

# INFORME TRIBUTÁRIO

RFAA

Edição 001  
Janeiro 2022

## Benefícios fiscais de ICMS e sua qualificação como **subvenções para investimento**

Por Juliana Keltke S. V. Miraglia e Ana Beatriz F. Gonçalves  
//pág.02

### ARTIGO

PIS e COFINS sobre  
**softwares importados**

//pág.04

### ARTIGO

O princípio da seletividade  
**e sua aplicação no ICMS**

//pág.08

### Julgamentos

Acompanhe o quadro  
de julgamentos virtuais  
e presenciais do STF

pg. 10

# BOLETIM JURÍDICO TRIBUTÁRIO

JANEIRO  
2022

---

**N**o Informe Tributário de janeiro, selecionamos três temas de grande impacto para os contribuintes.

Em nossa matéria de capa, revisitamos tema de grande relevância: a não tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos valores de incentivos fiscais de ICMS tratados como subvenções para investimento. O artigo, feito em colaboração pelas advogadas Juliana Keltke S. V. Miraglia e Ana Beatriz F. Gonçalves, faz uma breve retrospectiva do tema e avalia recentes julgados do CARF que beneficiaram contribuintes.

Depois, Juliana Keltke S. V. Miraglia analisa julgamento do CARF acerca da tributação de PIS e COFINS sobre softwares desenvolvidos no exterior e como tal decisão pode resultar em aumento da carga tributária aos contribuintes.

Por fim, o artigo de nosso advogado Wilson Sylvester aborda decisão do STF sobre as alíquotas de ICMS aplicáveis a operações com energia e serviços de telecomunicação para, então, discutir a aplicação do princípio da seletividade a outras operações e serviços essenciais.

Como sempre, trazemos ainda a pauta de julgamentos do STF.

**Boa  
leitura!**



## Benefícios fiscais de ICMS e sua qualificação como subvenções para investimento



Por Juliana Keltke S. V. Miraglia e Ana Beatriz F. Gonçalves

Decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhecem que não é necessário o cumprimento de qualquer outro requisito para que benefícios fiscais de ICMS sejam reconhecidos como subvenção para investimento.

A discussão entre Fisco e contribuintes acerca da natureza das subvenções governamentais já se estende por muitos anos, sendo que o principal debate se baseia nos conceitos de subvenções para investimento e subvenções para custeio, assim como as consequências tributárias de cada um desses institutos.

Neste contexto, um importante precedente era o Parecer Normativo CST nº 112/78 da Receita Federal do Brasil (RFB), que considerava como subvenções para investimento os benefícios fiscais que atendessem aos seguintes requisitos, de forma cumulativa: (a) a intenção do Estado em destinar os valores para investimento; (b) a efetiva aplicação da subvenção, pelo bene-

ficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão de um projeto econômico; e, (c) beneficiar diretamente a pessoa jurídica titular do empreendimento.

Assim, de acordo com a RFB, a subvenção para investimento estaria configurada se atendidos os requisitos acima citados, possibilitando aplicação do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, que permite a exclusão de tais subvenções na apuração do lucro real, desde que esses valores fossem contabilizados nas contas de reserva de lucros, segundo o artigo 195-A da Lei nº 6.404/76.

Ocorre que, em 08.08.2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160/17, que incluiu no artigo 30 da Lei nº 12.973/14 dispositivo que prevê que todos os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por Estados e pelo Distrito Federal, serão considerados subvenções para investimento, sendo vedada a

exigência de outros requisitos e condições que não estejam previstas no referido artigo.

A partir da Lei Complementar nº 160/17, inicialmente, a RFB emitiu, no ano de 2020, as Soluções de Consultas COSIT nº 11 e nº 16, nas quais a autoridade fiscal reconheceu que o novo comando a ser observado é de que todos incentivos e benefícios fiscais de ICMS deveriam ser considerados como subvenção para investimento, afastando a necessidade de aplicação dos requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/17.

