



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



**Processo nº** 10480.724324/2014-49  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-013.562 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIA DE BEBIDAS IGARASSU LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática equivalente, aplique de forma diversa a mesma legislação. No caso, as decisões apresentadas a título de paradigma não tratam da mesma questão fática e normativa enfrentada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Walker Araújo (suplente convocado), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente a conselheira Vanessa Marini Cecconello, substituída pelo conselheiro Walker Araújo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto **pela Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-005.181**, de 27/03/2019 (fls. 1.802 a 1.818)<sup>1</sup>, proferida pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 2<sup>a</sup> Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Da breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 2 a 41), lavrados para a exigência de **Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS**, no regime não cumulativo, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2010, cumulada com multa de ofício proporcional de 75% e juros de mora. De acordo com as informações extraídas do Termo de Verificação Fiscal (fls. 42 a 56), a Fiscalização constatou as seguintes infrações: **a)** glosa de crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente; a Contribuinte é optante do regime especial de tributação, previsto no Art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a COFINS e o IPI são apurados em função do valor-base, expresso em reais ou em reais por litro (Regime REFRI); **b)** glosa de crédito de aquisição no mercado interno (saldo de crédito de meses anteriores), informado nas fichas do DACON do mês de competência 01/2010; e, **c)** falta de pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre o valor recebido a título de “**crédito presumido ICMS**”; a Contribuinte não computou nas bases de cálculo para apuração das contribuições, as receitas obtidas com incentivos fiscais recebidos do Governo do Estado de Pernambuco, nos períodos de apuração 01/2010 a 12/2010; tais receitas referem-se a créditos de ICMS e encontram-se contabilizadas na conta “330007 – INCENTIVOS FISCAIS IFRS” com o histórico de “**INCENTIVO FISCAL PRODEPE - IGARASSU...**”.

Cientificada dos Autos de Infração, a Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 1.486 a 1.507, fazendo um histórico dos fatos, alegando em suma que: **a)** a legislação infraconstitucional não poderia restringir o crédito incidente na operação anterior, por afronta à Constituição Federal; **b)** o procedimento adotado pela empresa estava correto, de acordo com o artigo 35 do Decreto nº 6.707, de 2008; **c)** o Fisco teria extrapolado os limites do MPF, que refere ao ano de 2010, por glosar o saldo credor inicial, referente a créditos de 2008 e 2009; **d)** a alteração do saldo credor apresentado não poderia ser feita por causa do prazo decadencial; **e)** não há incidência de Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS sobre crédito presumido de ICMS, por se tratar de subvenção para investimento, pois o crédito presumido de ICMS foi outorgado pelo Governo do Estado de Pernambuco, através do Programa de Desenvolvimento - PRODEPE, “tratando-se de subvenção para investimento”.

O julgamento da Impugnação resultou no **Acórdão nº 08-38.130**, de 16/03/2017, da DRJ em Fortaleza/CE (fls. 1.557 a 1.576), que entendeu ser **improcedente** a Impugnação, mantendo-se o crédito tributário lançado, assentando-se que: **a)** caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original; **b)** quanto às **subvenções recebidas (créditos de ICMS)** - a inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, ou próprios, em montante equivalente, foram efetivamente destinados à

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

implantação/expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento; e os incentivos concedidos pelo Estado de Pernambuco, sob a égide da Lei Estadual nº 11.675/1999 (PRODEPE), devem ser qualificados como subvenção para custeio e computados na determinação do lucro operacional (art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506, de 1964).

Cientificada da decisão de 1ª Instância, a Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** de fls. 1.605 a 1.623, repisando os mesmos argumentos de sua Impugnação.

