



PARECER SEI N° 1227/2019/ME

PARECER PÚBLICO. CONSULTA.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. ICMS. BASE DE CÁLCULO.

- Suposto conflito de Orientação. Solução de Consulta n° 438 da COSIT/RFB. Parecer PGFN/CAT n° 154/2018.

- Inexiste divergência entre a orientação da **Solução de Consulta n° 438/2017 da COSIT/RFB**, que analisou a base de cálculo do regime cumulativo previsto na Lei n° 9.718/98, e o **Parecer PGFN/CAT n° 154/2018**, que tratou da base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo por base as Leis n° 10.637/02 e 10.833/03, que disciplinam esses tributos no regime não cumulativo.

Processo SEI n° 10951.103603/2019-95

- I -

1. Trata-se de consulta interna oriunda da Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional-CRJ na qual questiona a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários-CAT acerca do aparente conflito de interpretações entre a **Solução de Consulta n° 438 da COSIT/RFB** e o **Parecer PGFN/CAT n° 154/2018**.

2. A CRJ sustenta que a referida Solução de Consulta estabeleceu que "*não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo*" sobre os créditos presumidos de ICMS, enquanto o **Parecer PGFN/CAT n° 154/2018**, ao analisar os potenciais efeitos da Lei Complementar n° 160, de 2017, concluiu pela continuidade da defesa pela Fazenda Nacional da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

3. Por fim, a CRJ se posiciona no sentido de que a **Solução de Consulta n° 438/2017 da COSIT/RFB** não parece conflitar com a conclusão adotada pelo **Parecer PGFN/CAT/N°**

154/2018 acima referido por considerar que opinativo da CAT tratou da questão do cálculo do PIS e da COFINS sob a ótica das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que tratam desses tributos no regime não cumulativo, enquanto a COSIT/RFB analisou a base de cálculo do regime cumulativo previsto na Lei nº 9.718/98.

4. Nos termos do art. 23 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014, compete a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários a apreciação da matéria veiculada na consulta por se tratar de matéria tributária.

5. É o necessário a relatar. Em seguida, exara-se o opinativo.

- II -

6. **A Solução de Consulta nº 438/2017 da COSIT/RFB** entende que o crédito presumido de ICMS é classificável como subvenção do poder público estadual, consubstanciada na forma de redução do imposto, e usa como base legal para o deslinde do caso a Lei nº 9.718/98 que, em seu art. 2º, define o faturamento como a hipótese de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e o art. 3º, que o equipara ao conceito de receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.598 define o conceito de faturamento e elenca subvenções como sendo “*outros resultados operacionais*” não integrantes do conceito de receita bruta.

7. Com essas premissas, concluiu o órgão fiscal ser incabível a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS do regime cumulativo sob o argumento de que são considerados subvenções governamentais, por não decorrerem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica e, desse modo, não se inserirem no conceito de receita bruta definido nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, sendo classificados como “*outras receitas*”.

8. **O Parecer PGFN/CAT nº 154/2018**, por sua vez, analisou o seguinte questionamento formulado pela Unidade Consulente: “*(...) a consulente questiona a repercussão da Lei Complementar nº 160 na base de cálculo do PIS e da COFINS. Pretende esclarecer se o novo diploma teria excluído os créditos presumidos de ICMS da base das referidas contribuições (...)*”. Em seu exame, fez-se a diferenciação entre subvenção de custeio e subvenção de investimento e considerou o crédito presumido de ICMS como “subvenção de custeio” que seria, do ponto de vista contábil, classificado como receita bruta para fins de inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS, independentemente da sistemática de tributação cumulativa ou não cumulativa. Com a Lei Complementar nº 160, de 2017, o legislador promoveu interpretação com efeitos retroativos para esclarecer se tratar a classificação dos benefícios de ICMS, concedidos com base na Lei Complementar nº 24, de 1975, como de subvenção de investimento.

9. Prossegue o ato opinativo fazendo menção ao art. 1º, §3º, inc. X, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 1º, §3º inc. IX, da Lei nº 10.833/2003 para demonstrar uma exceção à regra geral existente no regime não cumulativo, relativa à exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS das subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e afirma inexistir regra que autorize a extensão de tal categoria de subvenção aos créditos presumidos de ICMS.

10. Assim sendo, entendeu que apenas as subvenções de investimento estão excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao passo que as subvenções de custeio compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS. Acaso não seja comprovada a execução da obra ou serviço que justificou a concessão da subvenção de investimento, a benesse financeira concedida por meio do crédito presumido deverá ser equiparada à subvenção de custeio e tributada como receita.

11. Com isso, entendemos que a **Solução de Consulta nº 438/2017 da COSIT/RFB**, ao analisar a apuração do PIS/COFINS cumulativo, tomando por base interpretativa a Lei

9.718/98 (que em seu art. 2º define o faturamento como hipótese de incidência da contribuição para o PIS/COFINS, equiparado ao conceito de receita bruta definido pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, e acrescido da compreensão de que não se incluem na definição de receita as subvenções governamentais, por não decorrerem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica) concluiu que não há incidência de PIS /COFINS apurado pelo regime cumulativo, já que o crédito presumido de ICMS é qualificado como "outras receitas".

