MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10530.906188/2011-28

Processo nº	10530.906188/2011-28
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-007.527 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de novembro de 2020
Recorrente	DAIBY NORDESTE CALCADOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO.

O crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição não cumulativa, por não se enquadrar no conceito de receita tributável.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

MATÉRIA ALHEIA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

Por se tratar de procedimento fiscal relativo a trimestre posterior ao período de apuração destes autos, não se conhece da matéria respectiva, por não repercutir na presente lide.

RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão da Administração tributária que reconheceu somente em parte o direito creditório, baseada nas informações prestadas pelo contribuinte, decisão essa não infirmada com documentação hábil e idônea.

RESSARCIMENTO. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DE DÉBITO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A glosa de ressarcimento da contribuição não cumulativa não exige lançamento de ofício, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. (Súmula CARF nº 159)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (1) não conhecer de parte do Recurso Voluntário, relativamente às alterações promovidas pela Fiscalização na escrita fiscal do 4º trimestre de 2010, posteriormente ao período de apuração destes autos, e, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade arguida, e, (2) no mérito, dar parcial provimento ao Recurso, para excluir da base de cálculo da contribuição não cumulativa os créditos presumidos de ICMS. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-007.523, de 19 de novembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10530.906184/2011-40, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem, em que se deferira apenas parcialmente o ressarcimento pleiteado, relativamente a créditos da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP não cumulativa.

No Relatório fiscal que embasou o despacho decisório, consta que a glosa parcial do crédito pleiteado decorrera das seguintes constatações:

a) as despesas de alegados aluguéis de contêineres para armazenagem de calçados à espera do embarque para exportação não haviam sido comprovadas com contrato de locação e nem por qualquer outro documento relativo ao negócio jurídico, tendo sido apresentadas pelo interessado somente duplicatas de prestação de serviços, sem especificação do objeto, ou seja, sem identificação da natureza do serviço prestado;

b) os incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia (créditos presumidos de ICMS) são tributáveis pelas contribuições PIS/Cofins, conforme Solução de Divergência Cosit nº 13/2011, por absoluta falta de amparo legal à sua exclusão da base de cálculo;

c) os débitos apurados em valor superior ao declarado no mês de dezembro de 2010 foram abatidos com créditos do mês de novembro.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a anulação parcial do despacho decisório por ausência de lançamento de ofício dos débitos apurados pela Fiscalização, procedimento esse por ele considerado em desconformidade com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), e o deferimento total do ressarcimento pleiteado, bem como a juntada posterior de documentos, sendo aduzido o seguinte:

> a) sendo o lançamento de ofício uma atividade vinculada e obrigatória, se a Fiscalização apura débitos não declarados, eles somente poderão ser exigidos por meio da devida autuação;

Documento nato-digital

b) as duplicatas apresentadas foram preenchidas com erro, pois ao invés de prestação de serviços, a operação efetiva era de locação de contêineres, cujo desconto de crédito da contribuição encontrava-se autorizado pelo inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

c) mesmo que as referidas despesas com locação de contêineres não fossem consideradas sob essa rubrica, elas se referiam a despesas de armazenagem nas vendas, cujo desconto de crédito encontrava-se previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;

d) a receita considerada base de cálculo das contribuições abrange somente o ingresso novo de valores que se incorporam ao patrimônio do contribuinte, não alcançando, por conseguinte, os créditos presumidos de ICMS, cuja natureza é de recuperação de custos de produção, registrada na conta "ICMS a recuperar", e cujo objetivo é o desenvolvimento econômico do Estado da Bahia, tudo isso em conformidade com a jurisprudência do CARF, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça (STJ);

e) os débitos apurados pela Fiscalização devem ser afastados, por inexistentes, uma vez comprovada a glosa indevida de créditos.

O acórdão da DRJ denegatório do pedido restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Na análise de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, cabe à autoridade fiscal verificar não apenas os montantes dos créditos, mas também as bases de cálculo e alíquotas da contribuição devida pelo sujeito passivo. Caso seja constatado débito que acarrete a diminuição do valor a ser ressarcido, não é necessário lançamento de ofício, bastando a emissão de decisão de indeferimento total ou parcial do ressarcimento pleiteado.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS.

O valor do crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep com incidência não cumulativa nos termos da Lei nº 10.637/2002.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Documento nato-digital

Informou o julgador de piso que o alegado erro formal no preenchimento das duplicatas, com a inserção da informação "prestação de serviços" ao invés de "locação de contêineres", não restou comprovado pelo interessado, dada a inexistência de prova da natureza da operação.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo informado que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 835.818, reconhecera a repercussão geral da matéria relativa à exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo das contribuições.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.
>
> Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem, em que se deferiu apenas parcialmente o ressarcimento pleiteado, relativamente a créditos da Contribuição para o PIS não cumulativa.
>
> Nesta 2ª instância, remanescem controvertidas as seguintes matérias:
>
> a) preliminar de nulidade parcial do despacho decisório por ausência de lançamento de ofício dos débitos apurados pela Fiscalização;
>
> b) crédito das contribuições em relação às despesas de aluguéis de contêineres para armazenagem de calçados à espera do embarque para exportação;
>
> c) exclusão da base de cálculo das contribuições dos créditos presumidos de ICMS;
>
> d) abatimento de débitos apurados em valor superior ao declarado no mês de dezembro de 2010 com créditos do mês de novembro.
>
> De início, destaque-se que a contrariedade do Recorrente quanto à matéria contida no item "d" supra não deve ser conhecida, pois a controvérsia dos presentes autos se refere ao período de apuração do 1º trimestre de 2010, anteriormente, portanto, às alterações promovidas pela Fiscalização no 4º trimestre do mesmo ano.
>
> Feitas essas considerações, passa-se à análise das matérias conhecidas.
>
> **I. Preliminar de nulidade parcial do despacho decisório.**

Documento nato-digital

O Recorrente pleiteia a anulação parcial do despacho decisório por ausência de lançamento de ofício dos débitos apurados pela Fiscalização, procedimento esse por ele considerado em desconformidade com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), dado que o lançamento de ofício é uma atividade vinculada e obrigatória, sendo passível de exigência do sujeito passivo somente créditos tributários devidamente autuados.

Trata-se de matéria já sumulada neste CARF, *verbis*:

> **Súmula CARF 159**
>
> Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Portanto, encontrando-se este Colegiado vinculado ao enunciado da súmula do CARF[1], afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

II. Crédito. Despesas com locação de contêineres. Despesas de armazenagem na venda. Prova.

O Recorrente contesta a glosa dos créditos decorrentes de locação de contêineres em operações de venda por considerar que tal hipótese de desconto encontra-se autorizada no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003[2], tendo havido, segundo ele, apenas um erro de preenchimento das duplicatas apresentadas, pois, ao invés da operação "prestação de serviços", delas deveria ter constado "locação de equipamentos".

Alternativamente, pleiteia o Recorrente a consideração das referidas despesas como despesas de armazenagem nas vendas, cujo desconto de crédito encontra-se autorizado no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003[3].

Destaque-se que dúvidas não há quanto à previsão legal de tais rubricas – "locação de equipamentos" e "despesas de armazenagem na venda" – como hipóteses de desconto de créditos das contribuições não cumulativas, mas desde que tais dispêndios se encontrem devidamente comprovados.

Conforme destacado pela Fiscalização e pela DRJ, as despesas de alegados aluguéis de contêineres para armazenagem de calçados à espera do embarque para exportação não foram comprovadas com contrato de locação e nem por qualquer outro documento relativo ao negócio jurídico, tendo sido apresentadas pelo interessado somente duplicatas de prestação de serviços, sem especificação do objeto, ou seja, sem identificação da natureza do serviço prestado.

Mesmo após tal constatação da Administração tributária, tanto no procedimento fiscal quanto no julgamento de 1ª instância, o Recorrente não logrou comprovar o alegado erro formal de preenchimento das duplicatas, não trazendo aos autos qualquer elemento

---

[1] Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que: (...)
VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62;

[2] Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)
IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

[3] Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)
IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Documento nato-digital

de prova que pudesse lhe socorrer, razão pela qual não se encontra supedâneo à sua pretensão, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972[4].

III. Créditos presumidos de ICMS. Base de cálculo. Exclusão.

Enquanto a Administração tributária considera que os incentivos fiscais concedidos pelo Estado são tributáveis pelas contribuições PIS/Cofins, nos termos da Solução de Divergência Cosit nº 13/2011, por absoluta falta de amparo legal à sua exclusão da base de cálculo, o Recorrente argui que os créditos presumidos de ICMS não se configuram ingressos novos de valores que se incorporem ao patrimônio do sujeito passivo, sendo a sua natureza de recuperação de custos de produção ("ICMS a recuperar") e seu objetivo o desenvolvimento econômico do Estado, em conformidade com a jurisprudência do CARF, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

O Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu a repercussão geral da matéria (RE 835.818), mas até a presente data não decidiu quanto ao mérito.

Por outro lado, o STF, no julgamento do RE 606.107, relativo ao direito de exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins o crédito de ICMS transferido a terceiros, já decidiu que "[o] aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal."

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por seu turno, já tem jurisprudência assentada acerca da impossibilidade de se tributar o crédito presumido de ICMS na apuração das contribuições PIS/Cofins, sendo reproduzida na sequência a ementa da decisão mais recente daquela Corte (Agravo Interno no Agravo Interno no Recurso Especial 2017/0044659-5, rel. Min. Francisco Falcão, j. 29/04/2020):

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS** E CRÉDITO SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO. **INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**. **IMPOSSIBILIDADE**. INCENTIVO FISCAL MERAMENTE CONTÁBIL. PRECEDENTES DO STJ.
>
> I – (...)
>
> II - Quanto à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, verifica-se não assistir razão à Fazenda Nacional.
>
> III - Sabe-se que **a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS** é o faturamento mensal da pessoa jurídica, definição que, logicamente, **não abarca eventuais subvenções fiscais concedidas pelos entes federativos em fomento à atividade empresarial de determinado setor econômico**.
>
> IV - O **crédito presumido do ICMS**, assim como o crédito sobre o ativo imobilizado, configura **modalidade de incentivo fiscal meramente contábil**, pela qual os estados buscam promover a competitividade das empresas estabelecidas em seus territórios, mediante a redução de custos tributários. **Tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS**. A jurisprudência desta Corte Superior está orientada nesse sentido, conforme se verifica nos seguintes precedentes: AgInt no AREsp n. 843.051/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 19/5/2016, DJe de 2/6/2016 e

[4] Art. 16. A impugnação mencionará: I - a autoridade julgadora a quem é dirigida; II - a qualificação do impugnante; III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Documento nato-digital

> AgRg no REsp n. 1.573.339/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/4/2016, DJe de 24/5/2016.
>
> V - Agravo interno improvido.

Da mesma forma, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *verbis*:

> MANDADO DE SEGURANÇA. **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS**. **BASE DE CÁLCULO DO PIS, DA COFINS**, DO IRPJ E DA CSLL. **EXCLUSÃO**.
>
> 1. **Tem o contribuinte o direito de não incluir créditos presumidos de ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS**, uma vez que **esses créditos não constituem receita ou faturamento**. (Apelação Cível proc. 5011924-26.2019.4.04.7107, j. 13/10/2020 – g.n.)

Conforme se verifica dos excertos supra, o crédito presumido de ICMS se reveste do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins.

Esta turma ordinária já decidiu na mesma linha, conforme se pode constatar da ementa do acórdão nº 3201-005.566, de 21/08/2019, da relatoria do ilustre conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, a seguir transcrita:

> **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**
>
> Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012
>
> **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS**. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.
>
> **Os créditos presumidos de ICMS**, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, § 3.º, inciso X da Lei 10637/02 e Art. 1, § 3.º, inciso IX da Lei 10833/03), **não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições** (regime não cumulativo) uma vez que são **meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita**. (g.n.)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) também caminha na mesma linha, conforme se pode verificar da ementa do acórdão nº 9303-006.774, de 16/05/2018, da relatoria da ilustre conselheira Vanessa Marini Cecconello a seguir transcrita:

> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011
>
> PIS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS DIFERIDO.
>
> **Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS**, por **não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta**. (g.n.)

Verifica-se que se trata de jurisprudência assentada tanto na esfera judicial quanto na administrativa, razão pela qual aqui se decide nos mesmos termos, ou seja, exclui-se da

Documento nato-digital

base de cálculo das contribuições PIS/Cofins não cumulativas o crédito presumido de ICMS, por não se configurar acréscimo patrimonial consistente em aumento da receita.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, relativamente às alterações promovidas pela Fiscalização na escrita fiscal do 4º trimestre de 2010, posteriormente ao período de apuração destes autos, e, na parte conhecida, por afastar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por lhe dar parcial provimento, para excluir da base de cálculo da contribuição não cumulativa os créditos presumidos de ICMS.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do Recurso Voluntário, relativamente às alterações promovidas pela Fiscalização na escrita fiscal do 4º trimestre de 2010, posteriormente ao período de apuração destes autos, e, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade arguida, e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso, para excluir da base de cálculo da contribuição não cumulativa os créditos presumidos de ICMS.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Documento nato-digital