



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10283.722802/2021-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.709 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	DUNORTE DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE CONSUMO LTDA. FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2018

VALOR EXONERADO SUPERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIÇÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA.

Conhece-se de Recurso de Ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total superior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido no momento da apreciação em segunda instância.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. INOCORRÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do auto de infração, momento em que o sujeito passivo pode exercer plenamente seu direito de defesa, apresentando os pontos de discordância, os motivos de fato e de direito e as provas que considerar pertinentes. Eventual ausência de intimação para a apresentação de documentos ou esclarecimentos antes da lavratura do auto de infração não configura cerceamento do direito de defesa. Súmula CARF nº 162 .

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2018

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. JURISPRUDÊNCIA DO E. STJ. ELEMENTO ESTRANHO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EResp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na

referida base imponible, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. REVENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEI Nº 10.996, DE 2004. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para a Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente).

TRIBUTAÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE O INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado não é receita nova e, sobre ela, incide o Pis e a Cofins.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário e, no mérito: i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício ressaltando a perda de objeto no tocante à exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre os valores correspondentes à taxa SELIC recebidos pela Recorrente em decorrência da repetição/compensação de indébito tributário; ii) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: ii.i) por unanimidade de votos, cancelar as exigências de IRPJ e CSLL incidentes sobre crédito presumido de ICMS; ii.ii) por maioria de votos, manter a glosa de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que votou contra a manutenção da glosa; e ii.iii) por maioria de votos, afastar a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita de juros de mora (Selic) recebidos pela Recorrente em decorrência da repetição/compensação de indébito tributário, vencido o Conselheiro Sandro de Vargas Serpa, que considera que a receita de juros de mora (Selic) recebidos pela Recorrente em decorrência da repetição/compensação de indébito tributário é tributável para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Sandro de Vargas Serpa – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Gustavo de Oliveira Machado (substituto[a] integral), Ricardo Piza Di Giovanni, Sandro de Vargas Serpa(Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 107-016.116, pela 12ª Turma da DRJ07, que julgou procedente em parte a impugnação, para manter o crédito tributário parcialmente, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, nos termos da tabela reproduzida a seguir:

PA/EX	Periodo	IRPJ (2917-01)	CSLL (2973-01)	PIS (6656-01)	COFINS (5477-01)
2018	Anual	4.026.575,38	1.458.207,14	-	-
01/2018	Mensal	-	-	54.988,85	253.281,96
02/2018	Mensal	-	-	68.497,77	315.504,91
03/2018	Mensal	-	-	98.829,13	458.347,05
04/2018	Mensal	-	-	76.077,50	355.840,80
05/2018	Mensal	-	-	62.225,15	286.612,84
06/2018	Mensal	-	-	108.260,10	500.390,00
07/2018	Mensal	-	-	74.959,51	346.550,73
08/2018	Mensal	-	-	81.570,48	378.132,15
09/2018	Mensal	-	-	73.241,77	339.745,18
10/2018	Mensal	-	-	94.141,72	440.680,88
11/2018	Mensal	-	-	68.564,39	320.899,74
12/2018	Mensal	-	-	92.760,25	432.072,62

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata o presente processo de crédito constituído pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus (AM) mediante a lavratura de Autos de Infração em 16/08/2021, para lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS e COFINS, relativos ao ano-calendário de 2018, nos seguintes valores (fls. 2 a 35):

Descrição	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
Imposto/Contribuição	9.373.003,72	3.382.921,33	4.606.475,55	983.109,33
Juros de Mora	993.538,39	358.589,65	617.747,22	131.720,21
Multa Proporcional	7.029.752,79	2.537.190,99	3.454.856,61	737.331,92
Total do Crédito	17.396.294,90	6.278.701,97	8.679.079,38	1.852.161,46

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 36 a 53 constata-se, em síntese, que:  
 1. IMPOSTO DE RENDA E REFLEXOS 1.1. GLOSA DE CUSTOS - CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS O contribuinte incluiu como CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS, Conta 311010021 - CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS, no valor de R\$ 16.202.301,52.

O crédito presumido é um direito do destinatário que se encontra no Estado do Amazonas, e equivale ao valor do imposto devido se não houvesse a isenção. A razão desses benefícios, ou seja, a isenção na saída e o crédito presumido na entrada, é a desoneração dessas operações, repercutindo diretamente nos preços das mercadorias. A legislação obriga ao remetente, para direito da isenção que expressamente deduza do preço da mercadoria o valor equivalente à isenção (desconto).

Amparado pelo convênio ICM 65/88, o Estado do Amazonas estabeleceu em seu Art. 24 do RICMS/AM o seguinte:

*Art. 24. É concedido crédito presumido às entradas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus ou em município do Estado do Amazonas favorecido pela extensão dos benefícios previstos no Convênio ICM 65/88, igual ao montante que teria sido pago na origem em outras unidades da federação.*

Dessa forma, glosamos o valor do CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS, no total R\$ 16.202.301,52, tendo em vista tratar-se de benefício fiscal e não custo de produtos vendidos.

#### 1.2. DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA (ICMS)

Com base nas Notas Fiscais Eletrônicas de venda de mercadorias emitidas pelo contribuinte, houve uma incidência de ICMS sobre vendas no valor total de R\$ 35.826.869,81.

De acordo com a Escrituração Contábil Fiscal - ECF, ano calendário 2018, Registro L300 -Demonstração do Resultado Líquido do Período Fiscal, conta sintética DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA e conta analítica Linha 87.364 - Conta 3.01.01.01.02.03 (-) ICMS, o contribuinte realizou lançamento a débito no valor de R\$ 46.161.367,00.

Dessa forma, verifica-se que o contribuinte realizou uma dedução de venda com ICMS, em valor superior ao que incidiu sobre as vendas de mercadorias, no total de R\$ 10.334.497,19, acarretando em dedução indevida da receita Bruta e conseqüentemente redução do Lucro Líquido para efeito de tributação do IRPJ e CSLL.

Conforme resposta do contribuinte ao Termo de Intimação nº 01, a diferença de ICMS no valor de R\$ 10.334.497,19, foi devido ao ajuste determinado pela Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas -SEFAZ/AM, Resolução GSER 16/2018.

Entendemos que a referida resolução não aumentou a carga tributária, apenas trouxe os contribuintes de que trata o Anexo único ao regime normal de apuração de ICMS (débito e crédito), e determinou que os valores de ICMS incluídos como estoque fossem levantados e compensados em 6 vezes.

Em resumo a referida resolução determinou que o ICMS que antes era incluída como estoque(custo da mercadoria), passou a ser apuração normal de (débito e crédito), devendo o contribuinte levantar os valores de ICMS contabilizado como custo e lançá-lo como crédito de ICMS para compensá-lo em 6 vezes, o que obviamente acarretaria o seguinte lançamento, portanto sem influência na apuração do Resultado:

D - Estoque de Mercadorias

C - ICMS a Compensar

### **1.3. RECEITA NÃO OFERECIDA A TRIBUTAÇÃO: Base de Cálculo - Recuperação de Tributo Pago Indevidamente**

Após Ação Transitada em Julgado Processo Judicial nº 0005529-18.2012.4.01.3200, referente a sentença que julgou a ação de repetição de indébito de PIS e COFINS e tendo em vista que a mesma não definiu o valor a ser restituído, o contribuinte requereu habilitação do crédito COFINS, decorrente da referida ação judicial, junto à Receita Federal do Brasil, conforme Processo nº 18365-722.054/2017-11.

De acordo com a escrituração, ano calendário 2018, constante do SPED, Módulo Escrituração Contábil Digital - ECD, 11 - ATIVO CIRCULANTE, 112 - CRÉDITOS, 11205 - IMPOSTOS A RECUPERAR, Conta 112050016 - COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDÉBITO), na data de 31/03/2018, após HABILITAÇÃO junto a Receita Federal do Brasil do crédito tributário decorrente da Ação Judicial Transitada em Julgado, processo supracitado, referente a repetição do indébito de COFINS e Juros de Mora, o contribuinte efetuou lançamentos contábeis que totalizaram R\$ 11.051.216,22.

De acordo com o Anexo V da Instrução Normativa 1717/2017, Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do processo nº 18365-722.054/2017-11, em anexo, o valor do crédito original do indébito de COFINS requerido foi R\$ 6.158.327,12 e o valor dos juros até dezembro de 2017 foi no valor de R\$ 4.247.105,92, totalizando um crédito tributário até dezembro de 2017 nº valor de R\$ 10.405.433,04, portanto, conforme lançado em sua contabilidade no dia 31/03/2018.

De acordo com o PARECER SEORT / DRF / MNS N° 0036 / 2018, constante do processo n° 18365-722.054/2017-11, em anexo, foi deferido o pedido de habilitação do crédito tributário de que trata o Anexo V, citado no item anterior, no montante supracitado, e o contribuinte tomou ciência em março de 2018, data em que efetuou o lançamento em sua contabilidade.

Considerando que em março de 2018, conforme acima demonstrado o contribuinte já tinha crédito líquido e certo do quanto compensar referente ao indébito de COFINS, tendo em vista habilitação do crédito junto à Receita Federal do Brasil através do processo administrativo n° 18365-722.054/2017-11, o referido indébito e os juros consiste em receita nova, portanto passível de tributação do IRPJ e da CSLL, regime de competência.

## 2. COMPRAS DE MERCADORIAS PARA REVENDA

Com base nas notas fiscais eletrônicas de entrada de mercadorias, planilhas em anexo, apuramos as compras de mercadorias para revenda conforme abaixo demonstrado:

COMPRA DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO – ANO 2018

Mês	AQUISIÇÃO FORA DA ZFM	AQUISIÇÃO DENTRO DA ZFM
Jan	17.511.332,31	282.830,03
Fev	25.634.556,45	177.889,87
Mar	20.495.167,15	334.914,93
Abr	13.854.493,80	668.006,58
Mai	14.478.505,95	636.040,68
Jun	23.664.249,59	290.365,39
Jul	14.609.900,93	172.504,08
Ago	35.246.182,96	282.636,56
Set	33.247.549,77	214.299,19
Out	21.124.165,66	279.333,81
Nov	39.449.961,45	327.165,05
Dez	19.924.433,98	72.024,86
<b>TOTAL</b>	<b>279.240.500,00</b>	<b>3.738.011,03</b>

## 3. GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS/PASEP

O sujeito passivo apresentou as EFD Contribuições, ano calendário 2018, constante do SPED, arquivos em anexo, apurando crédito de PIS, conforme resumo abaixo demonstrado:

RESUMO DOS CRÉDITOS DE PIS APURADO PELO CONTRIBUINTE CONFORME EFD CONTRIBUIÇÕES - ANO 2018					
MÊS	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Valor da Base de Cálculo Utilizada	Valor do PIS	Ajuste devido Estorno	Crédito Apurado
JAN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	12.115.453,74	199.904,99		
	Demais itens do registro M105	291.207,30	4.804,92	140.249,44	64.460,47
FEV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	15.607.755,46	257.527,97		
	Demais itens do registro M105	268.940,26	4.437,51	186.095,01	75.870,47
MAR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	23.181.580,56	382.496,08		
	Demais itens do registro M105	231.938,09	3.826,98	220.104,02	166.219,04
ABR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	19.398.940,78	320.082,52		
	Demais itens do registro M105	170.332,04	2.810,48	229.547,01	93.345,99
MAI	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	13.003.859,46	214.563,68		
	Demais itens do registro M105	199.627,04	3.293,85	141.843,86	76.013,67
JUN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	20.979.456,62	346.161,03		
	Demais itens do registro M105	228.429,92	3.769,09	154.201,95	195.728,18
JUL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	13.336.523,17	220.052,63		
	Demais itens do registro M105	258.009,52	4.257,16	138.097,37	86.212,42
AGO	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	16.492.463,15	272.125,64		
	Demais itens do registro M105	268.330,88	4.427,46	167.692,46	108.860,64
SET	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	24.986.311,98	412.274,15		
	Demais itens do registro M105	224.170,79	3.698,82	293.181,93	122.791,04
OUT	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	24.666.537,52	406.997,87		
	Demais itens do registro M105	224.304,56	3.701,03	290.214,21	120.484,68
NOV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	19.648.134,67	324.194,22		
	Demais itens do registro M105	194.487,92	3.209,05	237.214,60	90.188,67
DEZ	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	22.898.750,76	377.829,39		
	Demais itens do registro M105	247.158,60	4.078,12	261.971,45	119.936,05
TOTAL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	226.315.767,87	3.734.210,17		
	Demais itens do registro M105	2.806.936,92	46.314,46	2.460.413,31	1.320.111,32

Demonstraremos a seguir que o contribuinte credita-se de mercadoria com alíquota zero:

De acordo com a EFD Contribuições mês de janeiro, resumo acima demonstrado, o contribuinte apurou crédito aquisição de mercadorias no valor de R\$ 12.115.453,74.

Conforme planilha demonstrada acima, em janeiro o contribuinte adquiriu um total de mercadoria para revenda no valor total de R\$ 17.794.162,34, sendo que deste total o valor de R\$ 17.511.332,31 foram de mercadorias adquiridas com alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep, portanto sem direito a crédito.

Dessa forma, com base nas notas fiscais eletrônicas de compras de mercadorias para revenda, no mês de janeiro o contribuinte faz jus ao crédito somente sobre o valor de R\$ 282.830,03.

De acordo com a EFD Contribuições, arquivo em anexo, e conforme acima demonstrado, o contribuinte apurou crédito de PIS, registro M105, Aquisição de Mercadoria para Comercialização, beneficiando-se da alíquota de 1,65%, embora tenha adquirida a mercadoria com incidência de alíquota zero da referida contribuição.

Abaixo demonstramos os créditos a que faz jus o contribuinte, tendo em vista glosa de valores da Base de Cálculo do registro M105, Aquisição de Mercadoria para Comercialização, constante da EFD Contribuições, apresentada pelo contribuinte, considerando que a mercadoria foi adquirida com incidência de PIS na alíquota ZERO:

## CRÉDITO DE PIS A QUE FAZ JUS O CONTRIBUINTE - ANO 2018

MÊS	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Valor da Base de Cálculo Utilizada	Valor do PIS	Crédito Apurado
JAN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	282.830,03	4.666,70	9.471,62
	Demais itens do registro M105	291.207,30	4.804,92	
FEV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	177.889,87	2.935,18	7.372,70
	Demais itens do registro M105	268.940,26	4.437,51	
MAR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	334.914,93	5.526,10	9.353,07
	Demais itens do registro M105	231.938,09	3.826,98	
ABR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	668.006,58	11.022,11	13.832,59
	Demais itens do registro M105	170.332,04	2.810,48	
MAI	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	636.040,68	10.494,67	13.788,52
	Demais itens do registro M105	199.627,04	3.293,85	
JUN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	290.365,39	4.791,03	8.560,12
	Demais itens do registro M105	228.429,92	3.769,09	
JUL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	172.504,08	2.846,32	7.103,47
	Demais itens do registro M105	258.009,52	4.257,16	
AGO	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	282.636,56	4.663,50	9.090,96
	Demais itens do registro M105	268.330,88	4.427,46	
SET	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	214.299,19	3.535,94	7.234,75
	Demais itens do registro M105	224.170,79	3.698,82	
OUT	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	279.333,81	4.609,01	8.310,03
	Demais itens do registro M105	224.304,56	3.701,03	
NOV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	327.165,05	5.398,22	8.607,27
	Demais itens do registro M105	194.487,92	3.209,05	
DEZ	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	72.024,86	1.188,41	5.266,53
	Demais itens do registro M105	247.158,60	4.078,12	
TOTAL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	3.738.011,03	61.677,18	107.991,64
	Demais itens do registro M105	2.806.936,92	46.314,46	

Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive no caso de isenção, este último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração das contribuições - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente).

