



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.723325/2013-51
ACÓRDÃO	3101-005.030 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HUVISPAN INDUSTRIA E COMERCIO DE FIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 07/07/2010 a 31/07/2010, 01/10/2010 a 30/11/2010
PIS/COFINS. 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 crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em razão de manifestação de inconformidade julgada improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Na origem, trata-se de autos de infração por insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, regime da não-cumulatividade (Lei nº 10.833, de 29/12/2003) e do PIS/Pasep, regime da não-cumulatividade (Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

Por bem relatar os fatos, transcrevo o seguinte excerto do Acórdão de Manifestação de Inconformidade:

No Termo de Verificação Fiscal, doravante denominado TVF, parte integrante e indissociável dos referidos Autos de Infração, a Autoridade Tributária registrou os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas no exercício de sua competência legal, conferida pelo disposto na alínea “a” do inciso I do art. 6º da Lei nº 10.593/2002. Eis o que consta, em síntese, no TVF:

- a) As infrações decorreram de o sujeito passivo não haver incluído nas bases de cálculo das citadas contribuições as receitas correspondentes às subvenções recebidas do Governo Estadual de Santa Catarina a título de Pró-Emprego;
- b) O sujeito passivo, sociedade empresária limitada, exercia, no período fiscalizado, atividade preponderantemente industrial, classificada no Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE 1311-1-00 Preparação e fiação de fibras de algodão;
- c) O sujeito passivo transmitiu os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais — Dacon relativos a todos os meses do ano 2010, com os seguintes enquadramentos quanto às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins: Regime de Apuração: regime não-cumulativo; Periodicidade: mensal; Método de Determinação dos Créditos: "Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno";
- d) No que se refere aos créditos da não-cumulatividade, o sujeito passivo apura créditos relativos a aquisições no mercado interno e importações, além de outros previstos na legislação contemplados nas fichas 06A e 06B (PIS/Pasep) e 16A e 16B (Cofins), que relaciona. A fiscalização acatou os créditos apurados pelo sujeito passivo, não tendo sido efetuadas glosas fiscais nos mesmos;
- e) No tocante ao cálculo das contribuições, o sujeito passivo deixou de incluir nas bases de cálculo do PIS e da Confins nas fichas 07A (PIS/Pasep) e 17ª (Cofins) do

Dacon parcelas correspondentes a subvenções recebidas do Governo Estadual de Santa Catarina a título de Pró-Emprego;

f) A fiscalização constatou que o contribuinte é beneficiário do programa Pró-Emprego, que consiste em modalidade de subvenção obtida junto ao Governo do Estado de Santa Catarina, sob a forma de crédito presumido de ICMS;

g) Os créditos do ICMS implicam em redução no valor a recolher daquele tributo, sendo reconhecidos contabilmente pelo sujeito passivo como valores redutores dos custos operacionais;

h) Os créditos DCIP (Demonstrativo de Créditos Informados Previamente) são informados na DIME (Declaração do ICMS e Movimento Econômico), na ficha 09, item 9075 (Créditos DCIP), e referem-se a créditos não decorrentes da entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Devem ser informados em demonstrativo próprio, preenchido antes do envio da DIME, caso o contribuinte pretenda se apropriar, em cada período de referência, de algum valor a título de "Outros Créditos", "Créditos Presumidos", "Crédito por Aquisição de Mercadorias de Optante do Simples Nacional", "Estornos de Débito" e dos "Créditos de Contribuição ou Aplicação em Fundos";

i) Os créditos DCIP (no qual se incluem os créditos Pró-Emprego) foram computados na DIME no total de créditos e, dessa forma, reduziram o imposto a recolher (item 9999);

j) Os Créditos Presumidos de ICMS configuram subvenções correntes recebidas de pessoas jurídicas de direito público e, como tal, integram a receita bruta operacional das pessoas jurídicas beneficiadas, conforme determinado expressamente pelo artigo 44, IV, da Lei nº 4.506, de 1964;

k) Constatado o recebimento do crédito presumido Pró-Emprego, a fiscalização verificou, ainda, que o contribuinte não incluiu tais valores na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que está em desacordo com a legislação de regência;

l) Discorre sobre o crédito presumido do ICMS sob a ótica do Direito Financeiro e conclui que o benefício fiscal de crédito do ICMS (como, por exemplo, no caso do Programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina) é uma subvenção originária de dotação orçamentária de transferências correntes, da espécie econômica, cuja finalidade é a de cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas;

m) Cita Normas Brasileira da Contabilidade (itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07), para concluir que, na ótica da norma contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as subvenções governamentais devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como receitas da entidade, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar;

n) Ampara o entendimento de que as subvenções correntes para custeio integram a receita bruta operacional tanto quanto o produto das vendas dos bens e serviços nº art. 44, caput e inciso IV, da lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 e no Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), em seu art. 392, inciso I;

o) Observa que não se aplica à matéria em comento o disposto no art. 18 da Lei nº 11.941/2009, que trata das "subvenções para investimento". As subvenções para investimento, cujas normas originam-se no Decreto-Lei nº 1.598/77, exigem a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e a manutenção do resultado em reserva de lucros e vedam que os resultados auferidos sejam capitalizados ou restituídos aos sócios. As normas que criam os benefícios de Créditos Presumidos de ICMS, como o Programa Pró-Emprego e outros do Estado de Santa Catarina, não exigem nenhum dos requisitos necessários para a caracterização das subvenções como "para investimento";

p) Em se tratando de contribuinte enquadrado no regime de incidência não cumulativa, haverá incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins nas receitas decorrentes do benefício fiscal do crédito do ICMS. O referido regime de incidência encontrase disciplinado através das leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS/PASEP), e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (COFINS), em seu art. 1º;

q) O § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002, bem como o §3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, definem as espécies de receitas que não integram as bases de cálculo das referidas contribuições, não excetuando destas as receitas decorrentes de subvenções Processo 13971.723325/2013-51 Acórdão n.º 15-49.136 DRJ/SDR Fls. 5 5 governamentais, sendo desta forma o benefício fiscal do crédito do ICMS sujeito às referidas exações;

r) Ressalta que as normas jurídicas que estabelecem as bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos estão em consonância com o texto constitucional, uma vez que a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, ampliou a competência da União para instituir contribuições sociais sobre receita ou faturamento (art. 195, I, "b");

s) A União exerce sua competência tributária ao determinar quais receitas integram as bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Assim, não incumbe ao Estado de Santa Catarina dispor sobre a base de cálculo dos tributos federais. O eventual afastamento da incidência de tributos federais sobre o crédito do ICMS/SC, objeto do Programa Pró-Emprego ou outro, sem lei federal que o preveja e sem que a isenção seja aplicada uniformemente em todo território nacional, implicaria lesão aos princípios constitucionais da igualdade (art. 150, II, CF/88) e da universalidade (art. 153, § 2º, CF/88);

t) Em decorrência da inclusão da parcela recebida a título de PróEmprego, demonstra, em tabela que apresenta no item 50, os valores das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados no período fiscalizado;

u) Após a majoração das bases de cálculo e considerando todos os créditos informados em DACON, a fiscalização refez de ofício a apuração das contribuições devidas, demonstrando nas tabelas que apresenta no item 52.

Apresentada impugnação a DRJ julgou improcedentes os argumentos apresentados, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 07/07/2010 a 31/07/2010, 01/10/2010 a 30/11/2010 SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

Os recursos fornecidos à pessoa jurídica pela Administração Pública caracterizam-se como subvenção para custeio quando não são concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e quando não há o registro das subvenções auferidas em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, portanto não se revestem das características próprias das subvenções para investimento, não sendo permitida sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2010 a 31/07/2010, 01/10/2010 a 30/11/2010 SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.

Os recursos fornecidos à pessoa jurídica pela Administração Pública caracterizam-se como subvenção para custeio quando não são concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e quando não há o registro das subvenções auferidas em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, portanto não se revestem das características próprias das subvenções para investimento, não sendo permitida sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2010 a 31/07/2010, 01/10/2010 a 30/11/2010 INTIMAÇÃO ENDEREÇADA A ADVOGADOS. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do advogado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente interpõe Recurso Voluntário alegando os seguintes tópicos:

I - Da Ausência de Subsunção do Crédito Presumido de ICMS ao Conceito de Receita Bruta.

II - Da Qualificação do Crédito Presumido de ICMS, concedido no âmbito do PróEmprego, como Subvenção Governamental para Investimento.

III - Da inaplicabilidade da reserva de lucro para a computação da subvenção de investimento prevista no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Tempestivo o Recurso, passo à análise dos argumentos recursais.

Da Subsunção do Crédito Presumido de ICMS ao Conceito de Receita Bruta.

Entendeu a fiscalização que “os créditos presumidos de ICMS configuram subvenções correntes recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público e, como tal, integram a receita bruta operacional das pessoas jurídicas beneficiadas, conforme determinado expressamente pelo artigo 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/1964”.

Com isso a controvérsia estaria em saber se o montante do ICMS economizado relativo ao crédito presumido do ICMS pode ser considerado subvenção de custeio ou de investimento.

A Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, trouxe a possibilidade de exclusão das subvenções para investimentos na base de cálculo do PIS e da COFINS sendo que as subvenções para custeio seguem mantidas no campo de incidência.

Assim entendeu a DRJ:

Depreende-se ainda do TVF que o lançamento dos créditos do ICMS que implicara em redução no valor a recolher daquele tributo fora reconhecido contabilmente pelo sujeito passivo como valores redutores dos custos operacionais, ou seja mediante lançamento a Crédito da conta contábil redutora dos custos, quando o correto para subvenção de investimento, nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, seria o lançamento a Crédito da conta Reserva de Lucros.

Revela-se correto, portanto, o feito fiscal que caracterizou os recursos fornecidos à pessoa jurídica pela Administração Pública como subvenção para custeio pois não foram concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, bem como não tiveram o registro das subvenções auferidas em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A Recorrente, por sua vez defende que é irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido benefício fiscal como “subvenção para custeio” ou “subvenção para investimento”, para fins de determinar a exclusão dos créditos presumidos do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, ante a ausência de subsunção do crédito presumido de ICMS ao conceito de receita bruta, de modo que tais créditos não integram o critério material de incidência do PIS e da COFINS.

Isso porque o Supremo Tribunal Federal afastou a aplicabilidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, ao argumento de que ele não teria sido convalidado com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98. Assim foi o voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, por ocasião do julgamento do RE nº 346.084-6 / PR:

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, § 4º, se considerado para efeito nova fonte de custeio da seguridade social.

Aduz o Recorrente:

40. Ora, o crédito presumido de ICMS não representa ingresso de recursos financeiros para a Recorrente, tampouco possui vínculo ou se caracteriza como uma contraprestação auferida no exercício da atividade empresarial, daí que a sua eventual classificação contábil como “receita de subvenção governamental” não tem o condão de revelar riqueza e capacidade contributiva para fins de incidência das indigitadas contribuições.

(...)

6. Por óbvio, que a redução da despesa tributária, em razão da concessão do crédito presumido de ICMS, impactou no resultado da Recorrente, mas isso não revela riqueza tributável e capacidade contributiva relacionada ao conceito de receita, que exige o ingresso de recursos financeiros como contraprestação da atividade empresarial.

47. Por consequência, e em sentido oposto aos fundamentos do v. Acórdão recorrido, a verdade material corrobora a impossibilidade de tributação do crédito presumido de ICMS pelo PIS e pela COFINS, pois, independentemente do seu registro contábil como subvenção governamental, não pode ser considerado receita da pessoa jurídica, já que o conteúdo deste conceito:

O Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu a repercussão geral da matéria (RE 835.818), mas até a presente data não decidiu quanto ao mérito.

Por outro lado, o STF, no julgamento do RE 606.107, relativo ao direito de exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins o crédito de ICMS transferido a terceiros, já decidiu que “[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.” O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por seu turno, já tem jurisprudência assentada acerca da impossibilidade de se tributar o crédito presumido de ICMS na apuração das contribuições PIS/Cofins, sendo reproduzida na sequência a ementa da decisão mais recente daquela Corte (Agravo Interno no Recurso Especial 2017/0044659-5, rel. Min. Francisco Falcão, j. 29/04/2020):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS E CRÉDITO SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. INCENTIVO FISCAL MERAMENTE CONTÁBIL. PRECEDENTES DO STJ.

I – (...)

II - Quanto à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, verifica-se não assistir razão à Fazenda Nacional.

III - Sabe-se que a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS é o faturamento mensal da pessoa jurídica, definição que, logicamente, não abarca eventuais subvenções fiscais concedidas pelos entes federativos em fomento à atividade empresarial de determinado setor econômico.

IV - O crédito presumido do ICMS, assim como o crédito sobre o ativo imobilizado, configura modalidade de incentivo fiscal meramente contábil, pela qual os estados buscam promover a competitividade das empresas estabelecidas em seus territórios, mediante a redução de custos tributários. Tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. A jurisprudência desta Corte Superior está orientada nesse sentido, conforme se verifica nos seguintes precedentes: AgInt no AREsp n. 843.051/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 19/5/2016, DJe de 2/6/2016 e AgRg no REsp n. 1.573.339/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/4/2016, DJe de 24/5/2016.

V - Agravo interno improvido

Conforme se verifica dos excertos supra, o crédito presumido de ICMS se reveste do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) proferiu decisão sobre o tema, conforme se pode verificar da ementa do acórdão nº 9303-006.774, de 16/05/2018, da relatoria da ilustre conselheira Vanessa Marini Cecconello a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 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 crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta. (g.n.)

Verifica-se que se trata de jurisprudência expressiva tanto na esfera judicial quanto na administrativa, razão pela qual aqui se decide nos mesmos termos, por exclui-se da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins não cumulativas o crédito presumido de ICMS, por não se configurar acréscimo patrimonial consistente em aumento da receita.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA