

A tributação de incentivos fiscais de ICMS pelo PIS/COFINS. A não caracterização destes incentivos como receitas tributáveis pelo PIS/COFINS

*Susy Gomes Hoffmann*¹
Advogada

1. Histórico e contexto

Os Estados da Federação, apesar de toda a discussão acerca da Guerra Fiscal, possuem, em sua maioria, legislação que cria benefícios fiscais relativos ao ICMS para as empresas que se estabelecem em seu território e cumprem os requisitos previstos em lei, isto é, o incentivo somente pode ser concedido às empresas que se enquadrem nas características e requisitos – normalmente denominados “contrapartidas”.

De uma maneira geral e apenas para trazer o tema para o debate, esses incentivos fiscais são apresentados pelo Estado por meio de crédito presumido de ICMS, que ingressa na pessoa jurídica apenas de forma escritural. Esse crédito, por óbvio, reduz o valor do ICMS a ser pago ao final de cada mês ou período.

Normalmente, esse incentivo fiscal do ICMS obtido pela fruição dos créditos presumidos é tratado como redutor do Passivo com ICMS (Passivo) e, em contrapartida, como uma redução dos custos de produção (lançamento a crédito no resultado, redutor da conta de custos).

Para fins deste breve estudo, vamos considerar que esse benefício se caracteriza como subvenção de custeio (não vamos entrar no debate sobre caracterização como subvenção de custeio ou de investimento, porque não é objeto deste estudo), de modo que o montante de ICMS economizado acaba por ser incluído para fins de apuração do IRPJ/CSLL.

A questão ora analisada está em saber se esse montante economizado, relativo ao crédito presumido do ICMS, pode ser considerado receita para fins de incidência do PIS e da COFINS.

2. Objeto deste artigo

Com base nessa questão apresentada, este breve estudo tem como objetivo:

- ✓ apresentar, brevemente, o conceito de receita para fins de incidência do PIS/COFINS, pela ótica da legislação e da doutrina.
- ✓ detalhar, de forma teórica, a interação desse conceito no caso dos benefícios fiscais de ICMS conforme a jurisprudência administrativa, judicial e a nossa interpretação.

¹ Doutora em Direito pela PUC/SP.

3. Conceito de receita para fins de incidência do PIS/COFINS – legislação, doutrina e a aplicação deste conceito no caso dos benefícios fiscais de ICMS

O fundamento constitucional das contribuições para custeio da seguridade social encontra-se no art. 195 da Constituição Federal (CF):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (redação dada pela Emenda Constitucional no 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (incluído pela Emenda Constitucional no 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (incluído pela Emenda Constitucional no 20, de 1998)

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Nota-se, portanto, que a Constituição autoriza a instituição de contribuições sobre “receita” ou “faturamento”. De forma a aplicar o disposto no art. 195 da CF, os artigos 1^{os} das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 instituíram as contribuições para o PIS/COFINS, definindo o fato gerador destes tributos da seguinte forma (transcrevemos a redação da Lei 10.637/2002, para fins de simplificação):

Art. 1^o – A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1^o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.²

² Transcreve-se abaixo a redação da Lei 10.833/2003, sendo que, no que se refere ao conceito de receita, não existem divergências relevantes entre as duas leis (10.833 e 10.637):

Art. 1^o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1^o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

É notório que o conceito legal de receita e de faturamento é ambíguo, tanto que foi – e é – alvo de inúmeros estudos doutrinários e de questionamentos judiciais. Portanto, faz-se necessário apoio na jurisprudência e na doutrina para se extrair balizas mais seguras para segregar quais receitas devem ou não ser submetidas à tributação pelo PIS/COFINS.

Na estrita redação das leis, o fato gerador das contribuições para o PIS-Pasep e para a COFINS é o faturamento mensal, entendido este como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Portanto, o fato gerador não está limitado ao fato de emissão de faturas, mas, sim, na receita auferida. Claramente, na maioria das situações, a emissão da fatura coincide com o fato de se auferir a receita, mas não sempre.

Receita, primeiramente, denota um elemento patrimonial, ou seja, revela, sem dúvida, um acréscimo ao ativo da pessoa jurídica. Quando tal acréscimo advém da venda de produtos ou prestação dos serviços trata-se de faturamento, que é espécie do gênero receita relacionado à atividade específica de determinada empresa.

Ao lado do faturamento, outros ingressos de recursos remuneram as empresas, como os royalties pela cessão de direitos, ou aluguéis, as receitas financeiras, entre outras, que não se relacionam especificamente à venda ou prestação de um serviço.

Nota-se, desta maneira, que o faturamento equivale à equação elaborada pela empresa para que os recursos de venda cubram os seus custos e lhes permitam obter o lucro julgado adequado – remuneram a atividade operacional das empresas.

Ao passo que a receita equivale ao faturamento e a qualquer outro acréscimo patrimonial que **remunera a empresa**.

Resta nítido, com o acima, que o fato gerador do PIS e da COFINS deve envolver um ingresso ou potencial ingresso de recursos para a empresa, que a remunera pelo empenho de seus recursos nas atividades operacionais (i.e., faturamento), ou a remunera pela perda ou indisponibilidade de um direito (do dinheiro, em uma aplicação financeira, de um imóvel, no aluguel ou de um direito imaterial com os royalties, etc.).

Ademais, não se pode confundir o conceito de receita para PIS/COFINS com as hipóteses de ganho patrimonial. O ganho patrimonial é verificado como um acréscimo ao resultado da empresa, claramente tributável pelo IRPJ/CSLL, seja em função de um aumento de ativos ou uma redução de passivos.

Portanto, não consideramos correto, como tem feito a Receita Federal do Brasil e algumas decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda), em aproximar o ganho patrimonial, que representa “lucro”, à receita tributável pelo PIS/COFINS, sob pena de exigir PIS/COFINS sobre “lucro” e não sobre “receita”.

Um exemplo de tal linha interpretativa, com a qual não concordamos, encontra-se no acórdão da Delegacia Regional de Julgamento abaixo transcrito:

EMENTA: SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. Descaracterização. Incentivos Fiscais. Crédito Outorgado de ICMS. Inexistência de Vinculação. Descaracterização. Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se

caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência da Cofins.

[...]

Ano-calendário: 01/01/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010 (MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL 2ª TURMA ACÓRDÃO Nº 03-51938 de 26 de Abril de 2013)

O que se deve afastar para o conceito de receita tributável de PIS/COFINS são as hipóteses em que **não** há um ingresso de recursos que remuneram a empresa, mas, sim, mero reconhecimento contábil de uma receita que, em verdade, revela um ganho patrimonial.

Notamos que em algumas hipóteses existe uma linha tênue entre o que deve ser considerado como receita para fins de PIS/COFINS e o que revela mero ganho patrimonial (tributável pelo IRPJ/CSLL), como, por exemplo, no perdão de dívida.

No perdão de dívida, a pessoa que teve sua dívida perdoada tem uma redução de seu passivo, o que gera um ganho (se antes devia 100 e passa a dever 50, há um ganho de 50, claramente). Esse ganho afeta o resultado da empresa (lucro), porém, certamente não é um ingresso de recursos e não remunera a empresa pelas suas atividades, portanto, não pode ser considerado como receita tributável.

Outra hipótese é o recebimento de uma indenização. Na indenização há mera recomposição patrimonial, tornando indene (sem dano) o patrimônio de quem a recebe, portanto, não aumenta o ativo da empresa, mas apenas ajusta ao que era antes do dano. Assim, não se deveria sequer cogitar de um ganho patrimonial, mesmo para apuração do IRPJ/CSLL, e menos ainda de receita tributável para PIS/COFINS.

Em face dos dois exemplos acima, consoante o nosso entendimento, a receita tributável para PIS/COFINS deve representar um ingresso, que remunera a empresa e que tem potencial de aumentar o seu ativo.

Pelo exposto, pode-se dizer que a receita tributável pelo PIS/COFINS apresenta as seguintes características:

- ✓ é ingresso de recursos, ou seja, uma entrada positiva de recursos;
- ✓ remunera a empresa pelo empenho de materiais, mão de obra, conhecimento, etc., utilizados para vender produtos/serviços (caso do faturamento propriamente dito); ou
- ✓ remunera a empresa pela indisponibilidade de um direito (caso dos royalties, da receita financeira e do aluguel);
- ✓ representa um potencial de aumentar o ativo da empresa.

Presentes todas as características acima, haverá receita ou faturamento tributável pelo PIS/COFINS.

Contudo, o conceito de receita é utilizado, até mais acentuadamente, pela ciência contábil e, pelos diferentes objetivos em relação à ciência tributária; adota-se, na contabilidade, outro conceito para o termo, diferente do conceito exposto.

Em conformidade com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI³, receita pode ser definida de várias formas para a contabilidade, como se nota abaixo:

No “Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” emitido pelo CPC, a receita é definida no item 70 (a) como “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade”. No item 74 do mesmo CPC há a menção de que “as receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties”. Este capítulo trata apenas das receitas de vendas de bens e de serviços, as demais receitas estão tratadas nos Capítulos 27 e 30 deste manual.

O Pronunciamento Conceitual Básico CPC 30 – Receitas, em seu item 7 define a receita como sendo “O ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades normais de uma entidade que resultam no aumento do Patrimônio Líquido, porém não se relacionam ao aumento de capital promovido pelos acionistas”. O mesmo CPC no item 8 menciona que “a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado – econômicos que fluam para a entidade e consequentemente não resultam em aumento do patrimônio líquido”.

Inicialmente, nota-se que há uma diferença fundamental entre o conceito que buscamos construir para fins de PIS/COFINS e o conceito contábil de receita, a saber: enquanto o conceito tributário, para fins de incidência das contribuições, não envolve as situações em que há um ganho patrimonial, o conceito contábil, por buscar apresentar o resultado (lucro) da empresa, aproxima-se das regras de apuração do lucro do IRPJ/CSLL e envolve quaisquer benefícios econômicos.

Portanto, para a contabilidade, a entidade deve reconhecer uma receita mesmo nos casos em que ocorrer um ganho econômico pela diminuição de um passivo e mesmo nos casos que não representem um efetivo ingresso positivo de recursos que remunerem a empresa.

³ Manual de contabilidade societária – FIPECAFI. Atlas, 2010. p. 485.

Logo, vê-se que em dois pontos há divergências fundamentais entre o conceito de receita para PIS/COFINS e o conceito contábil, a saber:

- ✓ na contabilidade, mesmo eventos econômicos que não representem um efetivo ingresso de recursos, podem ser registrados como receita, ao passo que a caracterização de uma receita tributável para PIS/COFINS exige primeiramente um efetivo ingresso positivo de recursos;
- ✓ ademais, na contabilidade, mesmo os casos em que ocorre a mera diminuição de um passivo pode ser objeto do reconhecimento de uma receita, e no tratamento tributário para fins da apuração do PIS/COFINS apenas se reconhece como receita os ingressos que tenham potencial de aumentar um ativo.

Esse posicionamento teórico, como será visto adiante, tem encontrado respaldo na jurisprudência, principalmente nos casos já julgados pelo Superior Tribunal de Justiça, nos quais se reconheceu, expressamente e de forma reiterada, que os incentivos fiscais de ICMS na forma de créditos presumidos, por representarem reduções do passivo a pagar de ICMS, não devem ser oferecidos à tributação do PIS/COFINS.

Como descrito, diversos Estados brasileiros optam por conceder benefícios fiscais de ICMS a fim de incentivar atividades produtivas em seus territórios, gerando emprego e fomentando a economia.

Uma das moedas de concessão de tais incentivos é o ICMS, concedendo a certas empresas, elegíveis de acordo com diversos critérios, a possibilidade de pagar menos a título de imposto estadual ou de pagá-lo em condições mais favoráveis.

Assim, a prática dos governos estaduais tem-se voltado à concessão de diferimentos, suspensões, créditos presumidos e financiamentos em condições mais favoráveis para que, ao fim e ao cabo, a empresa que se instalar em seu território obtenha redução do custo tributário.

Ocorre que a redução do passivo com ICMS, em função de incentivos fiscais, pode ser contabilizada como ganho patrimonial na contabilidade, tendo em vista o objetivo de representar o resultado da empresa efetivo, em linha com as exigências da Lei das S.As.

Porém, não há que se permitir que a regra contábil influencie a natureza jurídica do conceito de receita para PIS e COFINS.

Em resumo, em termos contábeis podemos afirmar que:

- ✓ a contabilidade busca evidenciar aos destinatários das demonstrações financeiras o resultado efetivo das companhias, como se os benefícios fiscais não fizessem parte do resultado operacional da entidade, a não ser após o reconhecimento de um direito líquido e certo à subvenção.
- ✓ nas subvenções condicionais, a empresa somente deverá registrar uma receita, pela redução do passivo tributário a pagar (que, no caso dos benefícios em tela, há uma redução do ICMS a pagar), quando preenchidas todas as condições para usufruir o benefício.
- ✓ nas subvenções incondicionais, a empresa deverá registrar a receita imediatamente.
 - Por fim, apontamos algumas diferenças entre o conceito tributário de receita, para fins da apuração do PIS/COFINS e o conceito contábil:

- primeiramente, como foi visto, a contabilidade reconhece receitas em função de meros ganhos patrimoniais, o que não é suficiente para a caracterização de uma receita tributada para PIS/COFINS.
- ademais, enquanto a legislação tributária exige um efetivo ingresso (positivo) para a incidência do PIS/COFINS, a norma contábil determina o registro de receitas independentemente de um ingresso efetivo.
- e, por fim, a contabilidade determina, assim, que reduções do passivo (como, por exemplo, do ICMS a pagar) sejam contabilizadas como receitas. Como foi visto, a lei tributária exige a potencialidade da receita em aumentar o ativo da empresa para que seja atingida pela incidência das contribuições.

Logo, o reconhecimento da receita nos casos acima elencados é mero instrumento contábil para ajustar o resultado das entidades em função da necessidade específica da ciência contábil (i.e., evidenciação dos resultados operacionais das empresas) e não poderia ser utilizado para embasar a aplicação de normas tributárias em ofensa ao princípio da legalidade (C.F. art. 150, I).

Contudo, o Fisco tem-se empenhado em utilizar o tratamento contábil do reconhecimento das subvenções (i.e., receita) para embasar autuações de PIS/COFINS. O entendimento da Receita Federal do Brasil, em verdade, consolidou-se de forma contrária às empresas:

EMENTA: BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. Incentivos fiscais, como reduções do ICMS devido, são considerados como subvenções, nos termos do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978. Por não estarem inseridos no rol das exclusões da base de cálculo da Cofins previstas na legislação de regência, mantém-se a autuação dos valores relativos a esse benefício fiscal. NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. A pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores das despesas e custos incorridos relativos a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 (MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SALVADOR 4ª TURMA ACÓRDÃO Nº 15-29730 de 07 de fevereiro de 2012)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. Os valores de subvenções, inclusive para investimentos, correspondentes a crédito presumido do ICMS, integram a base de cálculo da COFINS não cumulativa. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Cofins. Período de apuração: 01/02/2004 a 30/11/2006 (MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM PORTO ALEGRE 2ª TURMA ACÓRDÃO Nº 10-42492 de 21 de Fevereiro de 2013).

Entretanto, entendemos que esse posicionamento fiscal, que já é consolidado⁴, não pode prosperar, pois afronta o conceito jurídico de receita, porque a Receita Federal do Brasil adota uma interpretação demasiadamente extensiva do conceito de receita e, com isso, acaba por impor tributação de PIS/COFINS sobre elementos que representam meros ganhos patrimoniais, tributáveis apenas pelo IRPJ/CSLL.

Ao adotar esse procedimento, o Fisco age, conforme nosso posicionamento, de forma ilegal, tendo em vista o disposto no art. 1º das leis 10.833/2003 e 10.637/2002, na medida em que fundamenta a tributação das receitas com base meramente na classificação contábil, o que é vedado:

Lei 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Vale repetir que o primeiro passo para analisar se determinada receita deve ou não ser tributada pelo PIS/COFINS não é a verificação de sua classificação contábil, mas, sim, o ingresso da receita.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), parcialmente, e o Egrégio Superior Tribunal de Justiça de forma pacífica têm confirmado o nosso entendimento, no sentido de que os ganhos advindos dos incentivos fiscais, que impliquem em redução do custo com ICMS, não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

A seguir apresentamos uma análise jurisprudencial sobre o tema.

4. Da jurisprudência no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

No âmbito do Tribunal Administrativo, destacamos o Processo nº 11065.000320/2007-14, que foi objeto de análise pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Instância Especial Administrativa). Nesse caso, o contribuinte aproveitava créditos presumidos de ICMS dos Estados do Rio Grande do Sul e da Bahia. A empresa registrava os incentivos na forma da lei societária, ou seja, como reservas de capital.

⁴ Vide neste sentido as seguintes manifestações da RFB em processos de consulta: Processo de Consulta nº 135/12, Processo de Consulta nº 41/12, Processo de Consulta nº 324/12, Processo de Consulta nº 17/12, Processo de Consulta nº 58/09.

A decisão de 1ª Instância desse caso no CARF restou assim ementada:

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. NÃO INCLUSÃO. Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob a forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.

(Acórdão nº 203-13.634, 2º Conselho de Contribuintes, Terceira Seção, Sessão de 2 de dezembro de 2008).

No voto vencedor do conselheiro relator designado do caso, Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, releva destacar o seguinte trecho:

[...] Para o deslinde da controvérsia, não dou qualquer relevo à contabilidade da empresa. Tampouco adentro no debate sobre a tributação (ou não) das subvenções em geral. O que me faz ver a impossibilidade de inclusão do incentivo na base de cálculo da Contribuição é a sua caracterização como crédito fiscal do ICMS, tal como estatuído nas normas estaduais concessivas do benefício.

No sistema de débitos e créditos de apuração do ICMS, os incentivos concedidos sob a forma de créditos fiscais servem à redução do imposto estadual devido, sendo os valores correspondentes redutores do saldo devedor. Daí não serem computados como faturamento ou receita bruta, mesmo nos termos do alargamento promovido pela Lei nº 9.718/98 (reputado inconstitucional porque anterior à PC nº 20/98) e Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (posteriores à citada Emenda e plenamente eficazes).

Seria diferente, e ensejaria a tributação mediante o cômputo na receita bruta, tal como definida nas três leis retrocitadas, se o incentivo fosse estabelecido como crédito em moeda corrente (em vez de crédito escritural), e servisse para pagamento do imposto. Do mesmo modo, também seria tributado se o incentivo se desse por meio de desconto no valor de empréstimo concedido ao contribuinte, mas que em função do benefício Estadual é pago a menor.

Já na Câmara Superior de Recursos Fiscais, o caso restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005 INCENTIVO FISCAL. CRÉDITO FISCAL DO ICMS. BASE DE CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO. Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS, o valor do incentivo fiscal concedido pelo Estado sob forma de crédito fiscal, para redução na apuração do ICMS devido.

(Acórdão nº 9303-002.618 – 3ª Turma, CSRF, Sessão de 12 de novembro de 2013, Cons. Rel. Maria Teresa Martínez López).

O processo nº 11065.000320/2007-14, que relata um caso dos benefícios fiscais do FUNDOPEM e do PROBAHIA e também envolvia o crédito presumido escritural, restou assim decidido:

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. NÃO INCLUSÃO. A mera apuração de crédito presumido do ICMS, decorrente da aplicação da legislação que disciplina o pagamento do imposto não reúne as características necessárias para inclusão no conceito de receita e, como tal, não se sujeitam à incidência da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.

(Acórdão nº 3102-001.989 – 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de agosto de 2013, Cons. Rel. Luis Marcelo Guerra de Castro)

Identificamos, contudo, que existem casos julgados de forma desfavorável no tema. Veja-se, a propósito, o julgamento objeto da ementa transcrita a seguir, em que o crédito presumido era contabilizado pela Empresa como uma conta redutora do custo e este ponto foi relevante na argumentação constante do voto vencedor. Observa-se que o julgamento foi ultimado pelo voto de qualidade, isto é, houve um empate entre os julgadores Conselheiros, e nos termos regimentais, o desempate foi feito pelo Conselheiro Presidente da Turma, que é um Conselheiro representante da Fazenda. O Acórdão restou assim ementado:

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. As receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS compõem a base de cálculo da contribuição PIS no regime da não-cumulatividade, tendo em vista que o faturamento mensal corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou de sua classificação contábil.

(Acórdão nº 3801-002.668 – 1ª Turma Especial, Sessão de 29 de janeiro de 2014, Cons. Rel. Flávio de Castro Pontes, por voto de qualidade).

Enfim, este é um tema que ainda deve ser objeto de muitos julgados no âmbito administrativo e, espera-se, que a tendência seja a de o Tribunal Administrativo não admitir que tais incentivos fiscais possam fazer parte da receita como base de cálculo para PIS e COFINS, na esteira do que foi aqui defendido e da pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça como será analisado a seguir.

5. Da jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de forma uníssona e pacífica, por suas duas Turmas da Primeira Seção, que os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS, oriundos dos incentivos fiscais estaduais, não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS pelo fato de serem meros redutores de custo e não efetivo ingresso de recursos para os contribuintes, como se pode verificar pelas ementas transcritas abaixo.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

ART. 557 CPC. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO MONOCRÁTICO. EXCLUÍDA ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DE

APRESENTAÇÃO DE MEMORIAIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

[...]

3. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1329781/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 03/12/2012).

TRIBUTÁRIO – SÚMULA 126 DO STJ – CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS.

1. Nos termos da Súmula 126 do STJ, não se admite o recurso especial quando, por não se haver interposto recurso extraordinário, permanecer incólume o fundamento constitucional do acórdão recorrido.

2. Créditos presumidos de ICMS, por se tratarem de mero ressarcimento, não representam ingresso de valores aos caixas da empresa e, portanto, não são tributáveis. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1274900/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 11/03/2013).

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES.

1. O crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1319102/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 12/03/2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO 535/CPC. NÃO OCORRÊNCIA. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO PACÍFICO DO STJ. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO VIOLAÇÃO.

1. Não houve ofensa ao art. 535 do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos presentes autos.

2. *A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que o crédito presumido referente ao ICMS não tem natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1319102/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 12/03/2013, AgRg no REsp 1274900/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2013, DJe 11/03/2013, AgRg no REsp 1329781/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 03/12/2012.*

3. *Não há falar em ofensa à cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CF) e ao enunciado 10 da Súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal quando não haja declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais tidos por violados, tampouco afastamento desses, mas tão somente a interpretação do direito infraconstitucional aplicável ao caso, com base na jurisprudência desta Corte.*

4. *Agravo regimental a que se nega provimento.*

(AgRg no AREsp 6343/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/08/2013, DJe 06/09/2013)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.

1. *Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido 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, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 3/12/2012.*

2. *Agravo regimental não provido.*

(AgRg no REsp Nº 1.247.255 – RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2015).

Ao analisar tais decisões, não restam dúvidas de que o Superior Tribunal de Justiça, pelas duas turmas da Primeira Seção, fechou o entendimento sobre a não inclusão destes incentivos – créditos presumidos de ICMS – na base de cálculo do PIS e da COFINS. Os julgados acima são apenas exemplos dos inúmeros Acórdãos que tratam do tema e todos com o mesmo teor.

6. Da análise do tema pelo Supremo Tribunal Federal

O tema do conceito de receita e a questão sobre a inclusão do crédito outorgado de ICMS, neste conceito de receita para fins de PIS e COFINS, é objeto de Recurso Extraordinário que tramita pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal e para o qual foi determinado o rito da Repercussão Geral.

O tema está sendo tratado no Recurso Extraordinário 835.818-PR, pela relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Ainda não há data prevista para julgamento, mas o parecer do Ministério Público Federal foi favorável à tese ora defendida, no sentido de que

[...] devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proporcionalidade. [...]

Insta destacar outro trecho do citado Parecer:

[...] Os créditos presumidos de ICMS, estabelecidos por legislação local, consistem em benefícios fiscais concedidos por alguns estados a determinados contribuintes. Embora ingressem como se receita fossem, nada mais são esses valores do que alívio de custos de produção concedido pelo Estado.

Desse modo, tais créditos não constituem expressão de riqueza sobre a qual devam incidir tributos, pois seu ingresso no caixa do contribuinte não promove efetivo acréscimo à sua esfera patrimonial. [...]

Aguardamos a decisão do Supremo Tribunal Federal, que encerrará a questão, e a perspectiva é que o Egrégio Tribunal entenda pela exclusão de tais receitas da base de cálculo do PIS e da COFINS, inclusive, em razão do I. Parecer citado e dos precedentes da Corte.

7. Conclusões

Em face dos diversos acórdãos no tema perante o Egrégio Superior Tribunal de Justiça e o Parecer do Ministério Público Federal favorável à tese ora defendida, entendemos que no âmbito judicial a questão da não tributação dos incentivos fiscais que consistem em crédito presumido de ICMS encontra-se ainda mais avançada e madura quando comparada à jurisprudência do CARF.

Claramente, o Tribunal Administrativo, até pela sua composição, tende a aprofundar-se mais nos detalhes contábeis dos benefícios, muitas vezes sendo relevante a contabilização como receita ou a existência de contrapartidas pela empresa para o deslinde do caso.

De outro lado, o Superior Tribunal de Justiça, pela farta e pacífica jurisprudência favorável, tem seguido uma linha mais ajustada aos conceitos jurídicos de receita para fins de tributação de PIS/COFINS, consoante expusemos no início deste estudo.

E, por fim, aguarda-se que o Egrégio Supremo Tribunal Federal confirme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, bem como, siga o Ilustre Parecer da Procuradoria-Geral da República, no sentido de que não há base constitucional ou legal para inclusão de tais valores - dos créditos presumidos de ICMS - na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob a justificativa de se enquadrarem no conceito de receita.