Face ao acima exposto, glosamos os créditos de PIS/Pasep, constante das EFD Contribuições constantes do SPED, conforme abaixo demonstrado:

## GLOSA DE CRÉDITO DO PIS - ANO 2018

MÊS	Valor Descontado pelo contribuinte	Crédito apurado pela Fiscalização	Glosa de Crédito
JAN	64.460,47	9.471,62	54.988,85
FEV	75.870,47	7.372,70	68.497,77
MAR	108.182,20	9.353,07	98.829,13
ABR	89.910,09	13.832,59	76.077,50
MAI	76.013,67	13.788,52	62.225,15
JUN	116.820,22	8.560,12	108.260,10
JUL	82.062,98	7.103,47	74.959,51
AGO	90.661,44	9.090,96	81.570,48
SET	80.476,52	7.234,75	73.241,77
OUT	99.878,48	8.310,03	91.568,45
NOV	76.785,41	8.607,27	68.178,14
DEZ	97.822,27	5.266,53	92.555,74
TOTAL	1.058.944,22	107.991,63	950.952,59

## 4. GLOSA DE CRÉDITOS DE COFINS

O sujeito passivo apresentou as EFD Contribuições, ano calendário 2018, constante do SPED, arquivos em anexo, apurando crédito de COFINS, conforme resumo abaixo demonstrado:

## RESUMO DOS CRÉDITOS DA COFINS APURADA PELO CONTRIBUINTE CONFORME SPED CONTRIBUIÇÕES - ANO 2018

MÊS	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Valor da Base de Cálculo Utilizada	Valor do PIS	Ajuste devido Estorno	Crédito Apurado
JAN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	12.115.453,74	920.774,48	645.997,44	296.908,80
	Demais itens do registro M105	291.207,30	22.131,75		
FEV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	15.607.755,46	1.186.189,41	857.164,87	349.464,00
	Demais itens do registro M105	268.940,26	20.439,46		
MAR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	23.181.580,56	1.761.800,12	1.001.897,40	777.530,02
	Demais itens do registro M105	231.938,09	17.627,29		

MÊS	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Valor da Base de Cálculo Utilizada	Valor do PIS	Ajuste devido Estorno	Crédito Apurado
ABR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	19.398.940,78	1.474.319,50	1.057.307,40	429.997,33
	Demais itens do registro M105	170.332,04	12.945,34		
MAI	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	13.003.859,46	988.293,32	653.341,38	350.123,59
	Demais itens do registro M105	199.627,04	15.171,66		
JUN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	20.979.456,62	1.594.438,70	710.263,58	901.535,80
	Demais itens do registro M105	228.429,92	17.366,67		
JUL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	13.336.523,17	1.013.575,76	636.084,90	397.099,58
	Demais itens do registro M105	258.009,52	19.608,72		
AGO	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	16.492.463,15	1.253.427,20	772.401,64	501.418,71
	Demais itens do registro M105	268.330,88	20.393,15		
SET	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	24.986.311,98	1.898.959,71	1.350.410,89	565.585,80
	Demais itens do registro M105	224.170,79	17.036,98		
OUT	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	24.666.537,52	1.874.656,85	1.336.744,29	554.959,71
	Demais itens do registro M105	224.304,56	17.047,15		
NOV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	19.648.134,67	1.493.258,13	1.092.624,83	415.414,49
	Demais itens do registro M105	194.487,92	14.781,08		
DEZ	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	22.898.750,76	1.740.305,06	1.206.656,40	552.432,71
	Demais itens do registro M105	247.158,60	18.784,05		
TOTAL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	226.315.787,87	17.199.998,86	11.320.895,02	6.092.430,54
	Demais itens do registro M105	2.806.936,92	213.327,21		

Assim como no PIS, o contribuinte na EFD Contribuições, apurou crédito da COFINS, registro M505, Aquisição de Mercadoria para Comercialização, na alíquota de 7,6% (sete virgula seis por cento), embora tenha adquirida a mercadoria com incidência de alíquota zero da referida contribuição.

Abaixo demonstramos os créditos a que faz jus o contribuinte, tendo em vista glosa de valores da Base de Cálculo do registro M505, Aquisição de Mercadoria para Comercialização, constante das EFD Contribuições apresentada pelo contribuinte, considerando que a mercadoria foi adquirida com incidência de COFINS na alíquota zero:

**CRÉDITO DA COFINS A QUE FAZ JUS O CONTRIBUINTE - ANO 2018**

MÊS	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Valor da Base de Cálculo Utilizada	Valor da COFINS	Crédito Apurado
JAN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	282.830,03	21.495,08	43.626,84
	Demais itens do registro M105	291.207,30	22.131,75	
FEV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	177.889,87	13.519,63	33.959,09
	Demais itens do registro M105	268.940,26	20.439,46	
MAR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	334.914,93	25.453,53	43.080,83
	Demais itens do registro M105	231.938,09	17.627,29	
ABR	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	668.006,58	50.768,50	63.713,74
	Demais itens do registro M105	170.332,04	12.945,24	
MAI	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	636.040,68	48.339,09	63.510,75
	Demais itens do registro M105	199.627,04	15.171,66	
JUN	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	290.365,39	22.067,77	39.428,44
	Demais itens do registro M105	228.429,92	17.360,67	
JUL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	172.504,08	13.110,31	32.719,03
	Demais itens do registro M105	258.009,52	19.608,72	
AGO	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	282.636,56	21.480,38	41.873,53
	Demais itens do registro M105	268.330,88	20.393,15	
SET	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	214.299,19	16.286,74	33.323,72
	Demais itens do registro M105	224.170,79	17.036,98	
OUT	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	279.333,81	21.229,37	38.276,52
	Demais itens do registro M105	224.304,56	17.047,15	
NOV	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	327.165,05	24.864,54	39.645,63
	Demais itens do registro M105	194.487,92	14.781,08	
DEZ	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	72.024,86	5.473,89	24.257,94
	Demais itens do registro M105	247.158,60	18.784,05	
TOTAL	Aquisição de Mercadoria para Comercialização	3.738.011,03	284.088,84	497.416,04
	Demais itens do registro M105	2.806.936,92	213.327,21	

Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive no caso de isenção, este último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração das contribuições - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente).

Em virtude do acima exposto glosamos os créditos da COFINS, constante das EFD Contribuições, ano 2018, arquivo em anexo, lançado no SPED pelo contribuinte em questão, conforme abaixo:

**GLOSA DE CRÉDITO DA COFINS - ANO 2018**

MÊS	Crédito Descontado pelo Contribuinte	Crédito apurado pela Fiscalização	Glosa de Crédito
JAN	296.908,80	43.626,84	253.281,96
FEV	349.464,00	33.959,09	315.504,91
MAR	501.427,88	43.080,83	458.347,05
ABR	419.554,54	63.713,74	355.840,80
MAI	350.123,59	63.510,75	286.612,84
JUN	539.818,44	39.428,44	500.390,00
JUL	379.269,76	32.719,03	346.550,73
AGO	420.005,68	41.873,53	378.132,15
SET	373.068,90	33.323,72	339.745,18
OUT	463.121,87	38.276,52	424.845,35
NOV	358.168,45	39.645,63	318.522,82
DEZ	455.071,98	24.257,94	430.814,04
<b>TOTAL</b>	<b>4.906.003,89</b>	<b>497.416,06</b>	<b>4.408.587,83</b>

**5. TRIBUTAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA – PIS E COFINS**

Em decorrência do exposto no item 1.3 acima e considerando que em março de 2018 o contribuinte já tinha crédito líquido e certo do quanto compensar referente ao indébito de COFINS, conforme processo nº 18365-722.054/2017-11, os juros sobre o indébito é receita nova, portanto passível de tributação de PIS e COFINS, sobre os valores contabilizados conforme abaixo demonstrado:

31/03/2018 – COFINS A COMPENSAR D	4.247.105,92	Atualização Selic até dez/2017
31/03/2018 – COFINS A COMPENSAR D	213.311,38	Atualização Selic jan à mar/2018
31/10/2018 – COFINS A COMPENSAR D	395.888,38	Ref. Atualização da Selic ação judicial
30/11/2018 – COFINS A COMPENSAR D	59.423,14	Ref. Atualização da Selic ação judicial
31/12/2018 – COFINS A COMPENSAR D	31.464,55	Ref. Atualização da Selic ação judicial
<b>TOTAL</b>	<b>4.947.193,37</b>	(quatro milhões, novecentos e quarenta e sete mil, cento e noventa e três reais e trinta e sete centavos) .

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 24/08/2021 através do sócio-diretor Silvino Faustino Medeiros Neto (CPF 043.990.888-42), conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal às fls. 224/226) e apresentou impugnação em 23/09/2021 (fls. 233), na qual alega, em síntese (fls. 237 a 328):

### **1. Da Tempestividade da Impugnação**

A impugnação é tempestiva.

### **2. Dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL**

#### **2.1. Da Indevida Inclusão de Crédito Presumido de ICMS na Base de Cálculo do IRPJ e CSLL**

Essa parte da atuação do IRPJ e CSLL deve ser anulada, pois em nenhum momento a Impugnante foi intimada para justificar a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ/CSLL e trazer as comprovações necessárias, o que contamina totalmente a atuação, tendo em vista cerceamento do direito de defesa, vez que não foram realizadas todas as análises e diligências fiscais necessárias para melhor esclarecimento do tema, a teor do que consignado nas disposições do Art. 59, II do Decreto 70.235/72.

Reproduz jurisprudência do CARF.

Quanto ao mérito, para excluir essas subvenções da base de cálculo do IRPJ e CSLL, a Impugnante lançou tais valores a crédito na conta contábil de Receitas, denominando como Receitas de Subvenção, e a débito na conta de custos, denominando crédito presumido de ICMS, não havendo qualquer alteração do resultado.

Apresenta balancete contábil de dezembro de 2018.

Não se trata de mera inclusão de custos como indevidamente entende o agente fiscal (o que certamente ocorreu pela falta de intimação prévia), mas sim exclusão de valores de subvenções recebidas do Estado do Amazonas, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme lhe permite a Lei, jurisprudência e decisão judicial própria.

A 1ª Sessão do STJ, em sede dos Embargos de Divergência nº 1.517.492/PR, firmou precedente ratificando o entendimento da 1ª Turma e estabeleceu que a União não pode tributar as subvenções concedidas pelos Estados e Distrito Federal seja por meio do IRPJ seja da CSLL, independentemente de qualquer requisito ou classificação, sob pena de ocasionar latente violação ao Princípio Federativo. Portanto, a presente atuação não viola apenas o pacto federativo, mas também desobedece frontalmente a jurisprudência pacificada do STJ, ao incluir a subvenção recebida pela Impugnante (crédito presumido) na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Com efeito, a Primeira Sessão do Superior Tribunal de Justiça pôs fim ao dissídio jurisprudencial existente entre a 1ª e 2ª Turma para definir que as subvenções ora retratadas (Crédito Presumido de ICMS) devem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Reproduz ementas de decisões judiciais.

ASSIM, AO NÃO ACEITAR O PROCEDIMENTO DA IMPUGNANTE E INCLUIR NOVAMENTE NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL OS VALORES DAS SUBVENÇÕES (CRÉDITO PRESUMIDO) RECEBIDOS DO ESTADO DO AMAZONAS, O AGENTE FISCAL, ALÉM DE CONTRARIAR NOSSA LEGISLAÇÃO, tal qual interpretada pelos tribunais de forma pacífica, ESTÁ DESOBEDECENDO a uma ORDEM JUDICIAL, O QUE NÃO PODE SER ACEITO, DEVENDO A ESSA PARTE DA AUTUAÇÃO SER TOTALMENTE CANCELADA, também por isso.

Antes de finalizar, em obediência ao princípio da eventualidade, cabe dizer que mesmo se os julgadores não entenderem pela obediência à jurisprudência pacífica do STJ, nem pela decisão judicial em vigor e em favor da Impugnante, o que é colocado como afastada suposição, de toda forma o lançamento não se sustentaria, tendo em vista redação do artigo 9º, da LC 160/17, no tocante à exclusão do lucro real, garantida pelo caput do art. 30, da Lei 12.973/14, alterada pela referida Lei Complementar.

O referido dispositivo da LC 160/17 encerrou qualquer discussão acerca da natureza das subvenções, estipulando que todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal são subvenções para investimento, logo, a eles deve ser aplicada a regra do caput do art. 30 da mesma Lei 12.973/14, a determinar sua exclusão do lucro real.

Dessa feita, por todos os motivos acima delineados, imperioso o cancelamento do item do Auto de Infração por meio do qual se lança o IRPJ e a CSLL sobre as subvenções (créditos presumidos de ICMS) recebidas pela Impugnante do Estado do Amazonas, em vista o Princípio do Pacto Federativo, a Imunidade Recíproca, a Regra-matriz de incidência tributária, assim como para respeitar decisão judicial que assegura o direito da Impugnante.

## **2.2. Da Alegada Dedução Indevida de ICMS – item 1.2 do Relatório Fiscal**

É improcedente essa parte da autuação, vez que não houve qualquer dedução indevida de ICMS pago no ano fiscalizado. Todo ICMS utilizado como dedução foi devidamente recolhido.

Em março de 2018, o Estado do Amazonas publicou a Resolução nº. 0016/2018 - GSER, pelo qual submeteu a Fiscalizada e outras empresas a Regime Especial de Apuração e Recolhimento do ICMS previsto no art. 391 do Regulamento do ICMS, que consistia na adoção do regime normal de apuração e recolhimento do ICMS (débito e crédito), na forma definida no art. 98 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 20.686, de 1999.

Por premissa, foi definido que a Fiscalizada deveria se submeter às determinações da Resolução 0016/2018 - GSER, no que tange a aplicar regras para cada documento emitido (destacar ICMS), a partir de junho de 2018, tendo um período de três meses de transição. Para tanto deveria proceder da seguinte forma:

- a) Apurar o saldo credor do estoque na posição de 28/02/2018 e passar a se apropriar de referidos créditos à razão de 1/6, mensalmente, a partir de março de 2018;
- b) Apurar o saldo credor acumulado em 28/02/2018 e passar a se apropriar de referidos créditos à razão de 1/6, mensalmente, a partir de março de 2018;
- c) Apurar créditos E DÉBITOS dos meses de Março, Abril e Maio de 2018 e LANÇA-LOS DE FORMA AVULSA (ou seja, lançar tais créditos e débitos nos campos residuais - "outros créditos/outros débitos") nas respectivas apurações.

Esse procedimento foi feito e formalizado junto à SEFAZ, tendo sido devidamente homologado, conforme cópia do processo administrativo anexo.

Assim, em razão da transição necessária para que a Fiscalizada aplicasse as novas regras de apuração de ICMS trazidas pela citada Resolução 16/2018 GSER, nos meses de março, abril e maio de 2018 os débitos de ICMS foram lançados "avulsamente" nas respectivas apurações, logo, não aparecendo destacados nas notas fiscais de venda.

E esses valores de débito de ICMS lançados avulsamente, em razão dessa mudança de apuração, são justamente a diferença encontrada pelo Agente Fiscal, estando explicada essa situação. Ora, como foram lançamentos avulso, por lógica, não constam nas notas de vendas, evidenciando que a fiscalização fez a sua incompleta análise.

Anexamos, outrossim, o Livro de Registro e Apuração de ICMS dos meses de março, abril e maio de 2018, estando destacados em amarelo os valores de débitos lançados avulsamente em razão do procedimento de transição para o novo regime de apuração de ICMS trazido pela Resolução 0016/2018 - GSER.

Assim, não existe qualquer irregularidade. O procedimento foi feito para atender à SEFAZ do Amazonas, que determinou a alteração de apuração de ICMS, tendo sido o procedimento de transição devidamente homologado, tanto com relação aos débitos lançados de forma avulsa, quanto aos créditos do mesmo modo lançados.

### **2.3. Da Infundada Acusação de não Oferecimento de Valores à Tributação – Item 1.3 do Relatório Fiscal**

Essa parte da atuação do IRPJ e CSSL deve ser anulada, tendo em vista que em nenhum momento da fiscalização a Impugnante foi intimada para

justificar/comprovar a forma e o momento de tributação do IRPJ/CSSL sobre citado indébito, o que contamina totalmente a autuação, tendo em vista cerceamento do direito de defesa, vez que não foram realizadas todas as análises e diligências fiscais necessárias para melhor esclarecimento do tema, a teor do que consignado nas disposições do Art. 59, II do Decreto 70.235/72.

Quanto ao mérito, a fiscalização determinou que o aspecto temporal da regra matriz de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido se deu em MARÇO DE 2018, “tendo em vista habilitação do crédito junto à Receita Federal do Brasil através do processo administrativo nº 18365-722.054/2017-11”.

Sucede que a habilitação de crédito não é critério para definir a disponibilidade de renda, que é o critério determinante para se apurar o momento no qual se realiza o fato gerador da obrigação tributária, a teor do artigo 43, cabeça, do Código Tributário Nacional.

Em se tratando de crédito oriundo de AÇÃO JUDICIAL (no qual se reconheceu indébito tributário ao contribuinte), assim se lê no artigo 100, literalmente:

Art. 100. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

Tem-se, pela literalidade do dispositivo acima transcrito que a HABILITAÇÃO DE CRÉDITO é procedimento necessário e prévio para se proceder ao pedido de compensação (denominada declaração de compensação).

Há, pois, distinção entre a HABILITAÇÃO DE CRÉDITO e a DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Apenas a compensação tem o condão legal de EXTINGUIR o débito tributário, ainda que sob condição resolutória, que é a homologação (tácita ou expressa) do pedido.

Vê-se, pois, que HABILITAÇÃO DE CRÉDITO NÃO PRODUZ QUALQUER EFEITO SOBRE A REALIZAÇÃO DE RECEITA, uma vez que ela é mero ato prévio e necessário para se formular a declaração de compensação, sem, contudo, implicar a própria existência do direito creditório em si mesmo, já que este apenas será aferido após a homologação expressa da declaração de compensação.

Segundo a norma, o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação.

Por tudo isso, é que a habilitação de crédito não cria a disponibilidade nem econômica nem jurídica do direito creditório. Não há disponibilidade jurídica já que a própria legislação nega haver “direito” ao crédito reconhecido pela

Administração tributária. Não há disponibilidade econômica porque o contribuinte não estrai qualquer benefício econômico da habilitação do referido crédito, ainda que tal benefício pudesse estar desconectado do título jurídico.

Essa disponibilidade apenas se evidencia com a efetivação da REDUÇÃO DA DESPESA TRIBUTÁRIA objeto da compensação, mediante a declaração de compensação, de que trata o artigo 74, §2º, da Lei ordinária federal nº 9.430/96. E a Impugnante tributou o indébito no momento das apresentações das Declarações de Compensação, momento que efetivamente teve a disponibilidade de renda.

Enquanto não houver a DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, não haverá qualquer alteração nº patrimônio líquido do contribuinte, muito menos incremento em seu resultado, mediante a receita decorrente da redução de despesa do tributo compensado.

Isso é de suma importância ao caso, pois a pretensão de se manter o momento de tributação na habilitação do crédito implica tributar-se PATRIMÔNIO (ativo fiscal) e não RENDA (decorrente da receita de redução da despesa tributária).

Logo, em análise estrita da legislação de regência e princípios constitucionais, a autuação fiscal estabeleceu momento indevido para aferir a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro, ao impor a tributação do ATIVO FISCAL reconhecido pela habilitação de crédito.

