pela Constituição Federal, no art. 195, I “b”, na redação da EC 20/98, a qual autoriza a instituição de contribuições sociais sobre a receita ou faturamento, sendo que as contribuições ora exigidas não se tratariam de valores reconhecidos como receita ou faturamento.

Afirma que receita é gênero e que faturamento é uma espécie de receita, sendo que as Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, quando definiram o faturamento como fato gerador como uma das espécies de receita, decorrente de venda de mercadorias e prestação de serviços, delimitando o significado da receita bruta.

Sustenta que os valores a título de reserva de subvenção para investimento não podem sequer ser considerados como receita de natureza diversa, capaz de suscitar discussões acerca da inconstitucionalidade da exigência fiscal, nos termos das Leis nº. 10.637/2002 e nº 10.833/2003; que o Parecer Normativo citado pelo fisco não fornece um conceito de faturamento como os incentivos recebidos pelos estados.

Cita o art. 182, § 1º, letra “d”, da Lei nº. 6.404/76, a qual classifica como reserva de capital, entre outros ingressos, as doações e as subvenções para investimentos, argumentando que esta norma confirma que as subvenções para investimentos não integram a receita porque não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante; se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao Ativo Permanente, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido.

Por fim, alega que o entendimento da própria Receita Federal, conforme acórdão cuja ementa transcreve nos autos aponta que somente nos casos em que não houver exigência ou vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão econômica, é que caberia a tributação pelas contribuições, o que não se aplicaria ao da contribuinte.”

Analizada a impugnação, aquela DRJ julgou-a improcedente, conforme acórdão nº 0725.717, datado de 26 de agosto de 2011, às fls. 250/256 [...].

Cientificada dessa decisão, inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 271/305), requerendo a sua reforma a fim de que se cancele os lançamentos do PIS e da Cofins, com incidência não cumulativa, alegando, em síntese, as mesmas razões de mérito expendidas na impugnação, ou seja, que as subvenções recebidas do Governo Estadual não constituem receitas e, portanto, não integram as bases de cálculo dessas contribuições.

[...]

Da análise do recurso voluntário, resultou o acórdão ora recorrido (fls. 311 a 317) negando provimento ao recurso interposto pela Contribuinte entendendo serem as receitas de subvenções integrantes da base de cálculo do PIS e da COFINS com incidência não-cumulativa.

Não resignada com a decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 336 a 370) apontando divergência quanto à tributação para o PIS e a COFINS não-cumulativos das subvenções representadas pelo incentivo estadual de redução do ICMS a pagar. Indicou como paradigma o acórdão nº 3401-001.976, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento. A Recorrente postula seja provido o recurso argumentando, em síntese, que:

- (i) o incentivo fiscal que lhe é concedido pelo Estado, consistente na redução do ICMS a pagar e registrado na Conta de Reserva de Capital, não representa receita componente do faturamento, mas sim renúncia fiscal do Governo Estadual;
- (ii) incorreu a Fiscalização em flagrante afronta ao princípio da estrita legalidade tributária e ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) ao enquadrar as subvenções como passíveis de incidência do PIS e da COFINS, ao argumento de não estarem previstas como exclusão no §3º dos artigos 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;
- (iii) o art. 182, § 1º, letra “d”, da Lei nº. 6.404/76, classifica como reserva de capital, entre outros ingressos, as doações e as subvenções para investimentos, confirmando que as subvenções para investimentos não integram a receita por não interferirem diretamente na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante; se destinam ao fornecimento de fundos para financiar acréscimos ao Ativo Permanente, enquanto que as subvenções para custeio de operações afetam diretamente o lucro líquido;
- (iv) subvenção é uma renúncia fiscal, concedida no intuito de incentivar o desenvolvimento de determinados setores da economia, não se constituindo

em receita ou faturamento da empresa, nos termos definidos pelo art. 12, §3º da Lei nº 4.320/64.

O recurso foi admitido em sua íntegra, conforme Despacho de Admissibilidade nº 3300-00263 proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF em 27/10/2014 (fls. 394 a 397).

A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, contrarrazões ao recurso especial (fls. 401 a 415) postulando a negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 11/12/2015, com numeração eletrônica até a folha 417 (quatrocentos e dezessete), estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

O recurso especial da Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, uma vez tempestivo e devidamente comprovada a divergência jurisprudencial suscitada com relação à tributação para o PIS e a COFINS não-cumulativos das subvenções, representadas pelo incentivo estadual de redução do ICMS a pagar.

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 apurados pela sistemática da não-cumulatividade.

Ponto crucial na análise do presente tema é perquirir-se se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

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

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

Tendo em vista estar-se no presente diante de benesses concedidas por mais de um Estado da Federação, adotar-se-á, a título exemplificativo, o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído por meio da Lei Estadual nº 7.980/2001. Os artigos 1º e 3º do referido diploma legal tratam da concessão do benefício, sendo que as condições para a obtenção e fruição do mesmo estão estabelecidas nos artigos 8º e 9º:

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.

Art. 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos: Ver tópico

I - dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses; Ver tópico

II - diferimento do lançamento e pagamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido. Ver tópico

Parágrafo único - Para efeito de cálculo do valor a ser incentivado com a dilação do prazo de pagamento, deverá ser excluída a parcela do imposto resultante da adição de dois pontos percentuais às alíquotas do ICMS, prevista no art. 16-A da Lei nº 7.014/96 para constituir o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Art. 3º - Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

§ 1º - Para os efeitos deste Programa, considera-se:

I - nova indústria, a que não resulte de transferência de ativos de outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, oriundos da Região Nordeste;

II - expansão industrial, o aumento resultante de investimentos permanentes de, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) na produção física em relação à produção obtida nos 12 meses anteriores ao pedido;

III - reativação, a retomada de produção de estabelecimento industrial cujas atividades estejam paralisadas há mais de 12 meses;

IV - modernização, a incorporação de novos métodos e processos de produção ou inovação tecnológica dos quais resultem aumento significativo

da competitividade do produto final e melhoria da relação insumo/produto ou menor impacto ambiental.

§ 2º - Considera-se, também, expansão, o aumento da transformação industrial que objetive ganhos de escala ou de competitividade, ou a conquista de novos mercados ou que implique em aumento real no valor da produção total do empreendimento.

[...]

Art. 8º - O Regulamento estabelecerá, observadas as diretrizes do Plano Plurianual, critérios e condições para enquadramento no Programa e fruição de seus benefícios, com base em ponderação dos seguintes indicadores:

I - geração de empregos;

II - desconcentração espacial dos adensamentos industriais;

III - integração de cadeias produtivas e de comercialização;

IV - vocação regional e sub-regional;

V - desenvolvimento tecnológico;

VI - responsabilidade social;

VII - impacto ambiental.

Art. 9º - Implicará cancelamento da autorização para uso dos incentivos do Programa:

I - a ocorrência de infração que se caracterize como crime contra a ordem tributária. Ver tópico

II - inobservância de qualquer das exigências para a habilitação do estabelecimento ao Programa, durante o período de sua fruição.

Parágrafo único - O cancelamento da autorização, nos termos deste artigo implicará no vencimento integral e imediato de todas as parcelas vincendas do imposto incentivado pelo Programa, com os acréscimos legais;

[...]

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

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

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de *receita bruta* implica em um *"ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*.

Em razão do entendimento externado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, esvazia-se a discussão sobre a correta classificação contábil do referido crédito de ICMS (subvenção para custeio, para investimento, recuperação de custo ou de despesa). Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne verificar-se a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe. Importa a transcrição da ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade

elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)

No caso em análise, portanto, os créditos de ICMS concedidos 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)

Ainda que se entenda importar ao deslinde do feito adentrar-se na classificação contábil dos créditos presumidos de ICMS, é possível atribuir aos mesmos natureza jurídica de subvenção financeira ou de investimento, uma vez que se trata de auxílio ou doação que só pode ser concretizada se atendidos os requisitos estabelecidos na respectiva legislação de regência. Nesse sentido, pronunciou-se o Ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis ao proferir Voto Vencedor no acórdão nº 3401-001-976, de 26/09/2012, que também consignou entender de menor relevância a classificação contábil, em face da predominância natureza jurídica do incentivo.

Além disso, de acordo com o art. 182, §1º, alínea "d" da Lei nº. 6.404/76, vigente à época do período lançado, as subvenções para investimento eram classificadas como reservas de capital, não interferindo na apuração do lucro líquido da Empresa, de que a receita faz parte, e se destinando a incrementar o Ativo Permanente. Também por esse prisma, não há de se entender subvenção como receita.

Nessa linha relacional, considerando que os créditos decorrentes de subvenção não integram o conceito de receita, afastando a incidência do PIS e da COFINS na sistemática

da não-cumulatividade, pronunciou-se a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento em acórdão assim ementado, cujos fundamentos passam a integrar a presente fundamentação:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Ano Calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A obstrução à defesa, motivadora de nulidade do ato administrativo de referência, deve apresentar-se comprovada no processo. PIS. DECADÊNCIA. PRAZO O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário da contribuição para o PIS/PASEP extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. PIS. CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo das contribuições para o PIS é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual. PIS. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide PIS sobre os valores de créditos presumido do IPI, previsto na Lei nº 9.336/96. PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. Não incide PIS sobre os valores de créditos de ICMS, obtidos em razão de subvenção estadual, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 340300.799, P.A. 10283.000091/200521, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, julgado em 03.02.2011) (grifou-se)

Necessário registrar-se que a decretação de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, do §1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084 - PR, não aproveita ao presente caso, tendo em vista que lá se tratou da base de cálculo do PIS e COFINS do regime da cumulatividade e aqui analisa-se a tributação das referidas contribuições já na sistemática da não-cumulatividade instituída pelas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

Esclareça-se, ainda, que não se está diante de hipótese de aplicação do art. 62-A do RICARF, pois, embora aplicáveis a este caso os fundamentos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no que tange ao conceito de insumos, a matéria tratada no RE nº 606.107-RS não é idêntica ao caso em exame.

Portanto, reconhece-se que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Governos Estaduais ao Sujeito Passivo não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

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

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello - Relatora**Voto Vencedor**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho

Como muito bem descrita pela relatora original, a pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se a definir se os benefícios fiscais de créditos de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS apurados pela sistemática da não-cumulatividade.

Esta matéria foi objeto do Acórdão nº 3402-002.454, de 19 de agosto de 2014, da lavra do ilustre conselheiro João Carlos Cassuli Junior, que subscrevi, de forma que transcrevo as razões de decidir da citada decisão e as utilizo para fundamentar meu voto, *verbis*:

A discussão que emana dos autos, diz respeito à possibilidade, defendida pela Recorrente, ou à vedação, sustentada pela Administração de se excluir da base de cálculo da Contribuição à PIS e COFINS, os valores relativos ao ICMS, sob o fundamento de que tais valores não se constituem em receita ou faturamento da empresa e ainda afirma que o STF tem entendido que o valor do ICMS não pode compor a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS.

Adentrando ao mérito da questão, sabe-se que a matéria é objeto de discussão no âmbito do STF, em sede de Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, em curso de julgamento desde 1999, que discute a incidência no âmbito da Lei nº 9.718/98. Em referido RE o “score” está 6x1 em favor do contribuinte, tendo sido publicado o seguinte resultado de julgamento:

“O TRIBUNAL, POR MAIORIA, CONHECEU DO RECURSO, VENCIDOS A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA E O SENHOR MINISTRO EROS GRAU. NO MÉRITO, APÓS OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO AURÉLIO (RELATOR), CÁRMEN LÚCIA, RICARDO LEWANDOWSKI, CARLOS BRITTO, CEZAR PELUSO E SEPÚLVEDA PERTENCE, DANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E DO VOTO DO SENHOR MINISTRO EROS GRAU, NEGANDO-O, PEDIU VISTA DOS AUTOS O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, OS SENHORES MINISTROS CELSO DE MELLO E JOAQUIM BARBOSA. FALARAM, PELA RECORRENTE, O PROFESSOR ROQUE ANTÔNIO CARRAZA E, PELA RECORRIDA, O DR. FABRÍCIO DA SOLLER, PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL. PRESIDÊNCIA DA SENHORA MINISTRA ELLEN GRACIE. PLENÁRIO, 24.08.2006”.

Sabe-se também, no entanto, que houve a apresentação da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, na qual foi concedido provimento judicial para que se sobrestassem os

julgamentos de matérias similares a esta até o julgamento final da lide pela Corte Suprema, sendo em razão desta liminar que tais demandas aguardam o pronunciamento do STF, inclusive as que estavam pendentes perante este Conselho por força da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, revogada através da Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013.

Tenho, no entanto, que a matéria está muito longe de restar pacificada mesmo com eventual decisão do STF favorável aos contribuintes, pois que dela emanariam efeitos que alterariam premissas firmadas há décadas a respeito do ICMS, inclusive de ordem criminal (por ser imposto próprio ou de terceiro, p. ex.) e que acabariam por não resolver, também, as demandas que poderiam se originar nos períodos em que as contribuições ao PIS e à COFINS passaram a ser apuradas sob o regime da não cumulatividade, pois que viria à tona o questionamento sobre o direito de se tomar crédito sobre a parcela do ICMS incluído no custo das mercadorias para revenda ou dos insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens.

Firmou-se a premissa de que o ICMS é um “imposto próprio”, ou seja, seu ônus é do próprio contribuinte, e seu mecanismo de incidência não comporta a transferência jurídica do encargo ao adquirente da mercadoria (diferentemente do IPI, no qual se fatura o preço do produto e o preço do IPI, separadamente). Daí surgem efeitos primeiramente no art. 166, do CTN, para fins de eventual indébito e demandas por créditos, e também no âmbito criminal, pois que a simples falta de pagamento de ICMS poderá passar a ser considerada “apropriação indébita”, pois que o contribuinte passaria a ser mero depositário do tributo, para repassá-lo ao ente arrecadador estadual.

Daí porque já no final da década de 1980 e início da de 1990, o Superior Tribunal de Justiça editou as Súmulas nºs. 68 e 94, com os seguintes teores:

Súmula 68. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula 94. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

Sabe-se que o FINSOCIAL foi substituído pela COFINS com a edição da Lei Complementar nº 70/91, tanto que no início acabou recebendo a alcunha de “novo Finsocial”, acomodando com isso as diversas discussões quanto à sua constitucionalidade que pairavam no Brasil pós Constituição de 1988.

A digressão história anterior foi necessária para dizer que a análise jurídica da exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS passam pela análise da constitucionalidade do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que determina que o ICMS seja calculado “por dentro”, e que lhe concede todo esse contorno de “imposto próprio” como mencionado alhures. E essa competência para declarar a inconstitucionalidade de Lei tributária não cabe aos

julgadores do CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2. Trata-se de uma função que compete ao STF e que o fará com o julgamento da ADC nº 18.

Até lá, tem-se a presunção de constitucionalidade da Lei, tanto do art. 13 da LC 87/96, como da Lei nº 9.718/98 questionada em sede de STF, e que não preveem a hipótese de exclusão da receita bruta de vendas ou do faturamento, os valores relativos ao ICMS incidente sobre as vendas, de modo que não merece amparo o pleito recursal.

Finalmente, trago à colação parte do voto do ilustre Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que ao julgar o Processo nº 13851.001210/2006-40 (sessão de janeiro de 2014, pendente de publicação), com maestria pontuou:

...em relação à inclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, pois como acertadamente ressaltou a r. decisão recorrida, ao contrário do que ocorre com o IPI, o ICMS, por expressa disposição do art. 13 da LC nº 87/96, integra o preço da mercadoria faturado que é apurado “por dentro”, não havendo previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS contrariamente ao que ocorre no caso do IPI (art. 3º da Lei nº 9.715/98). Nesse sentido anoto que a matéria já se pacificou, no âmbito do STJ, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL CONFIGURADO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SÚMULAS 68 E 94 DO STJ.

1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS, ante a ratio essendi das Súmulas 68 e 94 do STJ.

2. Precedentes jurisprudenciais do STJ: Ag 666548/RJ, desta relatoria, DJ de 14.12.2005; RESP 496.969/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; RESP 668.571/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004 e RESP 572.805/SC, Relator Ministro José Delgado, DJ de 10/05/2004.

3. Embargos de declaração acolhidos para sanar o erro material e negar provimento ao recurso especial interposto por Irmãos Amalcaburio Ltda e Outros (fls. 564/592).” (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no EDcl no AgRg no REsp 706766-RS, Reg. nº 2004/0168598-2, em sessão de 18/05/06, Rel. Min. LUIZ FUX, publ. in DJU de 29/05/06 p. 169)

Finalmente releva notar que no caso excogitado (pretensão de exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo “os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em

Processo nº 13971.005448/2010-64
Acórdão n.º 9303-003.549

CSRF-T3
Fl. 433

critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, Rel. Min. Celso de Mello). (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237).

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Sala de sessões, 17/03/2016