Contudo, no final do mesmo ano, a Receita Federal publicou a Solução de Consulta COSIT nº 145/20 que alterou seu entendimento: os benefícios fiscais de ICMS serão considerados como subvenção para investimento quando, além de atendidos os requisitos do artigo 30 da Lei nº 12.973/14, tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Sobre o tema, foi publicado, em 24.08.2021, acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que tratou sobre o reconhecimento como subvenção para investimento de benefícios de ICMS. No caso, a discussão tratava da possibilidade de considerar como subvenção para investimento os valores relacionados ao Fundo de Participação e Fomento à Industrialização (FOMENTAR), um programa de incentivo do Governo do Estado de Goiás.

Nesse caso, a maioria dos conselheiros entendeu que, após a vigência da Lei Complementar nº 160/17, as autoridades de fiscalização tributária federal e os próprios julgadores do contencioso administrativo tributário não possuem mais competência para analisar os atos normativos locais e, assim, decidir se determinada benesse estadual ou distrital, referente ao ICMS, trata de subvenção de custeio ou de investimento.

De acordo com a decisão, a partir da edição da nova Lei Complementar, todos os incentivos e os benefícios financeiros fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenção para investimento.

Ainda, o voto vencedor ressaltou que a Lei Complementar nº 160/17 trazia outros dispositivos

que demonstravam o interesse do legislador em cessar o contencioso na esfera federal acerca da tributação de benefícios de ICMS concedidos pelos próprios Estados da Federação. Logo, considerando esse contexto, seria simples concluir que não haveria mais espaço para continuar realizando análises caso a caso dos benefícios.

Posteriormente, esse mesmo entendimento foi novamente adotado pela CSRF em acórdão proferido no dia 12.11.2021. Por esse motivo, é possível identificar um posicionamento favorável aos contribuintes na esfera administrativa, uma vez que os conselheiros consideram que a Lei Complementar nº 160/17 caracteriza todos os incentivos de ICMS permitidos pelos Estados como sendo subvenções para investimento, reconhecendo apenas os requisitos expressamente apontados no artigo 30 da Lei nº 12.973/14 para que sejam excluídos do lucro real, para fim de tributação.

Cumprе mencionar que, na esfera judicial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já analisou em diversas oportunidades o tema e, ainda que não tenha uma decisão julgada sob o rito de recurso repetitivo, há importantes precedentes (RESP nº 1.605.245 e ERESP nº 1.517.492) e uma quantidade razoável de decisões nas quais entende que o montante derivado de subvenção para investimento não seria receita e não deve ser considerado para tributação do IRPJ e da CSLL.

Sem dúvidas, trata-se de tema que ainda trará bastante debate entre Fisco e contribuintes. Enquanto a RFB mantém seu posicionamento firmado em Solução de Consulta COSIT nº 145/20, exigindo comprovação de aplicação dos incentivos de ICMS na expansão ou implantação de empreendimento econômico, para que sejam considerados subvenções para investimento, os contribuintes ganham cada vez mais argumentos baseados na jurisprudência tributária, tanto administrativa quanto judicial, defendendo que tal comprovação é irrelevante, possibilitando a exclusão dos incentivos fiscais de ICMS das bases do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, por serem considerados subvenções para investimento.



## PIS e COFINS sobre softwares importados



Por Juliana Keltke S. V. Miraglia

Decisão do CARF pode ocasionar aumento da tributação sobre a comercialização de licenças de uso de programas de computadores desenvolvidos por empresas estrangeiras.

A tributação pelo PIS e a COFINS sobre o licenciamento e cessão de uso de softwares desenvolvidos no exterior foi objeto de recente decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), publicada em 18.01.2022 (Acórdão nº 3201-009.359), que, se mantida, pode implicar em aumento da carga tributária aos contribuintes.

Como se sabe, as Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03 instituíram o regime não-cumulativo para apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, respectivamente, determinando que tais

contribuições sociais incidem sobre o total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica com alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.

Ao dispor sobre o regime não-cumulativo, a legislação mencionada estabeleceu também que algumas pessoas jurídicas, ou determinadas receitas auferidas, estariam sujeitas ao regime cumulativo para apuração da contribuição ao PIS e da COFIN, o qual apresenta alíquotas menores, quais sejam, 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

Dentre as receitas que devem ser submetidas ao regime cumulativo do PIS e da COFINS estão aquelas “decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como

de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software”, conforme prevê o inciso XXV do artigo 10 c/c artigo 15, V, da Lei nº 10.833/03.

Ocorre que o §2º do referido artigo 10 da Lei nº 10.833/03 estabelece que, no caso de receitas auferidas quando da comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, o regime de apuração do PIS e da COFINS deve ser o não-cumulativo.

Neste contexto, chegou ao CARF um recurso voluntário de contribuinte que atua como representante de uma empresa estrangeira desenvolvedora de software, que distribui a licença de uso para usuários domiciliados no Brasil. De acordo com as informações apresentadas, a empresa estrangeira outorga o direito de distribuir a licença e, assim, a empresa brasileira realiza o licenciamento a seus clientes que, posteriormente, acessam o site da empresa estrangeira e realizam o download.

Ao analisar a operação da contribuinte, a RFB reconheceu que as notas fiscais de serviços de fato demonstram que as receitas são decorrentes de licenciamento de software. Contudo, entendeu que se tratava de software importado, enquadrando na hipótese do §2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/03. Portanto, as receitas auferidas deveriam estar sujeitas ao regime não-cumulativo para apuração de PIS e COFINS.

Por sua vez, a contribuinte defendeu que não realiza importação do software, mas apenas faz a cessão das licenças e, a partir disso, os clientes realizam o download. Dessa maneira, alegou que tal atividade não poderia ser considerada importação de bens, uma vez que não haveria desembaraço aduaneiro, nem se enquadraria como prestação de serviço proveniente do exterior, por ausência de personalização.

Para a análise do caso, parte-se da premissa

de que o software, conforme definido pelo STF, é um bem incorpóreo (RE 176.626) que não se enquadra como mercadoria, não sendo tributado pelo ICMS (ADI 5576).

Neste contexto, os conselheiros do CARF debateram sobre se ao utilizar o termo “importado”, o legislador quis se referir a uma importação com desembaraço aduaneiro e nacionalização do produto; ou se pretendeu abranger também as operações em que o programa de computador era desenvolvido fora do país e trazido para cá seja por meio físico, ou via download.

Do ponto de vista do relator, Laércio Cruz Uliana Junior, quando o legislador pretende tributar qualquer fato que tenha ocorrido no exterior, é utilizada alguma expressão que demonstre aquisição no exterior como, por exemplo, “adquirido de pessoa física ou jurídica residente no exterior”. Por outro lado, ao usar o termo “importação”, o legislador costuma se referir à entrada de uma mercadoria no território aduaneiro. Sendo assim, ao dispor sobre “software importado”, seria necessária a nacionalização de um produto físico.

Em linha com esse fundamento, foi ressaltada a tributação de PIS-Importação e COFINS-Importação, a qual está prevista na Lei nº 10.865/04, que determina que a base de cálculo é o valor aduaneiro quando se tratar da entrada de bens estrangeiros no território nacional, sendo que consideram entrados no território nacional os “bens que constem como tendo sido importados” e, para efeito de cálculo das contribuições, entende-se ocorrido o fato gerador no registro da declaração de importação.

Sobre esse tema, foi lembrada a Solução de Consulta COSIT nº 448/17 que tratou de caso similar e definiu que a apuração do PIS e da COFINS deve ocorrer pelo regime não-cumulativo; porém, orientou que não incide PIS-Importação e COFINS-Importação no pagamento feito ao exterior por esses programas, uma vez que têm

natureza jurídica de royalties e, portanto, não se enquadrariam no fato gerador de importação de bens, nem na prestação de serviço proveniente do exterior, previsto na Lei nº 10.865/04.

Dessa maneira, o relator entendeu que a expressão “software importado” se refere ao programa de computador importado e declarado na aduana, e não ao software que teve seu download, ou que foi disponibilizado em nuvem e/ou streaming.

Em que pese o posicionamento do relator tenha sido favorável aos contribuintes, o voto vencedor, apresentado pelo conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, foi no sentido contrário ao apontar que não é possível vincular o software às definições do Direito Aduaneiro, pois essa área trata da importação de mercadorias, o que o software, por sua definição, não é. Inclusive, por ser considerado bem incorpóreo, o software não precisaria ser declarado em aduana e não possui sequer classificação fiscal.

Neste sentido, foi apontado que a legislação aduaneira, ao tratar da valoração dos suportes físicos contendo softwares para equipamentos de processamento de dados, admitiu que fosse considerado unicamente o custo ou o valor do suporte físico e não do software em si, justamente porque o software não seria considerado uma mercadoria para fins aduaneiros. Portanto, pelo ordenamento jurídico, não seria possível vincular o termo “importado” utilizado no §2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/03 ao desembaraço aduaneiro.

Sendo assim, o voto vencedor apontou que, quando o §2º do artigo 10 da Lei nº 10.833/03 dispôs sobre “software importado”, o fez para referir ao software desenvolvido fora do Brasil, que venha ser aqui utilizado através de qualquer meio, seja em um suporte físico, ou via download.

Para além da discussão do termo “importado”, o voto vencedor apontou também que a

redação do inciso XXV do artigo 10 da Lei nº 10.833/03 dispõe que são tributadas no regime cumulativo as receitas relacionadas ao “desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso”. De acordo com o conselheiro, ao utilizar o conectivo “e”, o legislador restringiu o regime cumulativo apenas às receitas auferidas no licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador que tenha sido desenvolvido pela mesma empresa de informática. Em outras palavras, a contabilização de receitas auferidas com licenciamento de software de empresas terceiras no regime cumulativo não estaria autorizada.

Dessa maneira, por 5 votos a 3, o CARF entendeu que a fiscalização agiu de maneira correta ao submeter as receitas auferidas com a comercialização de licenças desenvolvido por empresa terceira localizada no estrangeiro ao regime não-cumulativo para apuração do PIS e da COFINS.

Cumprido apontar que a utilização de software é realizada através de um contrato de licença, regulado e protegido pela legislação de direitos autorais, em que o titular de direitos efetua a cessão de tais direitos autorais a terceiro mediante contraprestação. Nesse contexto, o licenciamento de software estrangeiro não configura importação de bem, não havendo circulação de mercadoria, nem mesmo transferência de tecnologia. Sendo assim, é possível argumentar que o entendimento aplicado pelo CARF partiria de uma presunção de importação, ou até mesmo enquadrado como importação algo que não foi ainda definido pelo ordenamento jurídico, o que, por si só, causa insegurança jurídica.

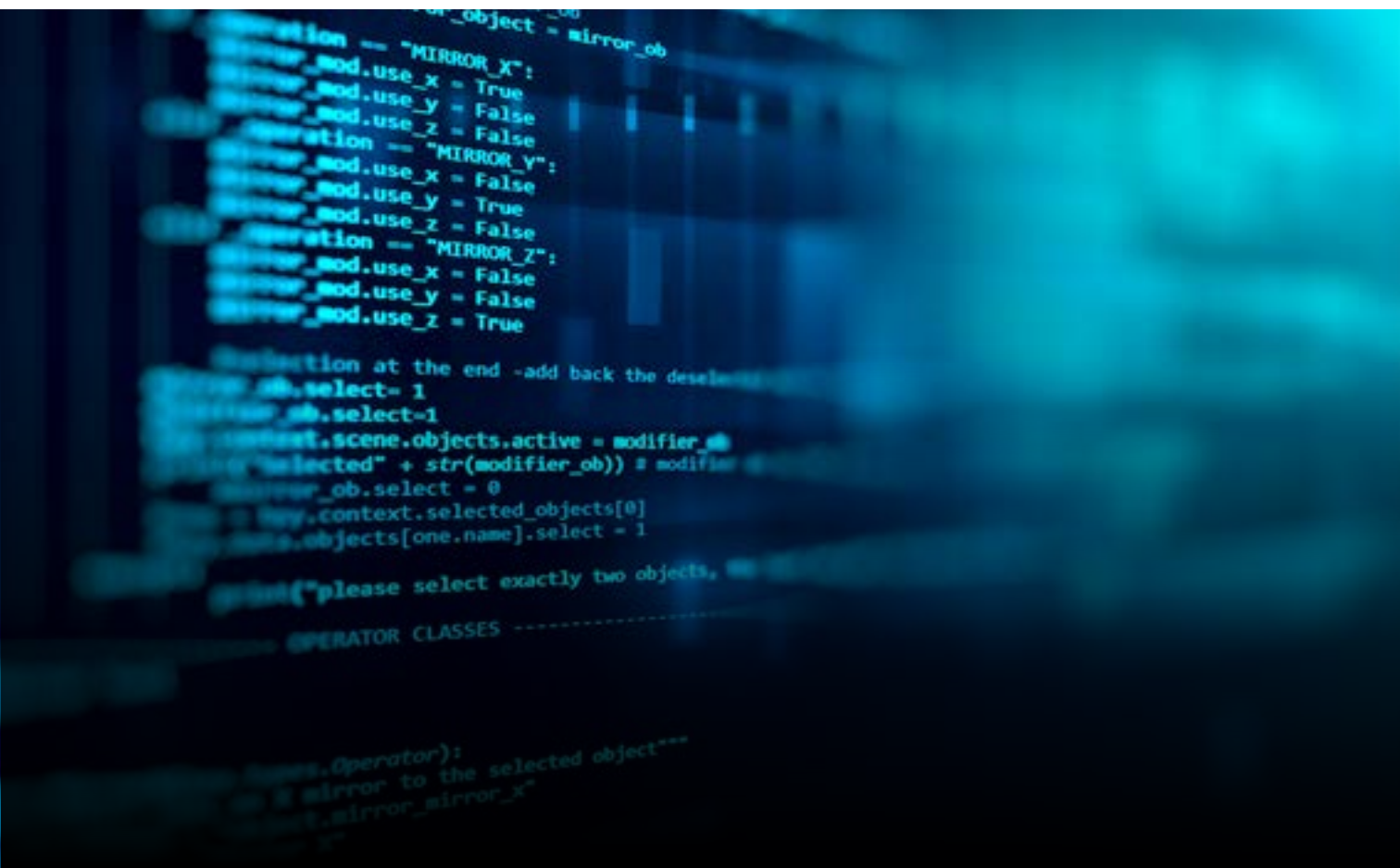
Por outro lado, há uma certa fragilidade na defesa que se fundamenta na definição de importado apenas como o bem que passa pelo desembaraço aduaneiro. Afinal, a inclusão do inciso XXV e do §2º no artigo 10 da Lei nº 10.833/03 ocorreu em 2004, quando o softwa-

re já era reconhecido como bem incorpóreo. Neste cenário, é possível que o legislador já conhecesse a possibilidade de que os programas de computadores fossem disponibilizados por download e, portanto, sem o desembaraço aduaneiro. Logo, a utilização do termo “importado” pode ter ocorrido por falta de signo que melhor se adequasse à natureza de “bem incorpóreo” do software vindo do exterior.

Sobre a impossibilidade de tributar pelo regime cumulativo as receitas auferidas com licenciamento de software desenvolvidos por empresas terceiras, destacamos que é uma interpretação bastante restritiva do CARF que não tem coerência com o resto da norma. Isso porque, quando analisamos o inciso XXV em conjunto com o §2º do referido artigo 10, verifica-se que o legislador excetuou do regime cumulativo a comercialização, licenciamento ou ces-

ão de direito de uso do software importado. Ou seja, se não fosse possível a apuração no regime cumulativo das receitas auferidas com a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso desenvolvidos por empresas terceiras, a regra de exceção não se restringiria apenas às receitas auferidas com a comercialização de software importado.

Fato é que se trata de uma discussão nova que ainda tem um longo caminho nos tribunais administrativos e judicial brasileiros. De toda maneira, é importante ter em vista que, caso mantida a decisão do precedente acima, haverá maior tributação para empresas, assim como ocasionará um aumento indireto nos preços de tais licenças e cessões de uso, o que torna o acesso a esses softwares e tecnologias estrangeiras mais caro.







## O princípio da seletividade e sua aplicação no ICMS: **Decisão do STF pode favorecer outros setores econômicos**



Por Wilson Sylvester

Recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da aplicação do princípio da seletividade na fixação das alíquotas de ICMS se mostra como um importante instrumento que poderá reduzir a carga tributária de outros setores econômicos.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, o STF firmou o entendimento consolidado pelo Tema nº 745, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS e determinou a inconstitucionalidade das alíquotas aplicadas sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Ainda que o efeito prático imediato obtido pela decisão do STF resulte apenas na redução das alíquotas de ICMS aplicadas na distribuição de energia elétrica e nos serviços de comunica-

ção, observada a modulação dos efeitos fixada para o tema, a fundamentação da discussão oferecida ao Tribunal apresenta um potencial relevante para possível aplicação da mesma tese para outros setores econômicos.

A Constituição Federal atribuiu a possibilidade de que o ICMS seja exigido com base no princípio da seletividade, isto é, produtos e serviços tidos como essenciais poderiam ser sujeitos a carga tributária menos gravosa, na medida em que produtos e serviços tidos como menos essenciais, ou mesmo supérfluos, poderiam ser submetidos a uma carga tributária mais elevada.

Deste modo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, o contribuinte buscou a declaração de inconstitucionalidade da apli-

cação de alíquotas elevadas de ICMS sobre a disponibilização de energia elétrica e serviços de telecomunicações, demonstrando a essencialidade da prestação destes serviços que, em razão da arbitrariedade do Estado, eram oferecidos a mesma carga tributária de produtos tidos como supérfluos.

A decisão proferida pelo STF evidencia que, ainda que a aplicação do princípio da seletividade na incidência do ICMS seja facultada aos Estados, a fixação das alíquotas do tributo não pode se dar de forma arbitrária pelo ente federativo, uma vez que o texto constitucional vinculou de forma expressa a aplicação deste princípio à análise da essencialidade dos produtos ou serviços disponibilizados.

Assim, o precedente criado pelo Tribunal se mostra como um forte instrumento para buscar a diminuição das alíquotas de ICMS aplicadas em outros setores econômicos, desde que seja devidamente demonstrada a essencialidade deste setor.

Um dos principais setores prejudicados pela aplicação de alíquotas elevadas de ICMS é o da comercialização de combustíveis, atualmente sujeito a alíquotas que variam entre 25% e 34% no território nacional.

Cumprir destacar, o nível elevado da carga tributária aplicada na comercialização de com-

combustíveis influencia nos custos do transporte de toda cadeia de distribuição de mercadorias comercializadas no país.

Além disso, a Lei nº 7.783/89, que trata sobre o exercício do direito de greve, considera como essenciais os serviços de distribuição de combustível, tidos como indispensáveis ao atendimento das necessidades da comunidade, sendo vedada a paralisação total destes serviços mesmo durante a existência de greves. Frisa-se, a referida legislação apresenta a essencialidade dos combustíveis no mesmo dispositivo legal em que demonstra a essencialidade da distribuição de energia elétrica (art. 10, I).

Dessa forma, no caso da distribuição de combustível, por exemplo, resta evidente a sua essencialidade e a irregularidade da utilização do princípio da seletividade para majorar a carga tributária aplicada na sua comercialização.

Assim sendo, o ponto de maior relevância nesta discussão é que o entendimento do STF tem o potencial de afastar a arbitrariedade dos Estados na utilização do princípio da seletividade como um meio de aumentar a arrecadação do ICMS, vinculando sua aplicação a essencialidade dos produtos e serviços, nos moldes do que prevê a Constituição Federal.





calendário de

# JULGAMENTOS

Relevantes temas tributários serão objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), conforme calendário de julgamentos – presenciais e virtuais – publicado.

Nosso escritório estará acompanhando de perto todos os julgamentos.  
Confira aqui o calendário:

**Calendário de Julgamentos Virtuais**

**Calendário de Julgamentos Presenciais**



### São Paulo

Av. Pres. Juscelino Kubitschek, 510  
6º andar | 04543-000 | São Paulo (SP)  
Tel.: +55 (11) 3050-2150  
Fax: +55 (11) 3050-2151

### São Bernardo do Campo

Rua José Versolato, 111 | Salas 2409 e 2410  
09750-730 | São Bernardo do Campo (SP)  
Tel.: +55 (11) 4550-5121  
Fax: +55 (11) 4550-5121

## RAYES & FAGUNDES

---

LIDERANÇA & NEGÓCIO

 [www.rfaa.com.br](http://www.rfaa.com.br)

 [@rayesefagundes](https://www.instagram.com/rayesefagundes)

 [company/rayes-&-fagundes](https://www.linkedin.com/company/rayes-&-fagundes)