Reproduz acórdãos do CARF.

Uma declaração de compensação pode muito bem não ser homologada, como muitas vezes não o é. A autuada aqui apenas procedeu de acordo com requisitos mínimos de certeza - ou melhor - de plausibilidade até para reconhecimento da receita para fins fiscais, aguardando a declaração de compensação em vez de aodadamente se antecipar ao momento da habilitação do crédito.

Por fim, mesmo se fossem ultrapassados os argumentos esposados até aqui, sendo aceito o momento da tributação do indébito sugerido pelo Agente Fiscal, o que colocamos como remota e afastada hipótese, de toda sorte descaberia a exigência fiscal.

Isso porque, como já relatado, o IRPJ e CSSL devidos sobre o indébito foram recolhidos pela Impugnante quando da apresentação da Declaração de Compensação, não podendo ser exigido novamente, sob pena de dupla exigência, cabendo, no máximo, uma exigência de juros.

Como amostragem, anexamos as PER/DCOMP do ano de 2018 e balancetes mensais, comprovando que o indébito compensado foi devidamente oferecido à tributação, o que ocorreu nos anos seguintes, até utilização total, o que poderia

ter sido verificado pelo Agente Fiscal, caso tivesse intimado a Impugnante sobre essa matéria, como, mais uma vez, não o fez.

Na remota hipótese de não ser cancelada totalmente essa parte da autuação, tendo em vista a total improcedência demonstrada no item anterior, de toda forma de ser cancelada a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os JUROS incidentes sobre o indébito tributário declarado, decorrentes da incidência da denominada TAXA SELIC, tendo em vista sua total improcedência, conforme demonstraremos.

**Sempre que os contribuintes propõem ações judiciais de repetições de indébito em razão de incidências ilegais e inconstitucionais reconhecidas pelo judiciário, ou recolhem indevidamente tributos e requerem, administrativamente, a devolução do montante pago, têm garantida a RECOMPOSIÇÃO DO VALOR NOMINAL DO INDÉBITO, em razão da incidência do índice de correção monetária, cumulada com juros moratórios, pela aplicação da denominada TAXA SELIC.**

**É que, em razão da aplicação do princípio da isonomia, o critério utilizado para atualizar o crédito tributário pago a destempo pelo contribuinte deve ser O MESMO para fazer incidir a correção monetária do indébito que, a ele, deva ser devolvido.**

Reproduz acórdão do STF.

Existe plêiade de artigos de leis, ordinárias e complementares, que trazem para o âmbito infraconstitucional a instituição do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o pagamento de juros ativos GENERICAMENTE CONSIDERADOS (sem a devida distinção da composição com critérios de correção monetária, como o que se sucede com a TAXA SELIC).

São eles o § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, ao art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 e ao art. 43, inc. II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172, de 1966).

Em razão desses dispositivos e dando-lhes concretude que entendia devida, a Receita Federal do Brasil editou ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 25, DE 24 DE DEZEMBRO DE 2003, que está contido no âmbito da 'LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA', de que trata o artigo 96, do Código Tributário Nacional.

*Art. 3º Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e sobre elas incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.*

A tributabilidade dos juros no âmbito da incidência das contribuições para o PIS e COFINS não é objeto do presente item de impugnação, por haver fundamento diverso.

O fato de a denominada TAXA SELIC, como índice de incidência de juros de mora para repetição de indébito tributário, estar intrinsecamente agregada também como CRITÉRIO DE CORREÇÃO MONETÁRIA afasta a aderência pretendida pela Receita Federal do Brasil ao conceito de "RECEITA NOVA".

E é assim porque a correção monetária APENAS serve para recompor os efeitos deletérios da INFLAÇÃO durante o período em que o dinheiro não esteve em posse de seu titular, sem que ela comporte ganho ou acréscimo de patrimônio, especialmente no cenário atual, em que a taxa SELIC, se juros fosse, seria juro negativo, já largamente inferior aos índices inflacionários, como muito bem assevera o Min. Roberto Barroso, em seu voto disponibilizado no dia 22.9.2021 no julgamento deste mesmo tema na Repercussão Geral do STF.

Não se nega que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.138.695/SC, julgado no rito dos Representativos de Controvérsia, entendeu pela legitimidade da incidência do IRPJ e CSLL sobre os juros incidentes sobre depósitos levantados pelo contribuinte (Tema 504/STJ) e sobre a repetição do indébito tributário (Tema 505/STJ).

O Recurso Extraordinário interposto contra o referido acórdão no âmbito do Superior Tribunal de Justiça está, porém, com seu curso sobrestado de julgamento, em razão de o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido REPERCUSSÃO GERAL na matéria, tendo sido prolatado acórdão para tal fim com a seguinte ementa:

"EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL.

A interposição do recurso extraordinário com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 43, II, § 1º, do CTN por tribunal regional federal constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria relativa a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC na repetição do indébito. (RE 1063187/RS, Relator: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 14/09/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 21-092017 PUBLIC 22-09-2017)"

O ÍNDICE REPRESENTADO PELA TAXA SELIC É INSCINDÍVEL.

Correção monetária não gera riqueza nova e, por não haver cindibilidade do índice representado pela TAXA SELIC, não há viabilidade de se configurarem como 'RECEITA NOVA' os valores decorrentes de sua aplicação ao indébito tributário devolvido, por qualquer via que seja, ao contribuinte.

Repita-se que, atualmente, não há sequer como considerar qualquer componente de juro real na Taxa Selic, pois que se mostra bastante inferior à própria inflação, de modo que ela, hoje sequer corrige o valor da moeda, quem dirá aumentar o patrimônio.

A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça bem exemplifica e define os limites da correção monetária. Houve o julgamento do julgamento do Recurso Especial nº 1.131.360/RJ;

Reproduz trecho do voto-vista, vencedor, proferido pela ministra Maria Thereza de Assis Moura.

A questão, contudo, diz respeito à interpretação da lei, especialmente, do termo juros. Em interpretação sistemática da lei com o art. 43 do CTN, que exige aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial para configuração do fato gerador do imposto de renda, leva a impossibilidade de se interpretar o termo legal do art. 17 "juros" como abrangendo a taxa Selic, já que ela:

- 1) Não é exatamente juro;
- 2) Pois tem a função declarada legalmente de também corrigir o valor da moeda;
- 3) Pode, como é atualmente, implicar conteúdo efetivamente de juro negativo, e, por fim:
- 4) Tem natureza indenizatória equivalente à de danos emergentes, como vem decidindo o STF, em julgamento em curso no exato momento do oferecimento desta impugnação, já contando com 6 votos, que, no mérito do recurso, seguem esta posição (Min. Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski, Carmem Lucia Rocha, Roberto Barroso e Gilmar Mendes).

Por essas razões, entende-se não haver validade na autuação que determina a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os valores decorrentes da incidência da TAXA SELIC, na recuperação de indébito tributário, devendo ser cancelada essa parte da autuação.

### **3. Dos Autos de Infração de PIS e Cofins**

#### **3.1 - Da indevida glosa de crédito de PIS e Cofins**

A Impugnante tem SIM direito de aproveitar créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de bens provenientes de empresas localizadas fora da ZFM, quando tais bens foram revendidos com incidência dessas Contribuições. a Impugnante tem SIM direito de aproveitar créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de bens provenientes de empresas localizadas fora da ZFM, quando tais bens foram revendidos com incidência dessas Contribuições.

E foi isso que a Impugnante fez. Apenas aproveitou crédito de aquisições de bens provenientes de empresas localizadas fora da ZFM, quando esses bens foram revendidos com tributação pelo PIS e pela Cofins.

Calculou o crédito das aquisições, na mesma proporção em que foram suas vendas tributadas por PIS e COFINS.

Apresenta como exemplo memória de cálculo dos créditos de PIS e Cofins do mês de janeiro de 2018. Neste mês, do total das vendas de produtos com tributação normal de PIS/COFINS, apenas 30,56% foram tributadas, sendo o restante vendas isentas. Logo, a autuada aproveitou os créditos de PIS e COFINS de apenas 30,56% das aquisições de produtos com tributação normal de PIS e COFINS.

Os arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, de idêntica redação, vedam a apropriação de créditos de contribuição ao PIS e COFINS sobre valores de "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição".

Por conseguinte, extrai-se que a isenção de tais tributos (PIS e COFINS) sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços, só impede o aproveitamento dos créditos quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Sendo a aquisição isenta de PIS e COFINS, mas a revenda tributada, não há impedimento a utilização do crédito.

Reproduz emente de Acórdão do STF relativa à cautelar na ADI 2.348-9/DF e julgados do STJ.

A Impugnante tem decisão judicial, transitada em julgado, que declara expressamente que vendas para a ZFM tem ISENÇÃO de PIS e COFINS, conforme sentença anexa, não podendo tal entendimento ser alterado pela Fiscalização.

NÃO HÁ DÚVIDAS QUE A VENDA DE PRODUTOS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS TEM ISENÇÃO DE PIS E COFINS, esteja o vendedor dentro ou fora da Zona Franca. Não se trata de alíquota zero, como pode fazer parecer a interpretação literal e isolada do texto da Lei n.º 10.996/04 (art. 2º). Tal interpretação já foi pacificamente rechaçada pelos Tribunais Superiores. E se tal operação é isenta, a subsequente a ela dará direito a crédito se for tributada, como é o caso.

Portanto, quando as vendas dessas mercadorias adquiridas com isenção são tributadas, NÃO SE APLICA A PARTE FINAL, DOS ARTS. 3º, §2º, II, das leis nº 10.637/01 e 10.833/03, quando VEDAM A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO QUANDO SE REVENDER PRODUTOS CUJAS RECEITAS DE VENDA NÃO ESTEJAM SUJEITAS À INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Desse modo, subsiste sim o direito da Impugnante ao aproveitamento do crédito quando a venda é tributada de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo improcedente o lançamento fiscal em lide.

Reproduz ementa de decisão do STJ.

Ademais, ainda que se pudesse concluir que a Lei n. 10.996/2004 tenha afastado a exceção prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o creditamento realizado pela Impugnante remanesceria, conforme consta no decorrer do voto do recente precedente do STJ acima citado (REsp 1.259.343).

Isso porque, conforme narrado pela Ministra Regina Helena Costa, “o direito ao aproveitamento dos créditos não está vinculado à tributação na etapa anterior, consoante assentado pela 1ª Turma do STJ, ao julgar o AgInt no REsp n. 1.051.634/CE, em 28.03.2017, por maioria, acompanhando voto-vista, segundo o qual a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, que assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO, assentando, como corolário, a revogação tácita do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003”.

O fato alegado de não haver ônus de PIS e COFINS sobre o valor das receitas auferidas pelo fornecedor é irrelevante, porquanto, em essência, o crédito calculado desses tributos é inegavelmente um direito de natureza presumida e, além disso, como dito, o fato do fornecedor imediato ser isento não significa que o custo do produto não esteja “carregado” de PIS/Cofins incidentes em etapas anteriores.

O presente raciocínio é reforçado com a observação de que, mesmo nas aquisições de insumos de contribuintes tributados pelo imposto de renda com base no lucro presumido (regime cumulativo = PIS, 0,65%, e COFINS, 3%) ou pelo SIMPLES, o direito de crédito é integral - 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS. Ou seja, não importa saber o quantum incidente de direito sobre a receita anterior.

Diante desse cenário, pode-se dizer que não há de fato uma isenção ou alíquota zero, mas sim um diferimento de pagamento de contribuições e, porque não dizer, um desvio de finalidade do modelo de tributação que fora concebido para esses tributos, porquanto se tributará valor além do agregado. Isso equivale a dar continuidade à cobrança cumulativa dentro do modelo de cobrança não-cumulativa criado justamente para evitar os efeitos perversos do primeiro.

**3.2 - Não incidência das contribuições PIS/COFINS sobre recuperação de indébito tributário - artigo 1º, §3º, I, das leis de regência das contribuições - jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - não incidência das contribuições sobre os juros (Selic) sobre a recuperação do indébito tributário - artigo 1º, 3º, VII, das leis de regência das contribuições.**

A autuação quer fazer crer que REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO é receita hábil a se sujeitar à incidência das contribuições para o PIS e COFINS.

Repetição de indébito tributário não está contida no campo de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, pois se trata de recuperação de custo, que não se pode confundir com receita, especialmente tal qual definida, em termos jurídicos, pelo STF, especialmente ao julgar o Tema 69 da Repercussão Geral.

Não há tributabilidade de ressarcimento de custo tributário, primeiro porque se trata de ingresso financeiro que não se enquadra no conceito do art. 12 do Decreto-lei 1.598/77, ao qual remete a própria legislação de PIS/Cofins.

Não bastasse isso, a devolução de tributos significa o retorno, ao patrimônio da empresa, de valores que o integravam no passado e que dele foram retirados indevidamente, de modo que esses ingressos não representam elemento "novo" no patrimônio e este elemento "novidade" é elemento essencial do conceito jurídico de receita já definido categoricamente pelo STF, no Tema 69 da Repercussão Geral.

Por outra perspectiva, o ingresso, ainda que contabilmente lançado como receita não implica ganho ao patrimônio do contribuinte, mas apenas a recomposição do quanto fora, indevidamente, retirado.

É esse o Norte a guiar o raciocínio de que a repetição de indébito tributário não é alcançada pela incidência da contribuição, pelo simples fato de sequer ser receita, ainda que, algumas vezes seja contabilmente lançada a este título.

Essa é também a linha da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao ser provocada para julgar a questão da incidência das contribuições sobre o valor decorrente da REDUÇÃO DE DESPESA TRIBUTÁRIA pela concessão e aproveitamento de incentivos fiscais.

Reproduz emente de Acórdão do STJ.

Repetição de indébito tributário não constitui qualquer espécie de auferimento de receita decorrente "do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços".

Com essa premissa em mente, vai-se também para se impugnar a conclusão contida na atuação, de que "os juros sobre o indébito é receita nova".

O acessório (receita financeira) não se sustenta como base imponible para as contribuições se a receita que lhe deu origem também não estiver abrangida pela incidência.

Os juros incidentes sobre o indébito tributário são RECEITAS FINANCEIRAS.

Sucede que indébitos tributários ESTÃO EXCLUÍDOS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES, como já restou demonstrado, atraindo-se, portanto, a vedação contida no acima transcrito inciso VII, do artigo 1º, §3º, das leis de regência multicitadas.

Além disso, a Selic, por ser correção monetária, é mera recomposição pura (indenização), reforçando a tese de não incidência de PIS e COFINS.

Não existe autorização legal para a instituição de QUALQUER TRIBUTO que não denote exteriorização de riqueza, sendo certo que "atualização monetária cuida apenas de preservar o equilíbrio entre os partícipes das relações econômicas, neutralizando os efeitos da inflação".

Mesmo na remota hipótese de ser ultrapassados os argumentos de inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre juros de indébito, o que colocamos como suposição, de toda sorte deve ser cancelada essa parte do lançamento, vez que impropriedade o momento que o Agente Fiscal quer fazer a tributação ora em lide.

Sucedem que a habilitação de crédito não é critério para definir ingresso de Receita, que é o critério determinante para se apurar o momento no qual se realiza o fato gerador das obrigações tributárias.

É saber que apenas a compensação tem o condão legal de EXTINGUIR o débito tributário, ainda que sob condição resolutoria, que a homologação (tácita ou expressa) do pedido.

Vê-se, pois, que HABILITAÇÃO DE CRÉDITO NÃO PRODUZ QUALQUER EFEITO SOBRE A AFERIÇÃO DE RECEITA, uma vez que ela é mero ato prévio e necessário para se formular a declaração de compensação, sem, contudo, implicar a própria existência do direito creditório em si mesmo, já que este apenas será aferido após a homologação expressa da declaração de compensação.

Enquanto não houver a DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, não haverá qualquer receita decorrente da redução de despesa do tributo compensado.

A habilitação de crédito não fornece a condição necessária para que os efeitos do fato gerador(receita) possam ser materializados. Apenas com a consecução da DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO é que os efeitos se materializam.

#### **4 - DO PEDIDO**

Por todo o exposto, requer seja a presente impugnação julgada procedente em seu mérito, sendo determinado o cancelamento as exigências fiscais em lide, analisando todos os argumentos de mérito esposados."

Por sua vez, a DRJ julgou a impugnação procedente em parte, cuja decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. CONTABILIZAÇÃO EM CONTA DE CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), os créditos presumidos de ICMS devem ser reconhecidos como receita nos períodos apropriados, não

havendo previsão legal ou normativa para que esta subvenção governamental seja contabilizada em contrapartida de conta de custo/despesa.

DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA. ICMS. APURAÇÃO AVULSA NO LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS.

Tendo o contribuinte apurado parte do ICMS dos meses de março, abril e maio de 2018 de forma avulsa e efetuado os respectivos registros contábeis e fiscais de acordo com o disposto na Resolução 0016/2018 – GSER da SEFAZ/AM, deve ser considerada improcedente a glosa de despesa de ICMS efetuada pela fiscalização.

LUCRO REAL. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

O indébito tributário de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins e os juros de mora sobre ele incidentes até a data do trânsito em julgado devem ser oferecidos à tributação do IRPJ no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído. Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação pelo IRPJ.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se também à CSLL.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. REVENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEI Nº 10.996, DE 2004. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que

seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente).

**TRIBUTAÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE O INDÉBITO TRIBUTÁRIO.**

Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incide a Contribuição para o PIS/Pasep.

No momento em que o valor a ser restituído se torna um crédito líquido e certo, passa a ser tributável a receita decorrente dos juros de mora (incidentes sobre o indébito) até ali incorridos, sendo que, a partir daí, os juros incorridos em cada mês deverá ser reconhecido pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

**NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. REVENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEI Nº 10.996, DE 2004. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para a Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente).

**TRIBUTAÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE O INDÉBITO TRIBUTÁRIO.**

Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incide a Cofins. No momento em que o valor a ser restituído se torna um crédito líquido e certo, passa a ser tributável a receita decorrente dos juros de mora (incidentes sobre o indébito) até ali incorridos, sendo que, a partir daí, os juros incorridos em cada mês deverá ser reconhecido pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. INOCORRÊNCIA.**

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do auto de infração, momento em que o sujeito passivo pode exercer plenamente seu direito de defesa, apresentando os pontos de discordância, os motivos de fato e de direito e as provas que considerar pertinentes. Eventual ausência de intimação para a apresentação de documentos ou esclarecimentos antes da lavratura do auto de infração não configura cerceamento do direito de defesa. Súmula CARF nº 162.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando, em síntese que, preliminarmente, a autuação por glosa de custos é nula, pois não houve intimação prévia para esclarecimentos, configurando cerceamento de defesa, em violação ao art. 59, II, do Decreto 70.235/72. Citou precedentes do CARF que reconhecem nulidade quando não há oportunidade para justificar inconsistências antes da lavratura do auto.

No mérito, a Recorrente defendeu que a inclusão dos créditos presumidos na base do IRPJ/CSLL é ilegal. Argumenta que tais valores são subvenções concedidas pelo Estado do Amazonas, cuja exclusão é assegurada por lei, jurisprudência pacificada do STJ e decisão judicial favorável à empresa. Sustenta que os lançamentos contábeis a débito e crédito foram neutros, sem impacto no resultado, servindo apenas para evidenciar a subvenção e permitir sua exclusão no LALUR. Citou o julgamento do STJ nos EREsp 1.517.492/PR, que consolidou a impossibilidade de incluir créditos presumidos de ICMS na base do IRPJ/CSLL, independentemente de classificação como custeio ou investimento. Também menciona decisões do TRF1 e TRF3 confirmando esse entendimento.

Como argumento subsidiário, a Recorrente destacou que a LC nº 160/17 pacificou a natureza das subvenções, classificando-as como para investimento e determinando sua exclusão do lucro real, vedando exigência de requisitos adicionais. Assim, mesmo sob interpretação restritiva, a autuação não se sustenta.

A Recorrente contestou a glosa de créditos sobre aquisições de mercadorias oriundas de fora da Zona Franca de Manaus, alegando que tais bens foram revendidos com tributação das contribuições. Sustenta que o art. 3º, §2º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não impede o creditamento quando a saída é tributada, mesmo que a entrada seja isenta. Apresenta cálculos demonstrando proporcionalidade e cita precedentes do STJ (REsp 1.259.343/AM) que reconhecem o direito ao crédito nessas hipóteses.

O recurso reforçou que vendas para a ZFM são equiparadas à exportação, gozando de isenção de PIS/Cofins, conforme entendimento do STF e STJ. Argumentou que negar créditos nessas operações afronta a lógica da não cumulatividade e prejudica empresas localizadas na área incentivada, criando tratamento mais oneroso que para contribuintes fora da ZFM.

A Recorrente questionou, ainda, a exigência de PIS/Cofins sobre juros (Selic) incidentes sobre débitos tributários, alegando que tais valores não configuram receita nova, mas mera recomposição do capital. Invoca a tese fixada pelo STF no Tema 962, que declarou inconstitucional a incidência de IRPJ e CSLL sobre Selic em repetição de débito, estendendo a lógica às contribuições. Também sustenta que a habilitação do crédito não gera receita, pois o fato gerador só ocorre com a compensação efetiva.

Diante dos argumentos, a Recorrente requereu o cancelamento integral das exigências mantidas pela DRJ, por nulidade e improcedência, com base em legislação, jurisprudência consolidada e decisão judicial específica que lhe assegura o direito de excluir subvenções da base do IRPJ/CSLL e aproveitar créditos de PIS/Cofins. Reitera que a manutenção da autuação afronta princípios constitucionais, segurança jurídica e a sistemática da não cumulatividade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

### DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

#### RECURSO DE OFÍCIO

A decisão de primeira instância exonerou parcialmente o crédito tributário objeto do lançamento.

No tocante à dedução da Receita Bruta - ICMS (IRPJ e CSLL), a fiscalização havia glosado valores de ICMS por suposta dedução indevida. Porém, a DRJ reconheceu que o contribuinte aplicou corretamente a Resolução GSER nº 0016/2018 (SEFAZ/AM), tendo lançado ICMS de forma avulsa nos meses de março, abril e maio de 2018. Logo, tal glosa foi afastada e lançamento, por conseguinte, cancelado.

Já quanto à recuperação de débito de PIS/COFINS (IRPJ e CSLL), a fiscalização entendeu que o crédito deveria ter sido tributado na data da habilitação. No entanto, o acórdão de piso concluiu que, como a decisão judicial não fixou os valores, a tributação ocorre apenas na entrega da primeira PER/DCOMP (outubro/2018), e não em março/2018. Além disso, reconheceu-

se que houve erro na apuração do valor lançado. Destarte, o lançamento de IRPJ e CSLL cancelado nesse ponto.

Nesse contexto, considerando que a exoneração parcial do crédito gera, em tese, a necessidade de reexame obrigatório, cabe verificar se o valor exonerado ultrapassa o limite de alçada aplicável ao momento do julgamento deste recurso pela segunda instância. A Portaria MF nº 2/2023, consolidada pela Portaria MF nº 20/2023, elevou o limite de alçada para o reexame necessário para **R\$ 15.000.000,00** (substituindo o antigo patamar de R\$2.500.000,00).

Em consonância com a Súmula do CARF Nº 103<sup>1</sup>, tal limite deve ser aferido na data da decisão de segunda instância, por se tratar de norma processual de aplicação imediata, e não na data da lavratura do Auto de Infração ou da decisão de primeira instância

Por isso, segue tabela com os valores exonerados e mantidos pela decisão de piso:

Tributo	Valor originalmente lançado (R\$)	Valor exonerado (R\$)	Valor mantido (R\$)
<b>IRPJ</b>	17.396.294,90	13.369.719,52	4.026.575,38
<b>CSLL</b>	6.278.701,97	4.820.494,83	1.458.207,14
<b>PIS</b>	1.852.161,46	779.984,84	1.072.176,62
<b>COFINS</b>	8.679.079,38	3.491.020,52	5.188.058,86
<b>TOTAIS</b>	<b>34.206.237,71</b>	<b>22.461.219,71</b>	<b>11.745.018,00</b>

Diante desses elementos, constata-se que o valor exonerado pela primeira instância supera expressivamente o limite de R\$ 15.000.000,00 atualmente vigente.

**Assim, o recurso de ofício encontra-se regularmente interposto e deve ser conhecido por atender ao requisito objetivo de alçada na data deste julgamento.**

#### **DELIMITAÇÃO DA LIDE**

Importante, também, delimitar a matéria controvertida em julgamento,

Em síntese, quanto ao **crédito presumido de ICMS (IRPJ e CSLL)**, o entendimento da DRJ foi que o crédito presumido de ICMS é **subvenção governamental** e, conforme o CPC 07 (R1), deve ser reconhecido como receita, não podendo reduzir custo ou despesa. **Portanto, o lançamento foi mantido quanto a esse ponto.** Quanto ao IRPJ – ano-calendário 2018 - foi

<sup>1</sup> Súmula CARF Nº 103 estabelece que para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Essa súmula é uma diretriz importante para a análise e decisão de recursos administrativos, garantindo que a aplicação da norma seja feita de acordo com a legislação vigente na época da apreciação do recurso.

mantido o lançamento no valor de R\$ 4.026.575,38 e CSLL – ano-calendário 2018 - o valor de R\$ 1.458.207,14.

Também foi mantida a Glosa de créditos de PIS e COFINS, pois as mercadorias foram adquiridas com alíquota zero, o que impede o creditamento e a Receita financeira (juros de mora) a partir de outubro/2018, nos seguintes valores:

Tributo	Valor mantido
PIS	aprox. R\$ 1.072.176,62
COFINS	aprox. R\$ 5.188.058,86

Assim, essas são as matérias recorridas e sujeitas à reexame pelo CARF.

### **PRELIMINARMENTE**

#### **DA PRELIMINAR DE NULIDADE**

A Recorrente sustentou que a autuação por glosa de custos é nula, pois não houve intimação prévia para esclarecimentos, configurando cerceamento de defesa. Em que se pese seu esforço argumentativo, a nulidade suscitada não merece acolhida. Explique-se.

De acordo com a Recorrente, em nenhum momento foi intimada para se justificar e trazer as comprovações necessárias, o que contaminaria totalmente a autuação, tendo em vista cerceamento do direito de defesa, vez que não foram realizadas todas as análises e diligências fiscais necessárias para melhor esclarecimento dos temas, a teor do que consignado nas disposições do Art. 59, II do Decreto 70.235/72.

Porém, tal alegação não se enquadra nas hipóteses de nulidade no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege a matéria:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

**II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará

nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Destacou-se)

Além disso, como a arguição diz respeito aos requisitos intrínsecos ao ato de lançamento, cabe invocar, igualmente, o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por fim, cabe invocar o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que traz requisitos do auto de infração em que se mesclam critérios materiais a critérios formais do lançamento:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Apresentada a referida legislação verifica-se que, in casu, nenhuma das hipóteses de nulidade restou configurada. Afinal, a decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Outrossim, a questão levantada pela Recorrente encontra-se pacificado na jurisprudência administrativa, como se verifica na Súmula CARF nº 162, aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, com vigência em 16/08/2021:

***O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). Acórdãos Precedentes: 2401-***

004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

Vale destacar, ainda, que o enfrentamento das questões na peça de defesa pela Recorrente denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Em tempo, as autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Em suma, está claro que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não condiz com a realidade a alegação da Recorrente.

**Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.**

#### **DA ANÁLISE DO MÉRITO DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Conforme já relatado, os autos versam acerca irregularidades apuradas no ano-calendário de 2018 a Recorrente, resultando em autos de infração que totalizam R\$ 34.206.237,71, incluindo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

As principais constatações foram: inclusão indevida de crédito presumido de ICMS como custo de mercadorias vendidas, dedução excessiva de ICMS na receita bruta, não oferecimento à tributação de indébitos e juros decorrentes de ação judicial, e aproveitamento indevido de créditos de PIS/Cofins sobre aquisições com alíquota zero.

A fiscalização apontou que o crédito presumido de ICMS (R\$16,2 milhões) é benefício fiscal e não pode ser contabilizado como custo, devendo ser tratado como receita. Também identificou dedução indevida de ICMS na receita bruta (R\$ 10,3 milhões), reduzindo artificialmente o lucro tributável. Além disso, verificou que a empresa não tributou valores de indébito e juros (R\$11 milhões) oriundos de decisão judicial, e creditou-se indevidamente de PIS (R\$950 mil) e Cofins (R\$ 4,4 milhões) sobre compras isentas, contrariando os arts. 3º, §2º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com base nas irregularidades, foram constituídos créditos tributários de R\$17,39 milhões para IRPJ, R\$6,27 milhões para CSLL, R\$1,85 milhão para PIS e R\$8,67 milhões para Cofins, acrescidos de multa e juros. O relatório fundamenta-se em legislação federal, convênios do ICMS,

normas contábeis e instruções normativas, concluindo pela improcedência das práticas adotadas pelo contribuinte e determinando a cobrança integral dos valores.

**A** impugnação foi julgada procedente em parte.

Foram canceladas as autuações referentes à dedução indevida de ICMS e à tributação do indébito principal. Houve exoneração integral de: a) IRPJ e CSLL sobre suposta dedução indevida de ICMS; b) IRPJ e CSLL sobre recuperação de indébito tributário e c) PIS e COFINS incidentes sobre juros reconhecidos indevidamente em março/2018.

Porém, foram mantidos os lançamentos relativos à glosa do crédito presumido de ICMS e à glosa de créditos de PIS/Cofins, bem como a tributação sobre juros de indébitos, ou seja, foram mantidos a) IRPJ e CSLL sobre a glosa da contabilização do crédito presumido de ICMS como custo; b) glosa de créditos de PIS e COFINS calculados sobre aquisições realizadas sob alíquota zero; parcela de PIS e COFINS incidente sobre juros de mora decorrentes de indébito tributário, reconhecida a partir de outubro/2018.

A Recorrente apresentou recurso voluntário questionando as glosas mantidas.

#### **CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS**

A fiscalização constatou que o contribuinte incluiu como custo de produtos vendidos a conta 311010021 - Crédito Presumido de ICMS, com saldo de R\$ 16.202.301,52 em 31/12/2018 e glosou este valor, pois entendeu tratar-se de benefício fiscal, o qual não poderia ter sido levado a resultado. A decisão recorrida manteve IRPJ e CSLL sobre R\$ 16.202.301,52, ao argumento de que haveria lançamento contábil equivocado do crédito presumido de ICMS como custo.

Dessa forma, a controvérsia reside na tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, de valores correspondentes a crédito presumido de ICMS, que a fiscalização entendeu ter sido indevidamente lançado como custo, em afronta ao item 15 do CPC 07.

A decisão recorrida manteve IRPJ e CSLL sobre R\$ 16.202.301,52, ao argumento de que haveria lançamento contábil equivocado do crédito presumido de ICMS como custo. Noutras palavras, de acordo com o acórdão de piso, tal impropriedade contábil teria produzido redução indevida do resultado, autorizando a exigência tributária.

Assim, o acórdão não aceitou a retirada da base de cálculo de IRPJ e CSLL os valores referentes ao crédito presumido de ICMS (art. 24, do Decreto 20686/99) decorrentes de subvenções recebidas do Estado do Amazonas, alegando inclusão de custos indevidos. Ocorre que não procede a acusação fiscal.

Porém, entendo que o acórdão de piso deve ser reformado.

A Recorrente está situada na Zona Franca de Manaus (ZFM). Por esse motivo, as vendas de mercadorias provenientes de outros Estados com destino à ZFM são desoneradas de ICMS para os fornecedores, conforme estabelece o Convênio ICMS 65/88. Entretanto, a legislação

do Estado do Amazonas determina que o ICMS devido ao Estado seja recolhido antecipadamente, englobando toda a carga tributária até a etapa do consumidor final.

Para assegurar que os valores recolhidos — incluindo aqueles relacionados às subvenções — sejam corretos, o Estado do Amazonas concede crédito presumido de ICMS. A Recorrente excluiu essa subvenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas tal exclusão foi indevidamente glosada. Importa destacar que o crédito presumido influencia diretamente o resultado contábil e fiscal da Recorrente.

A seguir, reproduzo tabela apresentada pela Recorrente em que são apresentados exemplos fictícios que demonstram o efeito desse crédito presumido de ICMS:

DESCRIÇÃO	SEM CRÉDITO PRESUMIDO	COM CRÉDITO PRESUMIDO
VALOR DA MERCADORIA ADQUIRIDA	R\$ 100,00	R\$ 100,00
ICMS A RECOLHER NA ENTRADA	R\$ 17,00	R\$ 10,00 <b>Crédito Presumido:</b> R\$ 7,00
VENDA DA MERCADORIA	R\$ 180,00	R\$ 180,00
LANÇAMENTOS CONTÁBEIS	D - Estoques 100,00 C - Fornecedores 100,00 D - Estoques 17,00 C - ICMS a recolher - entrada 17,00  D - CMV 117,00 C - Estoques 117,00  D - Contas a Receber 180 C - Receita 180	D - Estoques 100,00 C - Fornecedores 100,00 D - Estoques 10,00 C - ICMS a recolher - entrada 10,00  D - CMV 110,00 C - Estoques 110,00  D - CMV 7,00 C - Receita de Subvenção 7,00  D - Contas a Receber 180 C - Receita 180
RESULTADO APURADO	• Receita: R\$ 180,00 • (-) CMV: R\$ 117,00 • Lucro contábil: R\$ 63,00 • <b>Lucro real: R\$ 63,00</b>	• Receita operacional: R\$ 180,00 • (+) Receita de Subvenção: R\$ 7,00 • (-) CMV total: R\$ 117,00 • <b>Lucro contábil: R\$ 70,00</b> • (-) Exclusão LALUR (subvenção): R\$ 7,00 • <b>Lucro real: R\$ 63,00</b>
<b>CONCLUSÃO: O CRÉDITO PRESUMIDO ACARRETA SIM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL</b>		

No julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 1.517.492, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o crédito presumido de ICMS deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem a necessidade de qualquer condição adicional.

Isso porque a concessão desse benefício fiscal representa, de forma inequívoca, um incremento patrimonial. Ainda assim, a Receita Federal e a decisão de piso desconsideraram tal entendimento e não admitiu a exclusão realizada pela Recorrente.

Para efetivar a exclusão a que tem direito, como bem explicado pela Recorrente, é indispensável realizar determinados lançamentos contábeis que evidenciem toda a operação,

conforme orientam as melhores práticas contábeis — procedimento que foi devidamente observado pela Recorrente.

Com o objetivo de assegurar total transparência e possibilitar a rastreabilidade das informações, a Recorrente efetuou lançamentos simultâneos (mesma data e horário), registrando os valores tanto a crédito quanto a débito. O crédito foi classificado como Receita de Subvenção, enquanto o débito foi registrado como Crédito Presumido de ICMS. Dessa forma, como tais registros se compensam integralmente, não produzem qualquer efeito direto na apuração do IRPJ e da CSLL.

Para comprovar que o lançamento a débito e crédito de R\$ 16.202.301,52 não traz qualquer efeito para a apuração direta do resultado, trazemos abaixo um DRE Simplificado, um com esses dois registros e o outro sem o registro, verificando que se terá o mesmo LAIR.

Vejamos:

	<u>Sem Registro da Subvenção</u>	<u>Com Registro da Subvenção</u>
<b>(+) Receita Líquida de Vendas</b>	<b>310.879.417,19</b>	<b>310.879.417,19</b>
(-) Custo da Mercadoria Vendida	241.600.546,83	241.600.546,83
D - Custo da Mercadoria Vendida**		16.202.301,52
(-) Custo da Mercadoria após lançamento da Subvenção		257.802.848,35
(+) Subvenção Crédito Presumido	-	16.202.301,52
C - Subvenção Crédito Presumido**		16.202.301,52
<b>(=) Lucro Bruto</b>	<b>69.278.870,36</b>	<b>69.278.870,36</b>
(-) Despesas/Receitas Operacionais	45.215.860,46	45.215.860,46
(-) Resultado Financeiro Líquido	2.941.660,34	2.941.660,34
<b>(=) Lucro operacional antes do CSSL e IRPJ</b>	<b>27.004.670,24</b>	<b>27.004.670,24</b>

Essa forma de registro está alinhada ao que dispõe o CPC 07 (R1), item 12, segundo o qual as subvenções governamentais devem ser apropriadas como receita de maneira sistemática, sempre relacionadas aos custos que se pretende compensar — no caso, o custo das mercadorias vendidas (CMV), impactado diretamente pelo crédito presumido.

Vale destacar, ainda, que embora o montante total da subvenção tenha sido de R\$ 16.202.301,52, a Recorrente excluiu da base de cálculo apenas R\$ 12.830.584,56, ou seja, valor inferior ao limite autorizado. Assim, não há qualquer duplicidade de benefício ou aproveitamento indevido, tendo sido retirada somente a quantia legítima da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Dessa maneira, confirma-se que a dedução das subvenções na composição do IRPJ e da CSLL constitui direito garantido tanto pela legislação aplicável quanto pela jurisprudência dominante, além de estar respaldada por decisão judicial válida.

**Ademais, no que tange às subvenções para investimento, o artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, ostentava a seguinte redação original:**

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Posteriormente, veio a ser editada a Lei Complementar nº 160, de 2017, cujo artigo 9º acrescentou os §§ 4º e 5º ao acima transcrito artigo 30, *verbis*:

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."

Além disso, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, assim dispôs:

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.

Verifica-se, pois que com a publicação da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, teve fim a discussão sobre a natureza do crédito de ICMS, ao estabelecer que tais incentivos "são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo".

Os fatos geradores analisados no presente litígio referem-se ao anos-calendário de 2012 Aplicam-se ao caso as determinações normativas em vigor à época, uma vez que "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Contudo, ainda que seja incólume de dúvidas a aplicação retroativa do § 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para os processos em andamento, era necessário verificar, além do atendimento às formalidades previstas na Lei Complementar nº 160, de 2017, se os requisitos expressos no caput daquele dispositivo estavam presentes nestes autos. Todavia, ressalte-se que isso sequer foi questionado nestes autos.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp nº 1945110/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, quanto firmou a tese do Tema Repetitivo nº 1182, assim enunciada:

“1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Desse modo, a partir de então, o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Neste cenário, é certo que, uma vez cumprido o requisito previsto no caput do artigo 30 da Lei 12.973/2014, qual seja, a contabilização dos valores como reserva de lucros (e quem nem foi questionado pelo acórdão de piso) e não tem sido levando aspectos relacionados à eventual destinação posterior de tais valores, não deve prevalecer, nesta parte, o lançamento efetuado.

Ademais, o tema foi objeto de sucessivas análises pelo E. STJ, nas suas Turmas de Direito Público e, em seguida, na Primeira Seção de Julgamento, inclusive gerando provimento vinculante por meio de julgamento de Recurso Especial Repetitivo. A interpretação conferida pelo E. STJ, como se verá a seguir, vem sendo incorporada pela 1ª Turma da CSRF deste Carf, responsável pela unificação da interpretação jurídica nesta 1ª Seção de Julgamento.

O E. STJ, no EREsp nº 1.517.492/PR (Rel. Min. Og Fernandes, Red. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, DJ 08/11/2017), definiu que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos Estados não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Embora não tenha sido julgado sob o rito dos precedentes vinculantes, referido julgado se deu na 1ª Seção do E. STJ, com a seguinte manifestação:

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 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.

(EREsp n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, Dje de 1/2/2018.)

Portanto, é firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consolidado a partir do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, de que a tributação federal sobre créditos presumidos de ICMS viola o princípio federativo, na medida em que esvazia incentivo fiscal concedido por ente dotado de competência constitucional própria.

Posteriormente, foi discutida a extensão desse entendimento para os demais formatos de incentivos fiscais concedidos pelos Estados. No Tema Repetitivo nº 1.182 (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 26/04/2023, com trânsito em julgado em 14/08/2023), foram definidas as seguintes teses, com eficácia vinculante para este Carf (art. 99 do RICARF):

Logo, como vem, inclusive ,entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Logo, como vem, inclusive ,entendendo o E. STJ em julgamentos recentes, “em suma, ao crédito presumido de ICMS aplica-se o disposto nos EREsp. 1.517.492/PR. Já aos demais benefícios fiscais de ICMS adota-se o disposto no art. 10 da Lei Complementar 160/2017 e no art. 30 da Lei 12.973/2014” (AgInt nos EDcl no REsp nº 2.122.157/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 12/08/2024).

Analisando tais precedentes, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-006.891 (Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, Sessão de 04/04/2024), por unanimidade, a respeito de benefício de crédito presumido de ICMS, definiu o seguinte:

1.Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP

1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta à Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Veja-se que o E. STJ realizou distinção expressa com a matéria decidida no EREsp nº 1.517.492/PR, fazendo referência expressa a este julgamento na própria tese vinculante. Aplica-se este primeiro julgamento em caso de benefício de crédito presumido de ICMS, concluindo-se que a exigência de IRPJ e CSLL é indevida em função da violação ao pacto federativo.

Para os outros benefícios, a exclusão é condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei (art. 10 da LC nº 160/2017 e art. 30 da Lei nº 12.973/2014), mas “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.

Persiste, assim, tão somente quanto a esses outros benefícios, a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, conforme ementa constante nos acórdãos correspondentes ao Tema nº 1.182:

7. Da possibilidade de exclusão legal dos benefícios fiscais de ICMS: Entretanto, se técnica e conceitualmente os benefícios fiscais de ICMS, de espécies diversas do crédito presumido, não podem autorizar a dedução da base de cálculo dos tributos federais, IRPJ e CSLL, a Lei permite que referida dedução seja promovida, desde que cumprido os requisitos que estabelece, mediante a aplicação do art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e do art. 30, da Lei n. 12.973/2014. Aplica-se o entendimento segundo o qual, "muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei"(EDcl no Resp. n. 1.968.755 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.10.2022). No mesmo sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.920.207/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16/3/2023.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Na fundamentação do voto vencedor, o Relator destacou o seguinte:

Voltando ao caso concreto, considerando-se que trata-se nestes autos de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que devem ser aplicadas ao presente caso as conclusões do ERESP nº 1.517.492/PR, independentemente das disposições da LC. nº160/2017.

Embora a tese fixada pelo STJ nos recursos repetitivos examinados trate dos demais tipos de benefícios fiscais do ICMS o fez por exclusão da aplicação do entendimento exarado no ERESP nº 1.517.492/PR, referendando a aplicação deste nos casos de exclusão crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta feita, no presente caso, perde qualquer relevância analisar o atendimento aos requisitos estabelecidos na Lei nº 12.973/2014.

Observo que, mesmo para os demais tipos de incentivos do ICMS os acórdãos repetitivos fixaram tese de que não cabe ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, restringindo-se à exigência de constituição de reserva de lucros, não passível de distribuição, nos termos do caput e §§ 1º a 3º do art. 30 da Lei nº12.973/2014.

Ademais, no caso concreto a autoridade fiscal não fez qualquer consideração em seu Termo de Verificação Fiscal – TVF sobre a constituição de Reservas de Lucros em face dos incentivos recebidos, não sendo este um dos fundamentos da atuação.

O tema foi introduzido pela decisão de primeiro grau, sendo expressamente questionada tal inovação pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O acórdão recorrido considerou irrelevante tal questão, tanto que deu provimento parcial ao recurso a despeito dessa discussão, como se colhe da seguinte passagem, já transcrita, do voto condutor do acórdão:

Neste contexto, parcialmente correta a autuação levada a termo pela fiscalização, bem como a decisão recorrida, ao manter a autuação, independentemente do argumento subsidiário de que a contabilidade não teria formalizado a chamada “reserva de incentivo”, posto que efetivamente o contribuinte investiu valor inferior a 5% do montante auferido a título de subvenção.

A d. PGFN não questionou tal conclusão, seja em sede de embargos ou de recurso especial, assim entendo que esta matéria encontra-se superada no presente caso. Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial quanto à primeira matéria.

Diante do exposto, a 1ª Turma da CSRF acompanhou o entendimento manifestado pelo E. STJ, realizando uma distinção relevante entre o benefício de crédito presumido – cuja tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria ilegítima de forma incondicional – e os demais benefícios para fins de cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. A respeito dessa distinção, vale citar ainda explicação doutrinária:

“Ora, o Estado que concede crédito presumido de ICMS está por abdicar de receita com objetivo de fomentar desenvolvimento econômico em determinado setor da economia. Esta abdicção de receita não pode ser tributada pela União, pois o contribuinte não está revelando capacidade contributiva, mas sim recebendo subvenção governamental com destinação específica de expandir seus empreendimentos (independentemente do resultado financeiro advindo da expansão).

Diante disso, o que a União faz ao tributar os créditos presumidos de ICMS é onerar o patrimônio dos Estados, haja vista que aquele valor de ICMS descontado pelos créditos presumidos seria repassado aos Estados. Esta prática finda por desvirtuar o próprio objetivo do incentivo fiscal.

Em decorrência desta decisão, os contribuintes buscaram alargar a aplicação do Pacto Federativo aos demais incentivos de ICMS. Foi então que, analisando o Tema Repetitivo n. 1.18219, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a posição acerca dos créditos presumidos, o que fortalece ainda mais o afastamento da aplicação da legislação infraconstitucional sobre tal benefício, mas determinou que os demais incentivos de ICMS deveriam seguir os requisitos da Lei nº 12.973/2014.

Essa decisão reforça a interpretação de que as leis ordinárias não se aplicam aos créditos presumidos de ICMS para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.<sup>2</sup>

Nesse contexto, na medida que o Estado concede um desconto tributário, pode-se dizer que essa situação se assemelha ao caso de crédito presumido devolvido ao contribuinte. Trata-se de uma renúncia por parte do Estado, tal como alegado pela Recorrente, que não deve ser prejudicada pela incidência de tributos federais, sob risco de interferência indevida na política econômica estadual.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais prolatou o Acórdão nº 9101-006.891 – CSRF / 1ª Turma que considerou ser os benefícios fiscais uma espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e que pode ser aplicado de forma análoga ao presente caso:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário:2009, 2010, 2011 INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. SUPERVENIÊNCIA DAS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 160/2017. DISCUSSÃO SUPERADA POR DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, teve a oportunidade de discutir uma dentre as espécies do gênero "benefícios fiscais". Por ocasião do julgamento dos ERESP 1.517.492/PR, a Primeira Seção entendeu que a espécie de favor fiscal de "crédito presumido" não estará incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independente das alterações introduzidas pela LC. nº160/2017 ao art. 30 da Lei 12.973/2012. O STJ em sede de recursos repetitivos nos RE's nº 1.945.110/RS e nº 1.987.158 firmou tese de que a aferição do cumprimento dos requisitos do art. 30 Lei nº 12.973/2012 deve se restringir à constituição de reservas de incentivos, nos casos de outros tipos de benefícios fiscais dos ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, não cabendo ser exigida a demonstração de sua concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (...) – (Acórdão nº 9101-006.891, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Data da Sessão: 04 de abril de 2024)

Ainda que se reconheça que o lançamento contábil não observou, em sua integralidade, a técnica preconizada pelo CPC 07, tal circunstância não tem o condão de criar materialidade tributária para IRPJ e CSLL.

O que se tributa, no imposto de renda, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (art. 43 do CTN), o que não se verifica nos créditos presumidos de ICMS, que: a) não representam ingresso financeiro novo; b) não se incorporam ao patrimônio como riqueza própria; c) configuram, em essência, política fiscal estadual.

<sup>2</sup> MONTENEGRO, João Victor. O Problema da Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS pelo IRPJ e pela CSLL. Revista Direito Tributário Atual, (56), p. 368–385

Portanto, mesmo que se considerasse qualquer equívoco formal na escrituração contábil (o que se admite apenas por argumentar), não surgiu fato gerador do IRPJ ou da CSLL. Dessa forma, ainda que se identifique inadequação formal na escrituração, verifica-se o cumprimento substancial do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, razão pela qual não subsiste a exigência de IRPJ e CSLL.

Além disso, consta dos autos que a Recorrente: a) constituiu reserva de lucros para subvenções no valor de R\$ 12.830.584,56 ; b) promoveu exclusão no LALUR/LACS e c) não destinou os valores a distribuição ou finalidade incompatível.

Em suma, deve-se esclarecer que, nos termos dos precedentes firmados pelo E. STJ (EREsp 1.517.492/PR e Tema Repetitivo nº 1.182), o crédito presumido de ICMS é elemento estranho à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não podendo ser inserido na referida base imponible, independentemente do cumprimento dos requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

**Assim, entendo que devem ser canceladas as exigências de IRPJ e CSLL incidentes sobre crédito presumido de ICMS.**

#### **GLOSA DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS (ALÍQUOTA ZERO)**

A controvérsia cinge-se ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre aquisições de mercadorias realizadas com alíquota zero (art. 2º da Lei nº 10.996/2004), fornecidas por pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM e destinadas à contribuinte localizada na ZFM.

A fiscalização constatou que, em grande parte das aquisições, não houve incidência de PIS e COFINS na operação anterior, pois os fornecedores estavam beneficiados pela redução da alíquota a zero. Ainda assim, a contribuinte apropriou créditos como se houvesse tributação na etapa antecedente, com fundamento na tributação subsequente das vendas realizadas fora da ZFM.

A decisão tratou da glosa de créditos de PIS e COFINS apropriados pela contribuinte sobre aquisições de mercadorias realizadas com alíquota zero, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.996/2004, aplicável às vendas realizadas por pessoas jurídicas estabelecidas fora da Zona Franca de Manaus (ZFM) para destinatários nela localizados.

A DRJ manteve integralmente a glosa adotando o entendimento de que:

- a) a não cumulatividade do PIS e da COFINS pressupõe efetiva incidência das contribuições na etapa anterior;
- b) a aquisição com alíquota zero é juridicamente equiparada a operação “não sujeita ao pagamento das contribuições”;
- c) aplica-se, portanto, a vedação expressa do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A DRJ também afastou a alegação da contribuinte de que a redução a zero configuraria isenção com efeitos distintos, esclarecendo que, para fins de creditamento, alíquota

zero, isenção, suspensão e não incidência produzem o mesmo efeito jurídico: impedem o aproveitamento de créditos quando ocorrentes na etapa anterior da cadeia.

Ainda foi destacado que decisão judicial favorável à contribuinte, referente à não incidência de PIS e COFINS sobre vendas realizadas na ZFM, não abrange o direito ao creditamento nas aquisições, pois trata exclusivamente do aspecto da incidência nas receitas de venda, e não da sistemática da não cumulatividade.

**Na aquisição de mercadorias para revenda realizada com alíquota zero de PIS e COFINS, inexistente direito ao creditamento, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição ocorrida na etapa anterior. Em razão disso, a glosa dos créditos de PIS e COFINS foi mantida integralmente, compondo os valores de contribuição exigidos mensalmente no ano-calendário de 2018.**

Concordo com a decisão de piso, pois é indevido o creditamento. A não cumulatividade das contribuições exige incidência na etapa anterior, o que não ocorre nas aquisições submetidas à alíquota zero, juridicamente equiparadas a operações não sujeitas ao pagamento das contribuições. A vedação é expressa no art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.833/2003, alcançando, indistintamente, hipóteses de não incidência, alíquota zero, isenção ou suspensão.

No caso concreto, a contribuinte apropriou créditos proporcionais sob o argumento de que parte das revendas subsequentes (fora da ZFM) foi tributada pelo PIS/COFINS. Todavia, a tributação na saída não convalida o crédito na entrada sem ônus: faltou o pressuposto material do crédito (incidência anterior). A jurisprudência administrativa reitera essa vedação, inclusive em operações da ZFM, reconhecendo que, para fins de creditamento, alíquota zero rompe a cadeia não cumulativa e inviabiliza o desconto do crédito na apuração das contribuições.

A decisão judicial juntada pela interessada, que declara a não incidência de PIS/COFINS sobre vendas realizadas na ZFM, não abrange nem altera o regime de creditamento nas aquisições. Trata-se de provimento restrito à materialidade da receita de venda, não afastando a regra legal de vedação de créditos quando a etapa anterior não foi onerada.

Dessa forma, concluo que deve ser mantida a glosa integral dos créditos de PIS e COFINS apurados sobre aquisições com alíquota zero, por força dos arts. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, e em conformidade com a razão de decidir do acórdão recorrido (DRJ nº 107-016.116), que examinou pormenorizadamente todas as questões pontuadas pela Recorrente com cujo conteúdo manifesto minha concordância neste tocante e reproduzo abaixo:

“(…)

#### 2.5. Da Glosa de Créditos de PIS e Cofins

A fiscalização glosou créditos de PIS e Cofins sob as seguintes alegações:

6.3 - De acordo com a EFD Contribuições, arquivo em anexo, e conforme acima demonstrado, o contribuinte apurou crédito de PIS, registro M105, Aquisição de Mercadoria para Comercialização, beneficiando-se da alíquota de 1,65% (um inteiro virgula sessenta e cinco por cento), embora tenha adquirida a mercadoria com incidência de alíquota (0) zero da referida contribuição;

6.5 - Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive no caso de isenção, este último **quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração das contribuições - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente);**

7.2 - Assim como no PIS, exemplo demonstrado no item 5.2 acima, o contribuinte na EFD Contribuições, **apurou crédito da COFINS, registro M505, Aquisição de Mercadoria para Comercialização, na alíquota de 7,6% (sete virgula seis por cento), embora tenha adquirida a mercadoria com incidência de alíquota (0) zero da referida contribuição;**

O entendimento da fiscalizada, estabelecida na Zona Franca de Manaus, é de que, ao tributar as vendas, teria direito a descontar os créditos de compra, mesmo que estas compras não estejam sujeitas ao pagamento da contribuição por serem isentas, e embasa seu entendimento na legislação que rege a matéria e em julgados do STJ e STF, bem como em decisão judicial a ela favorável, que foi anexada aos autos (fls. 389 a 397).

É correto o entendimento da fiscalização.

No que se refere às decisões judiciais nas quais a interessada não é parte, estas somente vinculam a Administração Tributária quando decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B (repercussão geral) e 543-C (recurso repetitivo) do Código de Processo Civil, de 1973, ou dos arts. 1.035 a 1.041 do Código de Processo Civil vigente (Lei nº 13.105/2015) e desde que haja manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Relativamente às ações judiciais propostas pela interessada, consta na documentação apresentada junto com a impugnação que em 2012 o contribuinte impetrou mandado de segurança protocolado sob o nº 0005529-18.2012.4.01.3200 e distribuído à 3ª Vara da Justiça Federal nº Amazonas, visando à declaração de inexistência das contribuições de PIS/COFINS sobre as receitas

que auferire, relativamente às operações de vendas de bens destinados a consumo realizadas dentro da Zona Franca de Manaus. (fls. 389 a 397).

Em decisão proferida em 02/08/2012, o Juízo daquela Vara concedeu a segurança para declarar, com base no art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67, a inexistência de relação jurídico-tributária quanto à incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, por serem consideradas vendas ao exterior.

A União recorreu desta decisão, que foi confirmada em sede de embargos de declaração pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ZONA FRANCA DE MANAUS. VENDAS INTERNAS. PIS. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais (Decreto-Lei 288/67, art. 4º), caso em que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins.

**2. O referido benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria ZFM que vendem seus produtos para outras na mesma localidade.** ‘Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio regionais’

(REsp 1.276.540- -AM, r. Ministro Castro Meira, 2ª Turma do STJ). (grifei). Agravo regimental da União desprovido.”

Posteriormente, a União apresentou recurso extraordinário perante o STF, que, ao apreciar o agravo, não o conheceu (fls. 475 a 487). Esta decisão transitou em julgado em 01/06/2017.

Portanto, a decisão judicial concedeu a segurança para declarar que não incidem as contribuições de PIS e Cofins sobre as receitas auferidas pela Dunorte Distribuidora de Produtos de Consumo Ltda., decorrentes das vendas de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

**Tal decisão não tem qualquer relação com a apropriação de créditos de PIS e Cofins e não abrange as aquisições, pela interessada, de mercadorias vendidas por pessoas jurídicas estabelecidas fora da Zona Franca de Manaus, as quais foram tributadas à alíquota zero, conforme disposto no art. 2º da Lei nº 10.996 de 15/12/2004:**

Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS **incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM**, por

pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (grifei)

De acordo com o art. 22 da Lei nº 11.945/2009, caso seja dado destino diverso às mercadorias, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a redução das alíquotas não existisse:

**Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.** (grifei)

Por sua vez, os incisos II dos §2º dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 dispõem que:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2ª pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)(Regulamento)

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)** (grifei)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifei)

**A RFB se manifestou a respeito da apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na aquisição de bens ou serviços não**

**sujeitos ao pagamento da contribuição através da Solução de Consulta Cosit nº 227 de 12/05/2017, da qual se extraem os seguintes trechos:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. (grifei)É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. (grifei)É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou (grifei)b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.

(...)

8. Preliminarmente, convém transcrever alguns dispositivos legais relevantes para a solução desta consulta:

[Lei nº 10.637/2002]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004) (grifei)

[...]

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004) (grifei)

[...]

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[...]

§ 1 Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

[Lei nº 10.833/2003]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865/2004) (grifei)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004) (grifei)

[...]

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[...]

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

**9. A primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição) refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, refere-se a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.**  
(grifei)

**9.1. Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.**  
(grifei)

10. A segunda parte desse dispositivo (inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

a) revendidos (em qualquer hipótese); ou

b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.

10.1 Assim, a *contrario sensu*, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

**11. Sistematizando o que foi dito anteriormente, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas: (grifei)**

**a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições; (grifei)**

**b) com isenção das contribuições e posteriormente:**

**b.1) revendidos;**

**b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.**

**Especificamente sobre operações realizadas na Zona Franca de Manaus, a Solução de Consulta Cosit nº 112 de 28/09/2020 assim dispõe:**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. REVENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEI Nº 10.996, DE 2004. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.*

*(...)*

*Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero da alíquota da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria nacional adquirida de pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação;*

*Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Cofins, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente); (grifei) (...) Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º - A; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º e 6º; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Parecer PGFN CRJ nº 1.743, de 2016, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 14 de novembro de 2016 e Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. REVENDA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. LEI Nº 10.996, DE 2004. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.**

(...)

*Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria nacional adquirida de pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação;*

*Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0(zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente);*

(...)

*Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.637, de 2002, arts 2º, 3º, 5º e 5º - A; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Parecer PGFN CRJ nº 1.743, de 2016, aprovado por*

*despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 14 de novembro de 2016 e Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017.*

*(...)1 Sendo reduzidas a 0 (zero), as alíquotas de PIS/COFINS, nas aquisições de mercadoria nacional, em razão do Art. 2º, §1º da Lei nº 10.996/2004, e em virtude da aplicação da não-cumulatividade prevista pelo art. 3º da Lei 10.637/2002 e art.3º da Lei 10.833/2003, deverá a Consulente também reduzir a 0 (zero) as alíquotas de PIS/COFINS sobre suas receitas de vendas destinadas a empresas fora ZFM?*

*O art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, garante a redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, enquanto o seu § 1º esclarece serem consideradas de consumo na ZFM aquelas mercadorias que tenham por destinatárias as pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo, hipótese esta em que estaria enquadrada a consulente. Logo, a princípio, as aquisições de mercadorias realizadas pela consulente de pessoas jurídicas sediadas fora da ZFM estão desoneradas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Contudo, os benefícios atinentes à ZFM têm por premissa para a sua materialidade que a mercadoria comercializada tenha por destinação final pessoa jurídica que nela esteja sediada.*

*Verifica-se que o caput do artigo 2º da Lei nº 10.996, de 2004, reduz a zero a alíquota das contribuições quando as mercadorias forem destinadas a industrialização ou consumo dentro da ZFM, sendo esta a condição para usufruto do benefício, não podendo o § 1º, ao definir o que seria “consumo” para os fins do incentivo, fazê-lo extrapolando os limites impostos pelo caput do artigo. Ou seja, é considerada “consumo” a venda para pessoas jurídicas que venham a comercializar a mercadoria por atacado ou varejo, desde que dentro da ZFM. E não poderia ser diferente tendo em vista que se trata de um incentivo objetivamente concedido para uma determinada área geográfica, no caso a ZFM.*

*A se reconhecer, neste ponto, por força do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, que as receitas auferidas com a revenda intrazona dos produtos alimentícios que comercializa também não sofrerão a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*Ainda em relação ao questionamento da consulente, cabe esclarecer-lhe que a revenda da mercadoria adquirida com alíquota zero, por força do benefício estabelecido no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, para pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM caracteriza desvio de finalidade, o que impõe ao responsável pelo desvio de destinação o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e das penalidades cabíveis, como*

*se a redução a zero das alíquotas das contribuições não existisse, conforme comando insculpido no art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009.*

*A Coordenação Geral de Tributação- Cosit, através da Solução de Consulta Interna nº 5, de 10 de abril de 2015, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, já se debruçou sobre a temática, estabelecendo na sua ementa que:*

Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria adquirida com benefício, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação. (grifei)Na hipótese de descumprimento das condições impostas pelo art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, para fruição da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que estabelece, o marco temporal para a incidência dos acréscimos legais é a data de vencimento das contribuições que seriam devidas em razão da operação, caso não houvesse a referida redução a zero das alíquotas.

Ocorrido o desvio da destinação da mercadoria, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se:

a) da data em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo; ou b) do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, no caso de ausência de pagamento.

Destarte, as receitas de venda da consulente para outras pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Porém, as receitas auferidas pela consulente com a venda de suas mercadorias para outras pessoas jurídicas sediadas fora da ZFM estão sujeitas ao pagamento das contribuições na forma da legislação em vigor, sendo que a mercadoria anteriormente beneficiada com a alíquota zero (Lei nº 10.996, de 2004) oriunda de pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e posteriormente revendida para pessoa jurídica fora da ZFM caracteriza desvio de finalidade, estando a pessoa jurídica responsável sujeita ao pagamento das contribuições que se deixou de recolher e às penalidades da legislação aplicável. (grifei)2) Em caso de resposta negativa ao questionamento anterior e, considerando que a Consulente possua a obrigatoriedade de tributar e recolher normalmente os valores de PIS/COFINS sobre suas receitas de vendas destinadas a empresas fora da ZFM, poderá também, em sua apuração, considerar, os créditos provenientes de suas aquisições de mercadorias para revenda

oriundas de outros Estados ainda que seus fornecedores não tenham realizado o "destaque" de PIS/COFINS por força do art. 2º, §1º da Lei nº 10.996/2004?

As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, estabelecem expressamente no inciso II, do § 2º de seus art. 3º, que não dará direito a **crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.**

***A primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição) refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, refere-se a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (grifei) Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, à exceção dos insumos isentos utilizados em produtos ou prestação de serviços tributados, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens. (grifei) Portanto, no caso presente, tratando-se de mercadorias adquiridas com alíquota zero, como é o caso daquelas vendidas à consulente por pessoas jurídicas sediadas fora da ZFM, não poderá ser efetivado, na sistemática da não cumulatividade, o desconto de créditos relacionados ao valor de sua aquisição quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida na sua revenda. (grifei)***

A Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, cuidou da interpretação da regra estabelecida nos dispositivos em questão, para assim concluir:

- a) ser vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessas contribuições; (grifei)

(...)

O acima exposto pode ser assim sintetizado:

- a) O contribuinte adquiriu mercadorias para revenda de empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus;
- b) Nestas vendas não houve pagamento de PIS e Cofins pelos fornecedores, uma vez que as operações foram tributadas à alíquota zero, conforme disposto no art. 2º da Lei nº 10.996 de 15/12/2004;
- c) Posteriormente o contribuinte revendeu parte destas mercadorias para empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus, sobre as quais incidiram as contribuições de Pis e Cofins e calculou o crédito sobre as aquisições, na mesma proporção em que foram suas vendas tributadas;
- d) Tratando-se de mercadorias adquiridas com alíquota zero, como é o caso daquelas vendidas à impugnante por pessoas jurídicas sediadas fora da Zona Franca de Manaus, não poderá ser efetivado, na sistemática da não cumulatividade, o desconto de créditos relacionados ao valor de sua aquisição quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida na sua revenda;
- e) As receitas auferidas com a venda de mercadorias para outras pessoas jurídicas sediadas fora da Zona Franca de Manaus estão sujeitas ao pagamento das contribuições, sendo que a mercadoria anteriormente beneficiada com a alíquota zero (Lei nº 10.996, de 2004) oriunda de pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e posteriormente revendida para pessoa jurídica fora daquela região caracteriza desvio de finalidade, estando a pessoa jurídica responsável sujeita ao pagamento das contribuições que se deixou de recolher e às penalidades da legislação aplicável.
- f) Mesmo que pudesse ser admitido que as mercadorias foram adquiridas pela Dunorte com isenção de PIS e de Cofins, haveria a vedação à apropriação de créditos destas contribuições, como conclui a citada Solução de Consulta Cosit nº 227 de 12/05/2017:

***11. Sistematizando o que foi dito anteriormente, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:***

*a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;*

***b) com isenção das contribuições e posteriormente:***

***b.1) revendidos;***

*b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.*

(grifei)

**Conclusão:** Deve ser mantida a glosa de créditos de PIS e Cofins, pois na aquisição de mercadorias para a revenda inexistente a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente).

**Voto por manter o lançamento neste tocante.**

#### **DA TRIBUTAÇÃO DOS JUROS DE MORA (SELIC) – PIS E COFINS**

A fiscalização exigiu PIS e COFINS sobre **receitas financeiras decorrentes de juros SELIC incidentes sobre indébito tributário de COFINS recuperado por decisão judicial transitada em julgado**, sob o argumento de que tais juros configurariam “receita nova” tributável.

Também entendeu a fiscalização que, a partir do momento em que o crédito tributário se tornou líquido e certo, os valores correspondentes à Selic passaram a constituir receita financeira nova, sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS.

No caso concreto, considerou-se inicialmente que a habilitação do crédito junto à RFB, ocorrida em março de 2018, já caracterizaria a disponibilidade econômica e jurídica do direito creditório; e os juros contabilizados a partir desse marco deveriam ser oferecidos à tributação pelo regime de competência. Com base nisso, foram lançadas exigências de PIS e COFINS sobre os valores da Selic contabilizados ao longo do exercício.

A Delegacia de Julgamento reformou parcialmente a conclusão fiscal quanto ao aspecto temporal da incidência, consignando que: a) habilitação de crédito tem natureza meramente preparatória, não extingue débito e não gera, por si só, receita; b) a disponibilidade econômica/jurídica do indébito e dos juros só se perfectibiliza com a apresentação da primeira PER/DCOMP, ainda que sob condição resolutória, e, c) assim, somente a partir da primeira declaração de compensação é que a receita financeira decorrente da Selic pode ser considerada tributável.

No caso, a primeira PER/DCOMP foi apresentada em outubro de 2018, razão pela qual: a) ficou afastada a tributação dos juros contabilizados até março de 2018; e, b) foram mantidas as exigências de PIS e COFINS sobre os juros apurados a partir de outubro de 2018, reconhecidos mês a mês pelo regime de competência. Assim, é indevida a exigência relativa a períodos anteriores à primeira PER/DCOMP, sendo legítima apenas a tributação dos juros apropriados após esse marco temporal.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente sustentou que os juros calculados pela taxa SELIC possuem natureza indenizatória, pois visam recompor o valor real do indébito tributário pago indevidamente, não representando acréscimo patrimonial ou receita nova. Para a Recorrente a SELIC englobaria correção monetária e juros de mora, sendo incidível, o que afasta a possibilidade de se qualificar parte do valor como receita tributável.

**Nesse contexto, entendo que o inconformismo da Recorrente encontra guarida em nosso ordenamento jurídico.**

Inicialmente, cumpre destacar que a taxa SELIC, quando aplicada à restituição ou compensação de indébito tributário, possui natureza dual e indissociável, englobando correção monetária e juros de mora, conforme pacífica jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Sua finalidade é recompor integralmente o valor do indébito, preservando o poder aquisitivo da moeda e indenizando o contribuinte pela indisponibilidade do capital indevidamente recolhido ao Erário.

Assim, não há acréscimo patrimonial, mas mera recomposição de perdas (danos emergentes), circunstância que afasta a caracterização dos valores como receita nova, faturamento ou resultado positivo da atividade econômica do contribuinte.

Quanto às contribuições ao PIS e à COFINS, nos regimes cumulativo e não cumulativo, incidem sobre a receita bruta ou o faturamento, conforme disposto no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal. Porém, não se incluem nesse conceito: a) valores que não se incorporam ao patrimônio do contribuinte a título de riqueza nova; b) ingressos com natureza indenizatória; c) simples recomposição de valores anteriormente subtraídos do patrimônio, como ocorre na repetição do indébito tributário.

**Desse modo, os juros SELIC incidentes sobre indébito tributário não se enquadram na materialidade constitucional das contribuições, razão pela qual inexistente suporte normativo válido para a exigência fiscal.**

A matéria foi definitivamente enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 962 da Repercussão Geral, no qual se firmou a seguinte tese:

“É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa SELIC recebidos em razão de repetição de indébito tributário.”

**Embora o precedente trate expressamente de IRPJ e CSLL, sua *ratio decidendi* é plenamente aplicável ao PIS e à COFINS, por duas razões centrais: i) O STF reconheceu que a SELIC não representa acréscimo patrimonial, mas recomposição de perdas; ii) O conceito de receita/faturamento, base das contribuições, é mais restrito do que o conceito de renda utilizado para o IRPJ.**

**Portanto, se nem mesmo tributos sobre renda e lucro podem alcançar tais valores, com maior razão se afasta a incidência de contribuições sobre a receita.**

**Diante do exposto, conclui-se que:**

- a) os juros SELIC incidentes sobre indébito tributário não constituem receita tributável;
- b) inexistente hipótese de incidência de PIS e COFINS sobre tais valores;

c) a exigência fiscal viola a Constituição, a jurisprudência vinculante do STF e o entendimento consolidado do STJ;

d) é igualmente im procedente o momento de tributação eleito pela fiscalização.

#### DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Por fim, deve-se analisar o recurso de ofício interposto contra a parte do Acórdão “a quo” que exonerou parcela do crédito tributário em discussão nos autos do presente processo. Antes de analisar o recurso de ofício, considero importante destacar e explicar a parte provida e as parcelas canceladas do lançamento.

Nos termos já expostos, a DRJ reconheceu que não houve dedução indevida de ICMS da receita bruta. Ficou demonstrado que, nos meses de março, abril e maio de 2018, a Recorrente: a) apurou parte do ICMS de forma avulsa; b) realizou os registros contábeis e fiscais corretamente, conforme a Resolução nº 0016/2018 – GSER/SEFAZ-AM. Assim, o colegiado concluiu pela improcedência da glosa de despesa de ICMS efetuada pela fiscalização, afastando os lançamentos de IRPJ e CSLL sobre esse ponto.

Por outro lado, no tocante à receita não oferecida à tributação – Recuperação de tributo pago indevidamente (Indébito de PIS e Cofins), Para o acórdão de piso, a fiscalização equivocou-se tanto no aspecto temporal quanto na matéria tributável.

Ficou assentado que, quando a decisão judicial não define o valor do indébito, a tributação do IRPJ e da CSLL; não ocorre na habilitação do crédito, mas na entrega da primeira Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

*In casu*, a primeira declaração de compensação foi entregue em outubro/2018 e a fiscalização autuou com base no saldo encerrado em 31/12/2018, já considerado incorretamente. Destarte, decidiu-se pelo cancelamento integral dos lançamentos de IRPJ e CSLL relativos à recuperação do indébito tributário.

#### **Destarte, entendo que não há razão para reforma da decisão nas partes providas.**

A manutenção do provimento quanto à glosa de ICMS é necessária porque ficou **comprovado**, nos livros e nas demonstrações contábeis, que a diferença entre o ICMS destacado nas notas fiscais e o ICMS contabilizado decorreu de **débitos lançados “avulsamente”** nos meses de março, abril e maio de 2018, exatamente como **determinou** a Resolução nº **0016/2018 – GSER/SEFAZ-AM** (regime especial de apuração “débito e crédito”, com ajustes transitórios em “outros débitos/outros créditos”).

Esse procedimento, homologado pela própria SEFAZ/AM, não constitui **dedução indevida** da receita bruta; é apenas **reclassificação técnica** para acomodar a migração de regime, sem redução artificial do resultado. Ao reconhecer isso, a DRJ observou corretamente que não havia base jurídica ou fática para manter a glosa, razão pela qual o **cancelamento** da exigência deve subsistir.

Além da fundamentação normativa, a escrituração evidenciou a rastreabilidade dos lançamentos: os “outros débitos” de ICMS foram inicialmente registrados em contas transitórias e, ao final do período de transição, reclassificados para a conta de resultado pertinente (ICMS sobre vendas), compensados com créditos apropriados nos termos do regime.

Essa coerência entre ECD, EFD-ICMS e Livros de Apuração reforça que não houve “duplicidade de benefício” nem tentativa de reduzir o lucro tributável; houve, sim, observância estrita da metodologia imposta pela Administração Tributária estadual. Como o CARF privilegia a substância econômica e a aderência documental quando não há indício de simulação, o reconhecimento da improcedência da glosa deve ser mantido.

A Resolução GSER 0016/2018, emanada da autoridade competente para dispor sobre a forma de apuração do ICMS, foi cumprida pelo contribuinte e homologada pela SEFAZ/AM; não cabe à fiscalização federal desconstituir os efeitos de um rito estadual de apuração que, por sua natureza, não altera o quantum devido de IRPJ/CSLL, apenas o momento/forma de reconhecer débitos e créditos de ICMS. Manter o provimento preserva a segurança jurídica, evita o bis in idem contábil e respeita o princípio da boa-fé objetiva: onde há documentação suficiente e conduta compatível com atos normativos vigentes, não se justifica requalificação fiscal que imponha ônus indevido.

Quanto ao indébito judicial de PIS/Cofins, a parte provida deve ser mantida porque a DRJ acertou ao aplicar o marco temporal correto para o reconhecimento da receita tributável: primeira Declaração de Compensação (PER/DCOMP), quando a ação não definiu o valor a ser restituído.

Nesses casos, não há disponibilidade econômica ou jurídica na mera habilitação do crédito; ela é ato prévio e condicionante, mas não perfecciona o direito creditório para fins de resultado. Ao autuar com base no saldo de 31/12/2018, já impactado por compensações e atualizações posteriores, a fiscalização incorreu em erro de fato e de direito. A correção feita em primeira instância – afastando o lançamento de IRPJ/CSLL sobre esse ponto – alinha-se ao regime de competência e ao entendimento técnico consolidado da própria Administração (Soluções Cosit posteriormente publicadas), devendo, pois, ser preservada.

A tributação do IRPJ/CSLL deve incidir sobre receitas efetivamente realizadas e corretamente mensuradas. Quando a decisão judicial não liquida o valor do indébito, não há “crédito líquido e certo” a ser reconhecido no resultado; esse status só se concretiza na PER/DCOMP, que inaugura a extinção sob condição resolutória e fixa um valor declarado (mensurável) para compensação.

Qualquer reconhecimento anterior desvirtua o regime de competência, gera assimetria entre passivos e ativos fiscais e pode redundar em duplicidade de efeitos sobre a base do lucro. Por isso, o afastamento da autuação e a manutenção do provimento protegem a correta mensuração contábil e a legalidade da incidência.

Manter a parte provida evita exigências indevidas e promove uniformidade de julgamento com a orientação técnica aplicável ao caso:

- (i) ICMS avulso como ajuste de transição validado pela SEFAZ/AM, sem reflexo espúrio no IRPJ/CSLL; e
- (ii) PER/DCOMP como marco temporal do reconhecimento de receita de indébito quando inexistente liquidação judicial prévia. Além de prestigiar a proporcionalidade, essa solução previne litígios desnecessários, reduz o risco de dupla tributação e reforça a isonomia entre contribuintes submetidos a idênticas circunstâncias normativas e processuais.

**Portanto, deve ser confirmada a procedência dos pontos providos e para melhor compreensão, considero importante a transcrição do acórdão recorrido, na parte que entendo que deve ser mantido:**

“(…)

2.2. Dedução da Receita Bruta (ICMS)A fiscalização constatou, com base nas Notas Fiscais Eletrônicas de venda de mercadorias emitidas em 2018 que houve uma incidência de ICMS sobre vendas no valor total de R\$ 35.826.869,81; porém, de acordo com a Escrituração Contábil Fiscal - ECF, o contribuinte realizou lançamento a débito na conta de despesa com ICMS no valor de R\$ 46.161.367,00, o que gerou a autuação de IRPJ e CSLL de R\$ 10.334.497,19, por dedução indevida da Receita Bruta e consequentemente redução do Lucro Líquido.

A impugnante alega que se submeteu às determinações da Resolução 0016/2018 – GSER e que, para tanto deveria proceder da seguinte forma:

- a) Apurar o saldo credor do estoque na posição de 28/02/2018 e passar a se apropriar de referidos créditos à razão de 1/6, mensalmente, a partir de março de 2018;
- b) Apurar o saldo credor acumulado em 28/02/2018 e passar a se apropriar de referidos créditos à razão de 1/6, mensalmente, a partir de março de 2018;
- c) Apurar créditos e débitos dos meses de março, abril e maio de 2018 e lançá-los de forma avulsa (ou seja, lançar tais créditos e débitos nos campos residuais - "outros créditos/outros débitos") nas respectivas apurações.

A Resolução 0016/2018 – GSER dispõe que (fls. 468 a 474):

Art. 1º Submeter os contribuintes do ICMS relacionados no Anexo Único desta Resolução ao Regime Especial de Apuração e Recolhimento do ICMS previsto no art. 391 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999.

Art. 2º Determinar que o controle do Regime Especial de Apuração e Recolhimento do ICMS será exercido pelo Departamento de Fiscalização e consistirá na adoção do regime normal de apuração e recolhimento do ICMS (débito e crédito), na forma definida no art. 98 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 20.686, de 1999.

**§ 1º Na hipótese de existência de mercadoria em estoque considerada “já tributada” até o consumidor final, em razão de pagamento do imposto antecipado com aplicação de margem de valor agregado, nos termos do art. 110 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 20.686, de 1999, a sociedade empresária, para fins de apropriação do crédito fiscal, deverá realizar levantamento de estoque, nos termos do art. 117-A do Regulamento do ICMS, no último dia do mês anterior à entrada em vigor do regime especial de tributação.**

**§ 2º Na eventual existência de saldo credor em conta corrente fiscal, a compensação com débitos a partir do primeiro dia seguinte ao do levantamento de estoque, deverá ser precedida de homologação pelo Chefe do Departamento de Fiscalização.**

§ 3º A sociedade empresária no regime de tributação de que trata esta Resolução deverá solicitar ao Departamento de Fiscalização autorização para apropriação do crédito fiscal mediante requerimento contendo o nome do fornecedor, nº da nota fiscal, data de emissão, valor total e chave do documento fiscal, quando da aquisição interna de mercadoria relacionada no anexo II-A do Regulamento do ICMS.

§ 3º-A. Aplica-se a legislação federal específica, em especial o art. 58 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011, na apropriação do crédito fiscal pelo contribuinte adquirente submetido ao regime de tributação desta Resolução nas aquisições de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, observado o disposto no § 3º.

**§ 4º O valor do crédito apurado e homologado de que tratam os §§ 1º e 2º deverá ser apropriado em 6 (seis) parcelas iguais, mensais e consecutivas, com início no mês subsequente ao do levantamento de estoque, na EFD, Bloco E – Apuração do ICMS, Registro E111, Campo 02 – Outros Créditos, código AM020010.**

(...) (grifos não constam na redação original)

Inicialmente cabe esclarecer que, de acordo com os dados do arquivo da Escrituração Contábil Digital – ECD, anexado como arquivo não paginável às fls. 58, o valor de R\$ 46.161.367,00 apurado pela fiscalização refere-se ao saldo em 31/12/2018 das seguintes contas de resultado:

Conta	Descrição	Saldos em 31/12/2018 – Db / (Cr)
421010001	ICMS Normal sobre Vendas	46.399.931,39
421010007	Crédito Presumido de ICMS – Corredor Import	(238.564,39)
-	Total	46.161.367,00

Portanto, a diferença de ICMS sobre Vendas entre o total de notas fiscais emitidas e o ICMS contabilizado na respectiva conta de resultado é de R\$ 10.573.061,58 (R\$ 46.399.931,39 – R\$ 35.826.869,81) e não R\$ 10.334.497,19, como apurado pela fiscalização, uma vez que a conta de 421010007 refere-se a crédito presumido de ICMS e não a ICMS normal sobre Vendas.

Este valor de R\$ 10.573.061,58 tem relação ao informado pela impugnante no item (c) acima (apurar créditos e débitos dos meses de março, abril e maio de 2018 e lançá-los de forma avulsa - ou seja, lançar tais créditos e débitos nos campos residuais - "outros créditos/outros débitos" - nas respectivas apurações). Tal alegação também é coerente com a petição dirigida à SEFAZ/AM (fls. 346/347).

Os lançamentos avulsos de débitos de ICMS constam nos Livros de Apuração de ICMS dos meses de março, abril e maio anexados pela impugnante às fls. 386 a 388, os quais já haviam sido anteriormente apresentados à fiscalização (fls. 218 a 220):

Mês	Descrição	Valor lançado no Livro de Ap. ICMS
Março	Outros Débitos – ICMS NF'S débito Res. 16/2018	3.914.841,52
Abril	Outros Débitos – ICMS NF'S débito Res. 16/2018	2.573.339,95
Maio	Outros Débitos – ICMS NF'S débito Res. 16/2018	4.084.880,68
-	Total	10.573.062,15

Em primeiro momento, estes valores foram contabilizados nos meses de março, abril e maio a débito da conta 112020008 – Adiantamento de Despesas (ativo circulante) e a crédito da conta 112050003 – ICMS s/ Entrada de Mercadorias a Recuperar (ativo circulante):

31/03/2018	112020008	ADIANTAMENTO DE DESPESAS	D	3.914.841,52	2.306.971,90 D	REF REF APUR ICMS 03/2018 - ICMS - NF'S S DÉBITO RES. 16/2018 (APUR. RET. 03/2018).	36013-3-1-N
31/03/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	C	3.914.841,52	2.306.971,90 D	REF REF APUR ICMS 03/2018 - ICMS - NF'S S DÉBITO RES. 16/2018 (APUR. RET. 03/2018).	36013-3-1-N
30/04/2018	112020008	ADIANTAMENTO DE DESPESAS	D	2.573.339,95	7.653.990,89 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - ICMS - ICMS NF'S S DÉBITO RES. 16/2018	41409-4-1-N
30/04/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	C	2.573.339,95	7.653.990,89 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - ICMS - ICMS NF'S S DÉBITO RES. 16/2018	41409-4-1-N
31/05/2018	112020008	ADIANTAMENTO DE DESPESAS	D	4.084.880,68	9.188.243,29 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - ICMS - NF'S S DÉBITO RES. 16/2018	38338-5-1-N
31/05/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	C	4.084.880,68	9.188.243,29 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - ICMS - NF'S S DÉBITO RES. 16/2018	38338-5-1-N

Em 30/06/2018 os valores lançados na conta 112020008 – Adiantamento de Despesas foram reclassificados para a conta 421010001 – ICMS Normal sobre Vendas (resultado):

30/06/2018	421010001	(-) ICMS NORMAL S/ VENDAS	D	3.914.841,52	6.690.497,07	D	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 03/2018 - ICMS - N/PS S DÉBITO RES. 16/2018	38841-8-1-N
30/06/2018	11202006	ADANTAMENTO DE DESPESAS	C	3.914.841,52	6.690.497,07	D	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 03/2018 - ICMS - N/PS S DÉBITO RES. 16/2018	38841-8-1-N
30/06/2018	421010001	(-) ICMS NORMAL S/ VENDAS	D	2.573.339,85	4.117.158,02	D	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - ICMS N/PS S DÉBITO RES. 16/2018	38844-8-1-N
30/06/2018	11202006	ADANTAMENTO DE DESPESAS	C	2.573.339,85	4.117.158,02	D	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - ICMS N/PS S DÉBITO RES. 16/2018	38844-8-1-N
30/06/2018	421010001	(-) ICMS NORMAL S/ VENDAS	D	4.084.880,68	32.277,34	D	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - ICMS - N/PS S DÉBITO RES. 16/2018	38847-8-1-N
30/06/2018	11202006	ADANTAMENTO DE DESPESAS	C	4.084.880,68	32.277,34	D	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - ICMS - N/PS S DÉBITO RES. 16/2018	38847-8-1-N

Assim, a contabilização destas operações pode ser resumida da seguinte forma:

**Db - 421010001 – ICMS Normal sobre Vendas (resultado) - R\$ 10.573.062,15**

**Cr - 112050003 – ICMS s/ Entrada de Mercadorias a Recuperar (ativo circulante) - R\$ 10.573.062,15**

A fiscalização entendeu que Resolução 0016/2018 – GSER não aumentou a carga tributária (apenas trouxe os contribuintes de que trata o Anexo único ao regime normal de apuração de ICMS - débito e crédito - e determinou que os valores de ICMS incluídos como estoque fossem levantados e compensados em 6 vezes). Ou seja, de acordo com a fiscalização, a referida resolução determinou que o ICMS que antes foi incluída como estoque (custo da mercadoria), passou a ser apuração normal de (débito e crédito), devendo o contribuinte levantar os valores de ICMS contabilizado como custo e lançá-lo como crédito de ICMS para compensá-lo em 6 vezes, sem influência na apuração do Resultado.

Este entendimento da fiscalização é correto, porém somente em relação às mercadorias em estoque consideradas já tributadas até o consumidor final e aos saldos credores de ICMS em conta corrente fiscal, que devem ser apurados e aproveitados de acordo com os §§ 1º, 2º e 4º do artigo 2º da Resolução 0016/2018 – GSER, acima transcritos.

Como a seguir será demonstrado, foi este o procedimento adotado pela impugnante.

Em relação ao saldo credor acumulado de ICMS acumulado até 28/02/2018, foi autorizado pela SEFAZ/AM a dedução do crédito total de R\$ 8.650.154,04 em seis parcelas de R\$ 1.441.692,34 (fls. 381), atendendo ao requerimento do contribuinte (fls. 371) e que confere com os registros dos Livros de Apuração de ICMS de março a maio (fls. 386 a 388). De fato, a conta 112050003 - ICMS s/ Entrada de Mercadorias a Recuperar (ativo circulante) tinha o saldo contábil de R\$ 8.650.153,97 em 28/02/2018:

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
S	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	A	6.954.415,02	D	2.306.238,40	610.499,45	8.650.153,97	D

Neste caso, não foram constatados na ECD lançamentos contábeis das parcelas de R\$ 1.441.692,34.

No que se refere às mercadorias em estoque em 28/02/2018 e consideradas já tributadas até o consumidor final, foi apurado pelo contribuinte crédito total de R\$ 11.293.219,05 (fls.

369), a ser apropriado em seis parcelas de R\$ 1.882.203,18. As três primeiras, lançadas no Livro de Apuração de ICMS nos meses de março, abril e maio (fls. 386 a 388) foram inicialmente contabilizadas a débito da conta 112050003 – ICMS s/ Entrada de Mercadorias a Recuperar (ativo circulante) e a crédito da conta 212060005 – Adiantamento de Clientes (passivo circulante):

31/03/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	D	1.882.203,18	4.869.175,16 D	REF REF APUR ICMS 03/2018 - ICMS - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (1/6) (APUR RET. 03/2018)	38013-3-1-N
31/03/2018	212060005	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	C	1.882.203,18	4.869.175,16 D	REF REF APUR ICMS 03/2018 - ICMS - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (1/6) (APUR RET. 03/2018)	38013-3-1-N
30/04/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	D	1.882.203,18	8.582.797,40 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (2/6)	41409-4-1-N
30/04/2018	212060005	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	C	1.882.203,18	8.582.797,40 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (2/6)	41409-4-1-N
31/05/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	D	1.882.203,18	11.631.046,44 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (3/6)	38039-5-1-N
31/05/2018	212060005	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	C	1.882.203,18	11.631.046,44 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (3/6)	38039-5-1-N

Em 30/06/2018 os valores lançados na conta 212060005 – Adiantamento de Clientes foram reclassificados para a conta 113010001 – Mercadorias para Revenda (ativo circulante):

30/06/2018	212060005	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	D	1.882.203,18	9.744.774,88 C	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 03/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (1/6)	38838-3-1-N
30/06/2018	113010001	MERCADORIAS PARA REVENDA	C	1.882.203,18	9.744.774,88 C	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 03/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (1/6)	38838-3-1-N
30/06/2018	212060005	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	D	1.882.203,18	5.517.265,68 C	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (2/6)	38842-6-1-N
30/06/2018	113010001	MERCADORIAS PARA REVENDA	C	1.882.203,18	5.517.265,68 C	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (2/6)	38842-6-1-N
30/06/2018	212060005	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	D	1.882.203,18	1.990.529,28 C	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (3/6)	38845-6-1-N
30/06/2018	113010001	MERCADORIAS PARA REVENDA	C	1.882.203,18	1.990.529,28 C	REF REF RECLASSIFICAÇÃO APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (3/6)	38845-6-1-N

As parcelas 4, 5 e 6 foram contabilizadas diretamente a débito da conta 112050003 – ICMS s/ Entrada de Mercadorias a Recuperar e a crédito da conta 113010001 – Mercadorias para Revenda em 30/06/2018:

30/06/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	D	1.882.203,18	10.383.203,67 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (4/6)	34090-6-1-N
30/06/2018	113010001	MERCADORIAS PARA REVENDA	C	1.882.203,18	10.383.203,67 D	REF REF APUR ICMS 04/2018 - CRÉDITO ICMS REF. EXCLUSÃO ST (4/6)	34090-6-1-N
30/06/2018	112050003	ICMS S/ ENTRADA DE MERC. A RECUPERAR	D	3.784.406,35	14.087.056,48 D	REF REF ICMS EXCLUSÃO ST - PARCS. 05 E 06	38954-6-1-N
30/06/2018	113010001	MERCADORIAS PARA REVENDA	C	3.784.406,35	14.087.056,48 D	REF REF ICMS EXCLUSÃO ST - PARCS. 05 E 06	38954-6-1-N

Assim, a contabilização destas operações não afetou o resultado e pode ser resumida da seguinte forma:

**Db - 112050003 – ICMS s/ Entrada de Mercadorias a Recuperar (ativo circulante) – R\$ 11.293.219,07**

**Cr – 113010001 – Mercadorias para Revenda (ativo circulante) – R\$ 11.293.219,07**

**Conclusão:** tendo o contribuinte apurado parte do ICMS dos meses de março, abril e maio de 2018 de forma avulsa e efetuado os respectivos registros contábeis e fiscais de acordo com o disposto na Resolução 0016/2018 – GSER da SEFAZ/AM, deve ser considerada impropriedade a glosa de despesa de ICMS efetuada pela fiscalização.

**2.3. Receita não Oferecida à Tributação: Base de Cálculo - Recuperação de Tributo Pago Indevidamente**

A fiscalização constatou que o contribuinte não ofereceu à tributação a restituição de indébito tributário, decorrente de Ação Transitada em Julgado Processo Judicial nº 0005529-18.2012.4.01.3200, cuja habilitação de crédito do tributo COFINS foi formalizada junto à Receita Federal do Brasil através do Processo nº 18365-722.054/2017-11.

De acordo com o Módulo Sped Escrituração Contábil Digital - ECD, 11 - ATIVO CIRCULANTE, 112 - CRÉDITOS, 11205 - IMPOSTOS A RECUPERAR, Conta 112050016 - COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDÉBITO), o contribuinte efetuou lançamentos contábeis com saldo líquido de R\$ 11.051.216,22 em 31/12/2018, que foi o valor autuado pela fiscalização:

31/03/2018	–	COFINS A COMPENSAR	D	6.158.327,12,	Ref COFINS a compensar Ação Judicial
31/03/2018	–	COFINS A COMPENSAR	D	4.247.105,92,	Atualização Selic até dez/2017
31/03/2018	–	COFINS A COMPENSAR	D	213.311,38,	Atualização Selic jan à mar/2018
20/10/2018	–	COFINS A COMPENSAR	C	10.349,81,	Compensação via PERD/COMP
31/10/2018	–	COFINS A COMPENSAR	D	395.888,38,	Ref. Atualização da Selic ação judicial
26/10/2018	–	COFINS A COMPENSAR	C	21.311,29,	Compensação via PERD/COMP
30/11/2018	–	COFINS A COMPENSAR	D	59.423,14,	Ref. Atualização da Selic ação judicial
20/12/2018	–	COFINS A COMPENSAR	C	22.643,17,	Compensação via PERD/COMP
31/12/2018	–	COFINS A COMPENSAR	D	31.464,55,	Ref. Atualização da Selic ação judicial
31/12/2018	–	SALDO A COMPENSAR		<b>11.051.216,22</b>	(onze milhões, cinquenta e um mil, Duzentos e dezesseis reais e vinte e dois centavos);

De fato, de acordo com os lançamentos contábeis constante no SPED ECD, os valores do crédito e das atualizações monetárias não transitaram pelo resultado, sendo contabilizados nas contas de ativo 112050016 – Cofins a Compensar e de passivo 214010003 – Cofins a Compensar:

Data	Cód Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
31/03/2018	112050016	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	D	6.158.327,12	6.158.327,12 D		REF COFINS A COMPENSAR REF AÇÃO ...
31/03/2018	214010003	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	C	6.158.327,12	6.158.327,12 D		REF COFINS A COMPENSAR REF AÇÃO ...
31/03/2018	112050016	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	D	4.247.105,92	10.405.433,04 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC ATÉ DEZ/17 ...
31/03/2018	214010003	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	C	4.247.105,92	10.405.433,04 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC ATÉ DEZ/17 ...
31/03/2018	112050016	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	D	213.311,38	10.618.744,42 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC JAN/18 ...
31/03/2018	214010003	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	C	213.311,38	10.618.744,42 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC JAN/18 ...
31/10/2018	112050016	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	D	395.888,38	11.004.282,99 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC OUT/18 ...
31/10/2018	214010003	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	C	395.888,38	11.004.282,99 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC OUT/18 ...
30/11/2018	112050016	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	D	59.423,14	11.042.394,84 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC NOV/18 ...
30/11/2018	214010003	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	C	59.423,14	11.042.394,84 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC NOV/18 ...
31/12/2018	112050016	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	D	31.464,55	11.051.216,22 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC DEZ/18 C...
31/12/2018	214010003	COFINS A COMPENSAR (AÇÃO JUDICIAL INDEBITO)	C	31.464,55	11.051.216,22 D		REF ATUALIZAÇÃO SELIC DEZ/18 C...

A fiscalização entendeu que em março de 2018 o contribuinte já tinha crédito líquido e certo do quanto compensar referente ao indébito de COFINS, tendo em vista habilitação do crédito junto à Receita Federal do Brasil; portanto o referido indébito e os juros consistiram em receita nova, passível de tributação do IRPJ e da CSLL, pelo regime de competência.

Por sua vez, a impugnante entende que em relação ao valor do crédito oriundo de ação judicial, a disponibilidade econômica e jurídica do direito creditório se dá no momento da entrega da declaração de compensação.

Embora tenha sido publicada após a lavratura do Auto de Infração, a Solução de Consulta Cosit nº 183 de 07/12/2021 traduz o entendimento da RFB sobre este tema, como se verifica nos seguintes trechos:

46. O indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

47. Na hipótese de compensação de indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL.

Na certidão expedida pela Secretaria da 3ª Vara da Seção Judiciária do Estado do Amazonas, relativamente ao Mandado de Segurança nº 0005529.18.2012.4.01.3200, apresentada pelo contribuinte no processo de Habilitação de Crédito nº 18365.720054/2017-11 e copiada para as fls. 488 a 489 deste processo, não consta que o juízo tenha definido os valores a serem restituídos.

Por conseguinte, de acordo com o item 47 da Solução de Consulta Cosit nº 183 de 07/12/2021, é na entrega da primeira Declaração de Compensação que o indébito deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL.

Conforme o Sistema de Controle de Crédito e Compensação (SCC) da RFB, a primeira Declaração de Compensação com crédito oriundo do processo de habilitação nº 18365.720054/2017-11 foi entregue em 15/10/2018. Em 2018 foram ainda entregues outras 2 Declarações de Compensação relacionadas:

	Ações	PER/DCOMP	CNPJ/CPF Declarante/ Sucessora	Tipo Crédito	Valor Total Crédito	Valor Crédito Data Transmissão	Vi. Tot. Débitos/ Vi. Ped. Rest/ Res.	Data Transm.	Dem. Créd.	Pend. Atu.	Tipo Doc.
<input type="checkbox"/>		03346.70013.151018.1.3.54-6514	84.466.424/0001-36	AÇÃO JUDICIAL	11.014.632,80	11.014.632,80	10.349,80	15/10/2018			
<input type="checkbox"/>		11682.05633.141118.1.3.54-9964	84.466.424/0001-36	AÇÃO JUDICIAL	11.074.111,82	11.063.706,13	21.311,29	14/11/2018			
<input type="checkbox"/>		00618.39121.171218.1.3.54-6550	84.466.424/0001-36	AÇÃO JUDICIAL	11.128.374,97	11.096.502,57	22.643,17	17/12/2018			

Relativamente ao direito creditório reconhecido, inicialmente foi informado nos sistemas da RFB apenas o valor original de R\$ 6.158.327,12:

CNPJ/CPF	Nº Proc. Adm. contendo Pedido de Habilitação	VL Atualizado Crédito	Nº Ação Judicial	Dt. Trânsito Julgado
84.466.424/0001-36	18365.722054/2017-11	6.158.327,12	00055291820124013200	01/06/2017

A atualização deste valor foi calculada até o mês 11/2017 pelo valor de R\$ 4.247.105,92, totalizando o crédito de R\$ 10.405.433,04, que foi o total pleiteado pelo contribuinte no Pedido de Habilitação do Crédito e registrado em sua contabilidade em 31/03/2018. Posteriormente este valor foi corrigido pela RFB até o mês 10/2018 e retificado para R\$ 11.056.813,15:

**Demonstrativo de Correção até 10/2018 dos Créditos****Contribuinte:** 84.466.424/0001-36 - DUNORTE DISTRIBUIDORA LTDA**Processo:** 18365.722054/2017-11**Trabalho:** 001/19 - CALCULO DE ATUALIZAÇÃO - Cálculos pela IN 900/2008 e IN 1300/2012**1. Recolhimentos a Partir de 1998**

Valor total dos créditos a serem corrigidos: 15.850.972,86

Data	Tributo	Recolhimento		SELIC			Valor Corrigido	
			Valor	Inicial	Final	a. Valor	VO * (1 + a)	
30/11/17	5856 COFINS	R\$	10.405.433,04	11/17	10/18	6,26 %	R\$	11.056.813,15
28/09/18	5856 COFINS	R\$	5.445.539,82	09/18	10/18	1,00 %	R\$	5.499.995,22
<b>Total:</b>							<b>R\$</b>	<b>16.556.808,37</b>

Assim, o valor que deveria ter sido tributado pelo IRPJ e CSLL é de R\$ 11.056.813,15, reajustado até o mês 10/2018, quando ocorreu a entrega da primeira Declaração de Compensação aproveitando este crédito.

Se a fiscalização entendeu que em março de 2018 o contribuinte já tinha crédito líquido, deveria ter tributado o saldo da conta nesta data. Todavia, lançou o valor de R\$ 11.051.216,22, que era o saldo da conta em 31/12/2018, o qual já havia sido atualizado monetariamente até 31/12/2018 e do qual já haviam sido deduzidas três compensações (20/10, 26/10 e 20/12/2018).

**Conclusão:**

Tendo sido constatado o equívoco cometido pela fiscalização na apuração do fato gerador bem como da matéria tributável, devem ser considerados improcedentes os respectivos lançamentos de IRPJ e CSLL. Por conseguinte, deixo de apreciar, por perda de objeto, as demais alegações da impugnante quanto à improcedência da autuação.

(...)

**2.6. Da Tributação de Receita Financeira – PIS E COFINS**

A impugnante alega que repetição de indébito tributário não está contida no campo de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, pois se trata de recuperação de custo, que não se pode confundir com receita, especialmente tal qual definida, em termos jurídicos, pelo STF, especialmente ao julgar o Tema 69 da Repercussão Geral.

De fato, o objeto da autuação não foi a tributação do indébito tributário, mas a receita financeira decorrente dos juros incorridos sobre o indébito tributário da COFINS, em consonância com a Solução de Divergência Cosit nº 19, de 12/11/2003:

*Não há que se falar em incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago a maior, já que tais valores, no período em que foram reconhecidos como despesas, não influenciaram a base tributável dessas contribuições.*

*Dispositivos Legais: art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996.*

A impugnante também alega que:

a) o acessório (receita financeira) não se sustenta como base imponible para as contribuições se a receita que lhe deu origem também não estiver abrangida pela incidência;

b) a Selic, por ser correção monetária, é mera recomposição pura (indenização), reforçando a tese de não incidência de PIS e COFINS.

Não assiste razão à impugnante.

A Solução de Divergência Cosit nº 19 de 12/11/2003 dispõe que os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ementa: Tributação do valor pago a título de juros de mora incidentes sobre o indébito tributário.

Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

No momento em que o valor a ser restituído se torna um crédito líquido e certo, passa a ser tributável a receita decorrente dos juros de mora (incidentes sobre o indébito) até ali incorridos, sendo que, a partir daí, os juros incorridos em cada mês deverá ser reconhecido pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Dispositivos Legais: art. 167 do CTN; art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995; e art. 9º da Lei nº 9.718, de 1988.

No mesmo sentido, assim dispõe a Solução de Consulta Cosit nº 183 de 07/12/2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os juros de mora incidente sobre os indébitos tributários da Cofins apurados até a data do trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído devem ser oferecidos à tributação da contribuição na data do trânsito em julgado da sentença judicial.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação da Cofins.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, caput; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 51, 158 e 739.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os juros de mora incidente sobre os indébitos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep apurados até a data do trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído devem ser oferecidos à tributação da contribuição na data do trânsito em julgado da sentença judicial.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, caput; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 51, 158 e 739.

(...)

48. A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito tributário deve compor as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no período em que for reconhecido o indébito principal que lhe dá origem. A partir desse momento, os juros incorridos em cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

A fiscalização entendeu que em março de 2018 o contribuinte já tinha crédito líquido e certo do quanto compensar referente ao indébito de COFINS, tendo em vista habilitação do crédito junto à Receita Federal do Brasil; portanto o referido indébito e os juros consistiram em receita nova, passível de tributação do IRPJ e da CSLL, pelo regime de competência.

A impugnante entende, como na autuação de IRPJ e CSLL, que em relação ao valor do crédito oriundo de ação judicial, a disponibilidade econômica e jurídica do direito creditório se dá no momento da entrega da declaração de compensação.

Tal assunto já foi abordado na autuação de IRPJ e CSLL, onde se concluiu que, de acordo com a Consulta Cosit nº 183 de 07/12/2021, na hipótese de compensação de indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL.

Como o contribuinte apresentou a primeira declaração de compensação em outubro de 2018, a receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito tributário deve compor as bases de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep naquele mês. A partir desse momento, os juros incorridos em cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.”

Deve-se ressaltar a perda de objeto nº tocante à exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre os valores correspondentes à taxa SELIC recebidos pela Recorrente em decorrência da repetição/compensação de indébito tributário

**Nego, pois provimento ao recurso de ofício.**

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de:

- a) conhecer dos recursos voluntário e de ofício;
- b) quanto ao recurso voluntário:
  - c.1.) preliminarmente: rejeitar a nulidade suscitada;
  - c.2.) no mérito: dar provimento parcial ao recurso voluntário para:
    - i) cancelar as exigências de IRPJ e CSLL incidentes sobre crédito presumido de ICMS;
    - ii) cancelar integralmente a exigência de PIS e COFINS incidente sobre os valores correspondentes à taxa SELIC recebidos pela Recorrente em decorrência da repetição/compensação de indébito tributário;
- c) negar provimento ao recurso de ofício, ressaltando a perda de objeto no tocante à exigência de PIS e COFINS incidente sobre os valores correspondentes à taxa SELIC recebidos pela Recorrente em decorrência da repetição/compensação de indébito tributário.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**