12. Por outro lado, quando da apuração do PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, a partir das regras insertas no art. 1º da Lei nº 10.637/2002, assim como no art. 1º da Lei nº 10.833/2003, identificamos que a sua incidência possui base tributável ampla, integrada pelo total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Alinhado a essa compreensão, verifica-se que o **Parecer PGFN/CAT nº 154/2018**, a partir do exame da legislação de regência, compreendeu que apenas as subvenções de investimento são excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS, não se identificando nessa hipótese os créditos presumidos de ICMS quando não verificado o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público, uma vez que estariam equiparados à subvenção de custeio.

13. O **Parecer PGFN/CAT nº 154/2018** analisou a apuração do PIS/COFINS sob a ótica das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao passo que a **Solução de Consulta nº 438/2017 da COSIT/RFB** tratou da hipótese referente à apuração do PIS COFINS no regime cumulativo de que trata a Lei nº 9.718/98.

14. Nesse diapasão, identificamos que não há divergência entre a orientação da **Solução de Consulta nº 438/2017 da COSIT/RFB**, que entende que o crédito presumido de ICMS é subvenção governamental para investimento e não se inclui no conceito de receita bruta para fins de tributação do PIS/COFINS em regime cumulativo, e o **Parecer PGFN/CAT nº 154/2018**, que concluiu como devida a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS apurado no regime não cumulativo, considerado tratar-se de receita equiparada a subvenção de custeio, quando não verificado o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público.

- III -

Em conclusão, acolhemos a solução proposta pelo consultante no sentido de entender que inexistente divergência entre a orientação da **Solução de Consulta nº 438/2017 da COSIT/RFB**, que analisou a base de cálculo do regime cumulativo previsto na Lei nº 9.718/98, e o **Parecer PGFN/CAT nº 154/2018**, que tratou da base de cálculo do PIS e da COFINS tendo por base as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que disciplinam esses tributos no regime não cumulativo, sugerindo ao final o retorno do presente opinativo à Coordenação-Geral de Representação Judicial.

É o parecer, ora submetido à doura consideração superior. COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS ^[1], em 15 de julho de 2020.

Documento assinado eletronicamente
CRISTIANO TAVARES DA SILVA
Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 1227/2019/ME**.
2. À consideração do Coordenador-Geral de Assuntos Tributários.

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI

Coordenadora de Assuntos Tributários Substituta

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 1227/2019/ME**.
2. Submeto à consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo a Tributário, com sugestão de posterior encaminhamento à CRJ, por meio da Procuradoria-Geral Adjunta de Contencioso e Estratégia Judicial.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o **Parecer SEI nº 1227/2019/ME**
2. Encaminhe-se, conforme proposto.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

[1] **Indexação SAJ:** 1.11.2.2.11.3. **Indexação Pareceres:** 8.1.7, Imposto Sobre Mercadorias e Serviços – ICMS, 8.2.2.6. Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, 8.2.2.8. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 30/07/2020, às 20:27, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Cristiano Amorim Tavares da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 31/07/2020, às 10:18, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do

[Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.](#)



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schmitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 31/07/2020, às 11:30, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 31/07/2020, às 12:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **4059574** e o código CRC **872245E6**.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e
Administrativa Tributária
Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional
Divisão Nacional de Acompanhamento Especial e Estratégia de Defesa

DESPACHO

Processo nº 10951.103603/2019-95

CONSULTA INTERNA DE 23 DE AGOSTO DE 2019.

ORIGEM: Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ)

DESTINO: Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT)

ASSUNTO: Inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Tema 1.11.2.2.11.3. do SAJ. Dúvida quanto à aplicação do Parecer PGFN/CAT/Nº 154/2018 aos regimes cumulativo e não cumulativo do PIS e da COFINS.

1. DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

Analisando os documentos anexados ao item 1.11.2.2.11.3. do SAJ, que trata da Inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, observa-se que dois dos arquivos ali constantes poderiam ser interpretados como entendimentos conflitantes entre a Receita Federal do Brasil e esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. São eles:

- Solução de Consulta nº 438 da Cosit/RFB; e o
- O PARECER PGFN/CAT/Nº 154/2018.

Isso porque a referida solução de consulta estabeleceu que "não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo" sobre os créditos presumidos de ICMS, enquanto o PARECER PGFN/CAT/Nº 154/2018, ao analisar os potenciais efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, concluiu pela continuidade da defesa pela Fazenda Nacional da inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, com os principais argumentos delineados abaixo:

"24. Desse modo, diante da posição institucionalmente adotada até o presente momento, e tendo em vista a pendência do julgamento do Recurso Extraordinário nº. 835.818/PR, que versa exclusivamente sobre a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, é coerente que os procuradores da Fazenda Nacional sigam sustentando a inclusão dos créditos presumidos na base das aludidas contribuições. Isso com lastro em dois argumentos: i) o crédito presumido ainda é tratado pela legislação do PIS/COFINS como subvenção de custeio receita, portanto. A equiparação às subvenções para investimento apenas se aplica aos tributos incidentes sobre o lucro real, como se infere do art. 30, caput, da Lei nº. 12.973, de 2014 ; e ii) a legislação estadual que institui o crédito presumido não pode deturpar os conceitos adotados pela Constituição Federal, de modo a restringir o exercício da competência tributária da União, sob pena de ofensa ao pacto federativo."

Como a solução de consulta da Receita Federal entende pela não incidência dos referidos tributos apurados no regime cumulativo sobre os créditos presumidos de ICMS e o Parecer da CAT em tela defende a incidência, analisando as Leis que tratam do regime não cumulativo, mas sem deixar claro se a conclusão ali adotada é exclusiva para tal regime, faz-se pertinente esclarecer a questão, de modo a

orientar corretamente a atuação judicial sobre a matéria.

2. FUNDAMENTAÇÃO

- Lei Complementar nº 160/2017;
- Lei nº 9.718/1998;
- Lei nº 10.637/2002;
- Lei nº 10.833/2003;

3. SOLUÇÃO(ÕES) PROPOSTA(S) PELA CONSULENTE

A despeito de o § 5º do art. 3º da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, acrescentado pela Portaria PGFN nº 528, de 21 de julho de 2011, relativizar a exigência de proposta de solução em relação às consultas formuladas pelas coordenações-gerais e coordenações vinculadas diretamente aos procuradores-gerais adjuntos, a CRJ expõe, a seguir, a solução que reputa viável para o questionamento apresentado, sem prejuízo de outras que porventura surjam quando do exame do tema pela CAT.

A Solução de Consulta nº 438/2017, da Cosit/RFB, não parece conflitar com conclusão a adotada pelo parecer PGFN/CAT/Nº 154/2018 acima referido uma vez que o opinativo da CAT tratou da base de cálculo do PIS e da COFINS tendo por base as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que tratam desses tributos no regime não cumulativo, enquanto a Cosit/RFB analisou a base de cálculo do regime cumulativo previsto na Lei nº 9.718/98.

Pelo exposto, nos termos do art. 21 do RIPGFN e da Portaria PGFN nº 1.005/09, recomenda-se o encaminhamento do expediente à CAT, para as providências cabíveis, com posterior devolução à CRJ, conferindo-se a esta consulta tratamento prioritário, consoante previsto no art. 34, caput, e § 2º, da Portaria PGFN nº 1.267, de 6 de dezembro de 2010.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 23 de agosto de 2019.

Documento assinado eletronicamente

RENATA FERNANDES BARROSO

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. Submeta-se à apreciação do Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional.

Documento assinado eletronicamente

ANDALESSIA LANA BORGES CÂMARA

Procuradora-Chefe da DIAEJ

Aprovo. Encaminhe-se o expediente à CAT, com posterior devolução à CRJ, conforme proposto.

Documento assinado eletronicamente

MANOEL TAVARES MENEZES NETTO

Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Renata Fernandes Barroso, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 23/08/2019, às 15:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Manoel Tavares de Menezes Netto, Coordenador(a)-Geral da Representação Judicial**, em 23/08/2019, às 16:22, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andalessia Lana Borges Câmara, Chefe da Divisão Nacional de Acompanhamento Especial Judicial e Estratégia de Defesa**, em 23/08/2019, às 16:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3674637** e o código CRC **08835992**.



Solução de Consulta nº 438 - Cosit

Data 18 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTRAS RECEITAS.

Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do resultado presumido.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, art. 29, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTROS RESULTADOS. NÃO INCIDENCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas em regime cumulativo é calculada com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta definida nos termos do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977. Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, incluem-se nos “outros resultados operacionais” da pessoa jurídica, sobre os quais não incide a contribuição.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO. OUTROS RESULTADOS. NÃO INCIDENCIA.

A Cofins devida pelas pessoas jurídicas em regime cumulativo é calculada com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta definida nos termos do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977. Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, incluem-se nos “outros resultados operacionais” da pessoa jurídica, sobre os quais não incide a contribuição.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, *caput*; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, I, *c/c* art. 46; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, §2º, IV.

Relatório

Em processo protocolizado em 26/01/2015, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. A consulente informa que sua consulta se refere ao “tratamento tributário a ser atribuído ao crédito presumido do ICMS, concedido pelo Estado de Minas Gerais, sobre vendas realizadas no mercado interno, em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, na tributação pelo lucro presumido”.

3. Expõe que o benefício consiste na concessão de um crédito presumido de 5% (cinco por cento) sobre o valor de vendas de determinados produtos, para fins de cálculo do ICMS mensal. Acrescenta que o crédito presumido em questão será adicionado aos demais créditos de ICMS pelas entradas de matérias-primas e mercadorias no mês, destinadas à fabricação de tais produtos.

4. Destaca que o regime especial possui limitações que “jamais garantirão à requerente a totalidade dos 5% do benefício, ou mesmo conhecer a priori, o seu montante efetivo”. Isso porque “a requerente terá que estornar mensalmente, em sua conta gráfica do ICMS, os créditos por entradas (...) provenientes de outros estados, que excederem a alíquota de 7% (sete por cento)”. Além disso, pondera que “ocorrendo em dezembro de cada ano saldo credor (...), terá que estorná-lo, ou seja, perde-lo em definitivo”.

5. Argumenta que o crédito presumido a que se refere “não pode pela sua natureza ser confundido ou interpretado como uma subvenção fiscal, por tratar-se tão somente, isso sim, de um mecanismo tributário concedido pelo Estado de Minas Gerais para redução de sua carga tributária, pelos motivos acima citados, o que é uma situação equivalente a uma redução de base de cálculo do ICMS ou mesmo a uma redução de alíquota etc., portanto totalmente fora do conceito de subvenção”.

6. Alega que “tal benefício não está inserido dentro do conceito de faturamento, para o fim de incidência do PIS e da COFINS (Lei nº 9.718/1998, art. 3º, caput, c/c Lei nº 11.941/2008, art. 79, XII), bem como de receita bruta para o cálculo do IRPJ e CSLL, ou mesmo como outras receitas adicionáveis às suas bases de cálculo (...)”.

7. Tendo em vista ser optante pelo lucro presumido e, conseqüentemente, sujeitar-se ao regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, formula as seguintes questões:

1) Está correto seu entendimento de que o crédito presumido do ICMS, lhe concedido pelo Estado de Minas Gerais, está fora do alcance de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS?

2) Em caso de negativa, favor fundamentar a posição do fisco.

3) Em caso negativo, como levantar o valor do benefício real, a ser considerado nas possíveis bases de cálculo para 2015 e anos posteriores, se a requerente tem que fazer mensalmente, os estornos de créditos de ICMS já comentado (créditos esses que teria direito numa situação normal), bem como ao final do exercício, de eventual crédito de ICMS, apurado em sua conta gráfica?

4) Ainda no caso de resposta negativa, na vigência da Lei nº 12.973/2014, para o fim de cálculo do IRPJ e da CSLL, deverá considerar o valor a ser apurado nos termos de possível resposta dada à consulta 3 (três) acima, como base de cálculo do lucro presumido (receita bruta), ou o mesmo deverá ser adicionado diretamente às bases de cálculo de ambos?

Fundamentos

8. Tratam-se de questionamentos relacionados à incidência ou não dos tributos federais IRPJ, CSLL PIS e COFINS sobre valores de crédito presumido de ICMS concedidos pelo estado de Minas Gerais.

9. Acerca da classificação desses valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS, traz-se a lume disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) Subvenções e Assistências Governamentais emitidas pelo Comitê de Pronunciamento Técnico - CPC, **in verbis**:

(...)

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

10. Neste mesmo sentido, mas sob a ótica tributária, o Parecer Normativo (PN) CST nº 112, de 1978, publicado no Diário oficial da União de 11 de janeiro de 1979, determina que uma subvenção é verificada quando:

“(…)

O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do CHAMADO CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável.

(…)

Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para seu recebedor.”

11. Nota-se, portanto, diferentemente do argumentado pela consulente, que o crédito presumido de ICMS se amolda perfeitamente às definições constantes tanto nas orientações do CPC como na normatização da Receita Federal do Brasil, e assim representa autêntica subvenção do poder público estadual, consubstanciada na forma de redução do imposto.

12. Os valores recebidos a título de subvenção são classificados como receita, não havendo controvérsia em relação a isso, como se constata pela leitura das disposições contidas no Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) Subvenções e Assistências Governamentais, cujos trechos de interesse seguem abaixo transcritos:

(…)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(…)

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(…)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como

receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado. (grifou-se)

13. Portanto, está-se diante de uma subvenção, cujos valores são contabilmente lançados como receita. Resta definir o tratamento tributário conferido a esses valores.

14. De forma preambular, ressalta-se que dúvidas poderiam surgir quanto a aplicabilidade ou não do disposto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que afasta da tributação os recursos recebidos a título de subvenção para investimento. Com efeito, seriam oferecidos a tributação os valores decorrentes das subvenções de custeio e excluídos os valores das subvenções de investimento. Todavia, tal dispositivo tem efeito somente na apuração do lucro real, não sendo aplicado à apuração do lucro presumido, caso que ora é tratado. Portanto, como conclusão lógica, a classificação da subvenção como de custeio ou de investimento é irrelevante para deslinde dos questionamentos apresentados.

15. A base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica apurado pela sistemática do lucro presumido encontra-se definido no art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo conteúdo encontra-se normatizado na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, cujo art. 215 segue abaixo colado:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

(...)

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

(...)

16. Tem-se portanto, uma base de cálculo formada pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta, conforme consta no caput do art. 215 e o acréscimo dos demais valores listados no §3º. A receita bruta é definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que dispõe que:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

17. Ao cotejar a natureza dos valores recebidos a título de subvenção com a composição da receita bruta definida no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conclui-se pela impossibilidade de classificá-los naquele grupo já que as subvenções não decorrem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Nesse sentido, inclusive, dispõe o RIR/1999, que classifica as subvenções correntes dentro de sua seção IV (art. 392, I), que cuida dos “outros resultados operacionais”. Como consequência, deve-se acrescer a totalidade dos valores recebidos a título de subvenção na base de cálculo do IRPJ como “demais receitas” conforme consta no inciso I do §3º do art. 215 da Instrução Normativa RFB nº1.700, de 2017, susodito.

18. Em relação à apuração da CSLL na sistemática de resultado presumido, cabem as mesmas fundamentações aplicadas ao IRPJ na sistemática do lucro presumido, ademais, ambos tributos compartilham o mesmo dispositivo normatizador, o art. nº 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, retro transcrito, todavia a contribuição tem como fundamentação legal o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 c/c o art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

19. Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, convém reproduzir os arts. 2º e 3º, *caput*, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que estabelecem a regra de incidência dessas contribuições em regime cumulativo:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

20. Enquanto o art. 2º define o faturamento como a hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o art. 3º o equipara ao conceito de receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

21. Conforme argumentado acima, não se incluem na definição de receita bruta as subvenções governamentais, por não decorrerem do exercício do objeto principal da pessoa jurídica. Sobre essas receitas, portanto, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo.

22. Por fim, deve-se informar à consulente que o processo de consulta regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal, aplicáveis a fato concreto. De acordo com o disposto no art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, o sujeito passivo pode formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. O mesmo comando encontra-se expresso no art. 3º, § 2º, inc. IV da IN RFB nº 1.396, de 2013.

23. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Por essa razão, descabe totalmente em pleito de consulta, o exame do terceiro questionamento apresentado pela consulente, e reproduzido na parte final do relatório desta Solução de Consulta, que diz respeito à forma de apuração do efetivo crédito presumido recebido. Tal indagação não é lastreada em nenhum dispositivo da legislação tributária, o que impossibilita sua análise, nos termos do art. 52, I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, I, c/c o art. 3º, §2º, IV da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

24. Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que: (i) os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receita diversa da receita bruta, devendo, ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido e do resultado presumido base de cálculo da CSLL do período de apuração; (ii) sobre essa espécie de receita, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime cumulativo, por extrapolar o conceito de faturamento (receita bruta); (iii) É ineficaz a consulta, na parte que solicita esclarecimentos acerca da forma de apuração do crédito presumido, por não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit Substituta para aprovação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit Substituta



PARECER

PGFN/CAT/Nº 154/2018

SIGILO – Informação protegida pelo sigilo profissional. Art. 116, VIII, da Lei nº. 8.112, de 1990; Art. 34, VII, da Lei 8.906, de 1994.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. BENEFÍCIO FISCAL. BASE DE CÁLCULO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS.

Tributário. Crédito presumido de ICMS. Precedentes do STJ pela exclusão do benefício fiscal da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Manutenção do crédito presumido na base do PIS/COFINS, dada a natureza de subvenção de custeio, a configurar receita.

Processo SEI Nº 11784.100051/2018-14

I

Vem a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN) consulta interna da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Campina Grande, aprovada e encaminhada pela Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 5ª Região, versando sobre a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

II

2. A consulta foi formulada em dois itens. No primeiro, após observar que a Lei Complementar nº. 160, de 2017, alterou o art. 9º da Lei nº. 12.973, de 2014, assegurando a não incidência de IRPJ e CSLL sobre o valor dos incentivos fiscais de ICMS, a consulente questionou a possibilidade de aplicação retroativa da aludida norma. No segundo item, a consulente questiona a repercussão da Lei Complementar nº. 160 na base de cálculo do PIS e da COFINS. Pretende esclarecer se o novo diploma teria excluído os créditos presumidos de ICMS da base das referidas contribuições.

3. Em proposta de solução, a consulente recomenda a retroação da norma que exclui o crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL aos processos administrativos que



não possuem créditos definitivamente constituídos na data da publicação da Lei Complementar nº. 160 (22/11/17¹) e às ações ajuizadas até essa mesma data. Por outro lado, rejeita a extensão da desoneração ao PIS e à CONFINS, sob o argumento de que os benefícios fiscais se interpretam estritamente (art. 111, II, do CTN).

4. É o relato do essencial.

III

5. Há muito se questiona a inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da CONFINS. Os contribuintes vêm sustentando que o benefício fiscal concedido pelo Estado é uma espécie de subvenção para investimento e, por isso, estaria excluído da base de cálculo por força de previsão legal. Argumentam, ainda, que a tributação do crédito presumido pela União ofenderia o pacto federativo, pois esvaziaria a benesse fiscal concedida pelo Estado. A Fazenda Nacional, a seu turno, vem argumentando que o crédito presumido se qualifica como subvenção de custeio, razão pela qual a exclusão da base de cálculo não se lhe aplicaria. Também sustenta que a concessão de benefício fiscal pelos demais entes não pode obstar o exercício da competência tributária constitucionalmente prevista.

6. Em 08 de novembro de 2017, o Superior Tribunal de Justiça apreciou a questão em sede de Recurso Especial julgado sob o rito dos recursos repetitivos. Naquela assentada jugou inválida a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sem abordar a controvérsia acerca da natureza da subvenção, a Colenda Corte afirmou que ao considerar o crédito como lucro, a União retiraria o incentivo fiscal outorgado pelo Estado-membro. Aduziu que a exclusão do crédito presumido da base daquelas exações não ofenderia a competência tributária federal, pois o seu exercício há de se dar em harmonia com os valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo. Veja-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA

¹ A data se refere, na verdade, à republicação da norma, diante da derrubada dos vetos apostos pela Presidência da República.



CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas. V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada. VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados. VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar. VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas. IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.). XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados. XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito



legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional. XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços. XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal. XVI - Embargos de Divergência desprovidos. (Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. EREsp 1.517.492/PR. Rel. Min. Og Fernandes. Rel. para o acórdão Min. Regina Helena Costa. Julgado em 08/11/2017. DJe: 01/02/2018).

7. Dias depois do julgamento, o Congresso Nacional derrubou o veto apostado nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº. 160, de 2017, que acrescia os §§4º e 5º ao art. 30 da Lei nº. 12.973, de 2014, para equiparar o crédito presumido de ICMS às subvenções para investimento, inclusive com efeitos retroativos e aplicabilidade aos incentivos não regularizados perante o CONFAZ. Vejam-se as disposições legais mantidas pelo Congresso Nacional:

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30. (...)

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

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (Destacou-se)

8. Como se vê, a nova disposição legal encerrou a questão, impondo a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E essa exclusão, a teor do §5º



do art. 30 supracitado, se deu em caráter retroativo. A consulente, todavia, questiona o real alcance dessa retroação. Esse o primeiro ponto a ser examinado.

9. A questão da retroatividade das disposições da Lei Complementar nº. 160, de 2017, foi exaustivamente tratada no Parecer SEI nº 19/2018/CAT/PACTP/PGFN-MF. Naquela peça a douta parecerista historiou o trato legislativo conferido aos créditos presumidos de ICMS. Lembrou que o Decreto nº. 1.598, de 1977, determinava – desde então – o não cômputo das subvenções para investimento na determinação do lucro real, desde que registradas como reservas de capital. A Lei nº. 11.941, de 2009, manteve a exclusão, mas exigiu o registro e a manutenção dos valores em reserva de lucros. Em 2014, a Lei nº. 12.973 modificou ligeiramente o registro do crédito presumido, exigindo-o sob a rubrica “reserva de incentivos fiscais”, referida no art. 195-A da Lei nº. 6.404, de 1976. Por fim, a Lei Complementar nº. 160, de 2017, acabou com o dilema da classificação contábil dos créditos presumidos de ICMS, atribuindo-os o status de “subvenções para investimento” e mantendo o registro na categoria de reserva de incentivos fiscais.

10. Após o esboço histórico, concluiu-se que a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL alcança tempos remotos, motivo pelo qual a retroação conferida pelo §5º do art. 30 da Lei nº. 12.973, de 2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº. 160, de 2017, deve alcançar todos os créditos tributários ainda não caducos ou prescritos, mesmo que constituídos antes da vigência da norma. Excluem-se apenas os créditos amparados pela coisa julgada, dada a proteção constitucional prevista no art. 5º, XXXVI. Veja-se a conclusão do parecer:

Por fim, remanesce ainda mais um questionamento da consulta elaborada pela CRJ/PGFN, que indaga se até mesmo os contribuintes que não questionaram administrativamente a exação nem a judicializaram, recolhendo as quantias exigidas, terão direito à restituição administrativa do indébito, de forma que somente estariam excluídos da retroatividade os contribuintes com decisão judicial em sentido desfavorável.

Por respeito ao princípio da isonomia, não vislumbramos fundamentos jurídicos para limitar a retroatividade da norma de maneira a excluir os contribuintes que pagaram a exação, ao invés de questioná-la administrativa ou judicialmente. No entanto, os pedidos de repetição de indébito desses contribuintes terão que observar o prazo prescricional, previsto no art. 168 do CTN.

Já o respeito à coisa julgada, previsto no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal, implica na exclusão da retroatividade dos contribuintes com decisão judicial transitada em julgado em sentido desfavorável.

(...)



Processo SEI Nº 11784.100051/2018-14

ii. Estaria a retroatividade assegurada pelo §5º do art. 30 da Lei nº. 12.973/2014 restrita aos fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014 (vide arts. 75 e 119 da referida Lei)?
R: Não, tendo-se em vista que: i) o §2º do art. 38 do Decreto-Lei nº. 1.598/77 determinava – desde então – o não cômputo das subvenções para investimento na determinação do lucro real, desde que cumpridas as condições descritas no dispositivo; ii) a Lei nº. 12.973/2014 não trouxe nenhuma mudança substancial no tocante ao tratamento tributário conferido às subvenções para investimento, capaz de justificar a defesa de natureza de subvenção de custeio antes de seus efeitos, e a defesa de natureza de subvenção de investimento após os seus efeitos. Suas alterações referem-se, basicamente, à forma de registro contábil dessas subvenções para fins de dedução do lucro real, e à exclusão de algumas condições.

Ante o exposto, conclui-se pela exclusão dos créditos presumidos de ICMS do cômputo do lucro real, desde que cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 da Lei Complementar nº. 160, de 2017, e na legislação vigente à época dos fatos geradores. Conclui-se, ainda, pela retroatividade dos benefícios previstos nos artigos 9 e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, retroatividade esta não restrita aos fatos geradores posteriores aos efeitos da Lei nº. 12.973/2014.

11. Como visto, o Parecer SEI nº 19/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF responde ao primeiro questionamento da consultante, propondo a retroatividade da Lei Complementar nº. 160, de 2017 aos fatos geradores praticados antes da publicação da norma, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação vigente e respeitada a coisa julgada em favor da Fazenda Nacional.

12. O segundo questionamento almeja esclarecer os reflexos da Lei Complementar nº. 160 na base de cálculo do PIS e da COFINS. O cerne da questão está em apurar se a classificação dos créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento aplicar-se-ia também às contribuições sociais.

13. A Lei Complementar nº. 160, de 2017, dentre outros dispositivos, incluiu o §4º no art. 30 da Lei nº. 12.973, de 2014. O parágrafo explicita que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento. A previsão buscou contornar a tese defendida pela Fazenda Nacional, segundo a qual tais incentivos configurariam, via de regra, subvenções de custeio, integrando, assim, a base de cálculo dos tributos federais incidentes sobre o lucro, receita ou faturamento.

14. A modificação da natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, introduzida a fórceps no Sistema Tributário Nacional, afetou a competência da União para exigir o IRPJ e a CSLL de tais acréscimos patrimoniais. Todavia, o mesmo não se pode afirmar quanto ao PIS e à COFINS. Isto porque a aludida norma está inserida no capítulo pertinente ao IRPJ e à CSLL, relacionando-se topograficamente à base de cálculo de tais exações. É o que se infere do *caput* do



art. 30 da Lei nº. 12.973, de 2014, a dispor que as subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real.

15. Como sabido, o lucro real é grandeza material tributada pelo IRPJ e pela CSLL, mas não pelo PIS e pela COFINS, cuja base de cálculo é o faturamento ou a receita bruta, conforme art. 2º da Lei nº. 9.718, de 1998 (PIS/COFINS cumulativos), art. 1º da Lei nº. 10.637, de 2002 (PIS não cumulativo) e art. 1º da Lei nº. 10.833, de 2003 (COFINS não cumulativa). Portanto, as disposições pertinentes à base de cálculo do IRPJ e da CSLL não se transmitem ao PIS/COFINS. E nem poderia ser diferente, pois enquanto os tributos sobre o lucro apuram a capacidade contributiva pelo acréscimo patrimonial, as contribuições sobre o faturamento medem a capacidade econômica pelo total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Isso justifica, por exemplo, a incidência das contribuições para o PIS/COFINS sobre entidades que não auferem lucro, o que é inconcebível no IRPJ e na CSLL.

16. A distinção das bases de cálculo dos tributos acima referidos levou o legislador a conferir tratamento dissonante no que toca ao crédito presumido de ICMS. Se, por um lado, equiparou tal benesse financeira a subvenção para investimentos no que toca ao IRPJ e à CSLL (art. 30, §4º, da Lei nº. 12.973, de 2014, com redação dada pela Lei Complementar nº. 160, de 2017), por outro manteve a redação conferida pela Lei nº. 12.973 às leis nº. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

Lei nº. 10.637, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: (...)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (...)

Lei nº. 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (...)



17. Note-se que os dispositivos pertinentes à base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos apenas excluem da base de cálculo as subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público². Contudo, não há regra que autorize a extensão de tal categoria de subvenção aos créditos presumidos de ICMS. Isso por uma singela razão: o *caput* do art. 1º prevê a incidência das contribuições sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A única razão para excluir as subvenções para investimento está no fato de que tais aportes não constituem receita, mas mera recomposição dos custos suportados com o investimento. Por outro lado, se não há prova do investimento, a benesse financeira concedida por meio do crédito presumido segue a natureza de subvenção de custeio, caracterizada como receita. É nesse sentido o Pronunciamento Técnico nº 07 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

Definições

3. (...)

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

(...)

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

(...)

Reconhecimento da subvenção

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

.....

Contabilização

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

13. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos: (a) Uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados.

² Na incidência cumulativa do PIS/COFINS não há previsão legal para a exclusão sequer das subvenções para investimento (art. 2º, §2º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998).



(b) Subvenção governamental apenas excepcionalmente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando está de acordo com as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

(c) Assim como os tributos são lançados no resultado, é lógico registrar a subvenção governamental, que é, em essência, uma extensão da política fiscal, na demonstração do resultado.

(...)

20. Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível. (destaque nosso)

18. Essa posição é defendida pela Fazenda Nacional no Recurso Extraordinário nº. 835.818/PR, com repercussão geral reconhecida, mas ainda pendente de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal. Destaque-se que, nos memoriais apresentados ao relator pela PGFN em 16 de agosto de 2016, não só o argumento da natureza da subvenção foi abordado, como também a higidez do pacto federativo. De fato, observou a procuradora signatária:

Exige-se, para configuração como subvenção para investimento, que a legislação estadual concedente evidencie clara e diretamente o intuito de promover o desenvolvimento do respectivo Estado. Não é o que se verifica no caso concreto, em que eventuais benefícios ao Estado só são experimentados de forma indireta, mediata.

É propriamente neste sentido que o fundamento da decisão a quo, do Colendo TRF-4 (de que a inclusão do “subsídio ou subvenção” na base de cálculo para as contribuições PIS e COFINS, constituiria interferência da União na competência tributária privativa dos Estados e, conseqüentemente, ofensa ao princípio federativo), está com a conclusão totalmente dissociada das premissas, com a devida vênia.

Em outras palavras, a prosperar o entendimento do Colendo Tribunal Regional Federal a quo, estar-se-á permitindo que, a partir de legislação infra-legal estadual (Decretos Estaduais), os Estados prevejam exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins incompatíveis com a legislação do ente federado que tem a competência tributária para instituí-los (União).

Tal solução adotada pela decisão a quo é que, a bem da verdade, configura interferência dos Estados na competência tributária da União e não o contrário, como afirmara o Acórdão Recorrido. Em outras palavras, a decisão a quo acaba por incluir a União no centro da denominada guerra fiscal entre Estados, caracterizada pela concessão de benefícios diferenciados pelas legislações estaduais de ICMS visando a atrair indústrias a seus territórios.

19. Não se desconhece o julgamento proferido no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, em que o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria de votos, pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. A decisão poderá



influir na questão aqui tratada. Por outro lado, a matéria não está definitivamente julgada, haja vista os embargos de declaração opostos pela União em 19/10/2017.

20. O trânsito em julgado é pressuposto para a configuração do precedente. Por isso o Código de Processo Civil apenas reconhece o efeito vinculante aos precedentes após a sua publicação (leia-se: publicação da decisão definitiva), como se infere do art. 1.040, *caput*.

21. Ademais, a integração do acórdão por meio dos embargos declaratórios pode ensejar a modulação dos efeitos, tal como recentemente verificado no julgamento das ADIs nº. 4.357 e 4.425. Também assim no julgamento do RE nº. 500.171/GO, caso em que o STF modulou os efeitos da súmula vinculante nº. 12 três anos após sua edição. Lembre-se ainda que, em tempos de escassa arrecadação, a modulação dos efeitos do RE 574.706/PR se adequa perfeitamente ao art. 927, §3º do CPC e ao art. 27 da Lei nº. 9.868/99.

22. Por outro lado, ainda que mantida a decisão proferida no RE 574.706/PR nos termos atuais, as razões daquele julgamento não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS. A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS parte da constatação de que o imposto não constitui receita das pessoas jurídicas, pois apenas transita pela contabilidade da empresa. Segundo a Corte, a pessoa jurídica recolhe o ICMS em substituição tributária e o repassa ao Estado tributante. Trata-se, portanto, de mero ingresso, e não receita. É nesse sentido a decisão do STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (STF. Tribunal Pleno. Rel. Min. Cármen Lúcia. RE 574.706/PR. DP: 02/10/2017).



23. A situação dos créditos presumidos é deveras distinta. Créditos presumidos são créditos fictícios lançados na escrita fiscal, que resultam em diminuição ou anulação do tributo devido. No caso do ICMS, não são originados do imposto pago nas operações anteriores, mas mera presunção de crédito, com substrato nas operações realizadas pelo contribuinte. Trata-se de uma subvenção à atividade empresarial, que resulta em pagamento a menor do ICMS. Os créditos presumidos resultam em benefício direto para o caixa da empresa, motivo pelo qual se qualificam como receita. Não há dúvidas, portanto, que a conclusão exarada no RE 574.706/PR não se aplica ao caso.

24. Desse modo, diante da posição institucionalmente adotada até o presente momento, e tendo em vista a pendência do julgamento do Recurso Extraordinário nº. 835.818/PR, que versa exclusivamente sobre a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, é coerente que os procuradores da Fazenda Nacional sigam sustentando a inclusão dos créditos presumidos na base das aludidas contribuições. Isso com lastro em dois argumentos: i) o crédito presumido ainda é tratado pela legislação do PIS/COFINS como subvenção de custeio – receita, portanto. A equiparação às subvenções para investimento apenas se aplica aos tributos incidentes sobre o lucro real, como se infere do art. 30, *caput*, da Lei nº. 12.973, de 2014 ; e ii) a legislação estadual que institui o crédito presumido não pode deturpar os conceitos adotados pela Constituição Federal, de modo a restringir o exercício da competência tributária da União, sob pena de ofensa ao pacto federativo.

IV

25. Diante do exposto, pode-se concluir que:

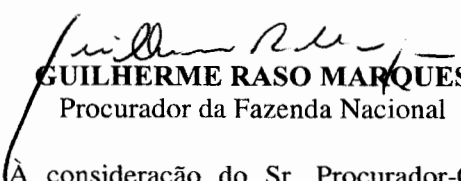
a) No tocante à retroatividade da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pode-se afirmar que esta remonta ao Decreto nº. 1.598, de 1977, motivo pelo qual deve alcançar todos os créditos tributários ainda não caducos ou prescritos, mesmo que constituídos antes da vigência da norma, excluindo-se apenas os créditos amparados pela coisa julgada em favor da Fazenda Nacional, nos termos do Parecer SEI nº 19/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF;



b) Já no que diz respeito ao PIS e à COFINS, pode-se afirmar que a regra do art. 30, §4º, da Lei n°. 12.973, de 2014, com a redação dada pela Lei Complementar n°. 160, de 2017, se restringe ao IRPJ e à CSLL, já que o *caput* do artigo trata do lucro real, base não aplicável ao PIS/COFINS. Além disso, a Lei n°. 12.973/2014 não alterou as disposições referentes à base de cálculo dessas contribuições, motivo pelo qual, no que lhes toca, o crédito presumido de ICMS segue com natureza de subvenção de custeio, considerada contabilmente como receita. Os créditos presumidos de ICMS devem, portanto, integrar a base de cálculo do PIS/COFINS, como vem sustentando a PGFN no RE n°. 835.818/PR.


À consideração superior³.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 10 de agosto de 2018.


GUILHERME RASO MARQUES
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de remessa à PRFN 5ª Região, em resposta à consulta formulada pela Seccional de Campina Grande/PB⁴.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 10 de agosto de 2018.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

³ Indexação Lista Temas Consultas – Item 4.1 Vigência da Legislação tributária / 5.4 Base de Cálculo / 8.1.3.1.1 IRPJ / 8.2.2.5 CSLL / 8.2.2.6 PIS / 8.2.2.8 COFINS

⁴ Texto-Chave: inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, após o advento da Lei Complementar n° 160, de 2017.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 11784.100051/2018-14

Estou de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 154/2018 (0998882), de autoria do Dr. Guilherme Raso Marques.

Ao Apoio/CAT, para a gentileza de providenciar os atos para o encaminhamento à PRFN 5ª Região, em resposta à consulta formulada pela Seccional de Campina Grande/PB, e à PGFN/CRJ, por intermédio de seu Adjunto, para conhecimento.

Brasília, 30 de outubro de 2018.

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos
Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária Substituta



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 30/10/2018, às 16:47, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1340567** e o código CRC **4D17BE1C**.

Referência: Processo nº 11784.100051/2018-14.

SEI nº 1340567