O Recurso Voluntário foi submetido ao CARF, resultando no **Acórdão nº 3201-005.181**, de 27/03/2019 (fls. 1.802 a 1.818), que lhe deu parcial provimento, para; a) excluir da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS as receitas de subvenções para investimento, assim consideradas as receitas de créditos presumidos de ICMS, e para, b) permitir o crédito na aquisição de insumos, pelas alíquotas destacadas nas notas fiscais, conforme o artigo 24 do Decreto nº 8.442, de 2015:

(...) RECEITAS DE SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. As receitas de subvenções governamentais relativas ao ICMS são consideradas como de investimento, e devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins dos fatos geradores a partir da vigência da Lei 11.941/2009, quando não impugnados, pelo Fisco, os requisitos próprios da Lei 11.941/2009 e da Lei 12.973/2014, alterada pela Lei Complementar 160/2017. (Acórdão 3201-005.181, Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Júnior) (grifo nosso)

#### Da matéria submetida à CSRF

Notificada do Acórdão nº 3201-005.181, a **Fazenda Nacional** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 1.820 a 1.845, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “Base de Cálculo do PIS/Pasep - Subvenções na Forma de Crédito Presumido de ICMS”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigma, os Acórdãos nº 9303-007.736 e 9303-007.624.

No recurso, alega-se que, no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu por considerar que todas as subvenções relativas ao ICMS são de investimento, por força do artigo 30 da Lei Complementar nº 160, de 2017, e são excluídas da base de cálculo por força dos artigos 18 e 21 da Lei 11.941/2009 e § 3º, inciso X e IX, do artigo 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, desde que cumpridos os requisitos do mesmo artigo, inclusive com efeitos retroativos. Por sua vez, nos **Acórdãos paradigmáticos** a Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que subvenções para custeio, em períodos de fatos geradores comparáveis, são incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. No paradigma 2, assenta-se expressamente que: “Assim, para as competências de dezembro de 2002 a junho de 2004, independentemente de o contribuinte ter optado ou não pela adoção dos requisitos estabelecidos no art. 75 da Lei nº 12.973/2014, era devida a contribuição para o PIS sobre as receitas de subvenções ainda que consideradas como sendo para investimentos.”

Diante do exposto, entendeu-se no Exame de Admissibilidade que estava configurada a divergência jurisprudencial o que reclamaria solução uniformizadora da CSRF. Com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / S/Nº - 2ª Câmara, de 26/08/2019, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF de fls. 1.848 a 1.851, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Notificado, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões** de fls. 1.877 a 1.903, requerendo que o Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional não seja conhecido, por revelar o acórdão recorrido situação fática distinta da expressa nos paradigmas e, caso fosse esse o entendimento da CSRF, que fosse mantido o Acórdão recorrido neste ponto, por estar em consonância com os comandos legais e normativos aplicáveis. Juntou-se em contrarrazões ainda, à fl. 1.955, cópia do Acórdão nº 9101-005.508, proferido pela 1ª Turma da CSRF, como endosso ao entendimento do acórdão recorrido em caso análogo.

Em 28/07/2022, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de julgamento / S/Nº - 2ª Câmara, de 26/08/2019 (fls. 1.848 a 1.851), exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção/CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados pela Contribuinte em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento.

Alega o contribuinte ausência de comprovação de divergência jurisprudencial. Confira-se excerto da alegação: “(...) *Ocorre que, muito embora todos os casos versem sobre a qualificação de uma subvenção como de custeio ou investimento para fins de composição da base de cálculo de certos tributos federais, fato é, que tratam de situações fáticas completamente distintas*”.

No Despacho do Exame de Admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso quanto à matéria: “**Base de Cálculo do PIS/Pasep e da COFINS - Subvenções na Forma de Crédito Presumido de ICMS**”. Os dois **paradigmas** indicados foram os seguintes: Acórdão nº 9303-007.736 e nº 9303-007.624.

No Acórdão recorrido, a Turma entendeu que tais receitas não compõem a base de cálculo das contribuições. Além da ementa, veja-se o seguinte excerto do voto condutor (fl. 1.817):

**A Lei Complementar 160/2017 alterou o artigo 30 da Lei 12.973/2014**, ainda, para definir como de investimento todas as subvenções relativas ao ICMS, desde que cumpridos os requisitos do mesmo artigo, inclusive com efeitos retroativos: (...)

(...) Ressalto que não há, no presente procedimento fiscal, acusação do não cumprimento dos requisitos do art. 18 e 21 da Lei 11.941/2009, de modo que não há necessidade de aferição do cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar 160/2017. O fundamento fiscal foi apenas de que tais receitas seriam tributáveis, o que foi afastado pela legislação posterior”. (grifo nosso)

Como se percebe, o acórdão recorrido (analisando fatos geradores de 02/2010 a 12/2010) considerou que todas as subvenções relativas ao ICMS são de investimento, por força da aplicação retroativa do artigo 30 da Lei Complementar nº 160, de 2017, e são excluídas da base de cálculo das contribuições, por força dos **artigos 18 e 21 da Lei 11.941, de 2009** e § 3º, inciso X do artigo 1º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, se cumpridos os requisitos ali estabelecidos (o que revelou que não era discutido naqueles autos):

Ressalto que não há, no presente procedimento fiscal, acusação do não cumprimento dos requisitos do art. 18 e 21 da Lei 11.941/2009, de modo que não há necessidade de aferição do cumprimento dos requisitos do artigo 30 da Lei 12.973/2014, alterado pela Lei Complementar 160/2017. O fundamento fiscal foi apenas de que tais receitas seriam tributáveis, o que foi afastado pela legislação posterior. (grifo nosso)

A imputação fiscal, no acórdão recorrido, residia no simples fato de que haveria tributação sobre o crédito presumido de ICMS, contabilizado em conta de resultado (330007), o que foi entendido pela DRJ, em primeira instância, como “subvenção para custeio”, com base em precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9101-001.239), em relação ao mesmo benefício de ICMS (PRODEPE/Pernambuco).

O primeiro paradigma (Acórdão 9303-007.736), não destoa da tese adotada no acórdão recorrido, reconhecendo textualmente que “...com a edição da Lei Complementar nº 160/2017 – cujo art. 9º deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo os §§ 4º e 5º, isto perdeu a importância, pois todas passaram a ser consideradas para investimento, com efeitos retroativos” (no texto, “isto” se refere à classificação das subvenções como “para custeio” ou “para investimento”). E passa a analisar se a “subvenção para investimento” do Estado de Goiás (Programa CENTROPRODUZIR) atenderia aos requisitos para a não tributação.

Desnecessário alongar a comparação para que se perceba que o paradigma é imprestável para instaurar divergência jurisprudencial, no caso, visto que além de discutir benefício distinto, com classificação diversa, mergulha no cumprimento dos requisitos, matéria ausente no acórdão recorrido.

Por seu turno, o segundo paradigma (Acórdão 9303-007.624) julga lançamento referente ao período de 01/11/1999 a 30/11/2002, e 01/12/2002 a 30/06/2004, ou seja, em época que sequer eram vigentes as Leis 11.941/2009 e 12.973/2014, com tema de fundo paralelo: os efeitos da declaração de constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 no tratamento dado a “subvenções de custeio” do Governo do Amazonas, classificadas pela fiscalização como receitas não operacionais. O próprio texto do segundo acórdão paradigma, ao final, esclarece que a decisão sobre o tema se refere ao período de 2002 a 2004, não se aplicando a Lei 11.941/2009, que “...entrou em vigor a partir de 27 de maio de 2009”.

Esses esclarecimentos são suficientes para que se perceba que os acórdãos paradigma e o acórdão recorrido não estão a analisar a mesma legislação, nem os mesmos incentivos.

Portanto, resta claro que, sob qualquer aspecto que se avalie a existência de divergência de entendimentos, **não houve efetiva demonstração de dissidência jurisprudencial sobre uma mesma disposição normativa**, pela ausência de similitude fática e jurídica. Ausente, nesse contexto, o atendimento de pressuposto essencial de admissibilidade.

Assim, cabe, no caso, o **não conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

**Da conclusão**

Pelo exposto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan