



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.901302/2013-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.303 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PIRELLI PNEUS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/09/2006

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. REQUISITOS REGIMENTAIS.
ACÓRDÃO PARADIGMA. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO DISTINTA.

Não servirá como paradigma apto a comprovar divergência jurisprudencial o acórdão que contenha análise de legislação distinta (no caso, o acórdão recorrido fundamenta-se em Lei Complementar que sequer existia ao tempo do julgamento do paradigma colacionado).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Denise Madalena Green (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-010.754**, de 23/08/2021 (fls. 544 a 556)¹, proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Declaração de Compensação** transmitida em 21/12/2011, informando um recolhimento a maior a título de **COFINS**, correspondente ao fato gerador de 30/09/2006.

A DRF/Santo André/SP não homologou a compensação por meio do **Despacho Decisório** eletrônico, já que o pagamento indicado no PER/DCOMP teria sido integralmente utilizado para quitar o débito referente ao mesmo período de apuração.

Cientificado do Despacho, o Contribuinte apresentou a **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em resumo, que: (a) o Despacho Decisório seria nulo, porque havia documentos que não teriam sido apreciados, e porque teria se baseado em DCTF inativa; (b) o direito de crédito deriva de revisão da apuração das contribuições, constatando-se pagamento a maior no PA de set/2006 - porém, não esclarece qual foi o erro na apuração formalizada nas declarações originais, tampouco traz à colação prova de seu crédito, como escrita contábil e livros de apuração, para demonstrar a origem do erro da primeira apuração, a liquidez e a certeza de seu crédito; e (c) houve erro na apuração e, por ter enviado as retificadoras (DCTF e DACON) antes do Despacho Decisório, deveria ter o reconhecimento do crédito.

A DRJ afastou a nulidade apontada e cancelou o Despacho Decisório exarado, ordenando o retorno dos autos à DRF de origem, para que o contribuinte fosse intimado a apresentar a documentação contábil e fiscal apta a comprovar o direito creditório, e, após, fosse feita a análise do mérito da declaração de compensação, considerando a DCTF retificadora apresentada.

Intimado pela Fiscalização, o contribuinte informou que identificou a inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo da COFINS no período de setembro de 2006. Ao perceber o erro, refez a apuração com a exclusão destes valores, enviando as retificadoras e a Declaração de Compensação. Com estas informações a DRF prolatou novo Despacho Decisório, não reconhecendo o direito de crédito e, consequentemente, não homologando a compensação.

Cientificado do novo Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou uma segunda Manifestação de Inconformidade, sustentando, em síntese, que: (a) a ausência de previsão de exclusão dos créditos presumidos de ICMS no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003, não tem como consequência a conclusão de que estes créditos são receitas, já que não se pode falar de exclusão de algo que não está nem submetido à incidência do tributo; e (b) esse é o entendimento do STJ, no sentido de que créditos presumidos de ICMS não são receita ou faturamento, conforme jurisprudência colacionada.

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

No julgamento da segunda Manifestação de Inconformidade em 08/04/2016, a DRJ em Ribeirão Preto/SP entendeu serem **improcedentes** as razões de defesa, assentando que se a pessoa jurídica for enquadrada no regime de apuração não cumulativa, o crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal integra a base de cálculo da contribuição à COFINS, por ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, reiterando toda a argumentação trazida no sentido de que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina não assumem natureza de receita, já que não resultam em majoração do patrimônio e, portanto, não podem ser incluídos na base de cálculo das contribuições não cumulativas, e que o lançamento do valor dos incentivos reflete mero ajuste em conta gráfica, tendo em vista que os créditos presumidos são apurados em cada operação de circulação de mercadoria e escriturados como créditos para compor a apuração mensal, tendo como único intuito refletir detalhadamente a operação, sendo estes benefícios fiscais registrados em momento anterior à quantificação do ICMS devido.

O Recurso Voluntário foi submetido a Turma julgadora do CARF, que decidiu por converter o julgamento em Diligência - **Resolução nº 3301-001.065**, de 26/02/2019 (fls. 489 a 500), para que a Fiscalização: (a) procedesse à análise da liquidez e da certeza do crédito, a partir da apresentando os livros contábeis e fiscais, incluindo-se o livro de apuração do ICMS, e demais documentos entendidos como necessários, para fins de identificação das operações; e (b) apresentasse demonstrativo de operações e valores de crédito presumido de ICMS, a partir dos livros apresentados no item “a”, conciliando-os com o montante reduzido no DACON retificador.

Atendida à solicitação de Diligência (com a manifestação do Contribuinte), o **Recurso Voluntário** foi submetido ao CARF, e julgado no **Acórdão nº 3301-010.754**, de 23/08/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento, reconhecendo o direito creditório, e assentando que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal sob a forma de crédito presumido configuram subvenção para investimento, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido os requisitos em tal norma estabelecidos, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo da COFINS.

Da matéria submetida à CSRF

Notificada do Acórdão, a **Fazenda Nacional** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 558 a 567, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “*Quanto à inclusão do valor do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da Contribuição social (PIS e COFINS)*”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foi indicado, como paradigma, o Acórdão nº 3401-002.855.

No recurso especial alega-se que no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora entendeu que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal sob a forma de crédito presumido configuram subvenção para investimento, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendidos os requisitos ali estabelecidos, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo das contribuições não cumulativas.

Por sua vez, no **Acórdão paradigma**, embora se tenha ponderado que as subvenções para investimentos podem, em alguns casos, não ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica (a exemplo de subvenções para integralização de capital), concluiu-se que, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas, elas são consideradas receita tributável, e o valor apurado do crédito presumido a título de ICMS deve ser oferecido à tributação, uma vez que inexistia norma autorizando a sua exclusão das bases de cálculo das referidas contribuições.

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 /3ª **Câmara**, de 03/01/2022, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF de fls. 596 a 600, **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Notificado, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões**, requerendo que o Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional não seja conhecido, por não haver sido demonstrada divergência e por possuir o acórdão situação fática distinta da expressa no paradigma; e, caso seja esse o entendimento da CSRF, que seja mantido o Acórdão recorrido, por estar em consonância com os comandos legais e normativos aplicáveis. Juntou-se em contrarrazões ainda, cópia de excerto de decisão do STF, como endosso ao entendimento do Acórdão recorrido.

Em 19/01/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da 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 / 3ª Câmara, de 03/01/2022 (fls. 596 a 600), exarado pelo Presidente da 3ª 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 análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento.

Alega o Contribuinte que há ausência de comprovação de divergência jurisprudencial e de similitude fática entre o Acórdão recorrido e paradigma.

No Despacho de Admissibilidade, foi dado seguimento monocrático ao recurso quanto à matéria: “...*inclusão do valor do crédito presumido de ICMS na base de cálculo da Contribuição social (PIS e COFINS)*”. O paradigma indicado foi o Acórdão nº 3401-002.855.

No **acórdão recorrido**, o colegiado entendeu unanimemente que tais rubricas (crédito presumido de ICMS) não compõem a base de cálculo das contribuições. Além da ementa, veja-se o seguinte excerto do voto condutor (fl. 554):

“In casu, a Recorrente juntou aos autos petição (fls. 325-405) com informações sobre qual é este incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, no contexto de cumprimento dos requisitos de validação do incentivo previsto na lei complementar nº 160/2017, registrando e depositando o texto legal no Confaz”. **Reconhecido o direito, foi preciso então analisar a liquidez e certeza do crédito (...)**. *(grifo nosso)*

Como se vê, o Acórdão recorrido, analisando fatos geradores de 2006, considerou que os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal sob a forma de crédito presumido configuram subvenção para investimento, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, desde que atendido os requisitos ali estabelecidos, não configurando receita e, por isso, não integrando a base de cálculo da COFINS.

Os fundamentos do recorrido são precedentes administrativos (Acórdão 3301-005.533) e judiciais (AgRg no REsp 1.413.034/SC, AgRg no AREsp 626.124/PB e REsp 1.664.791/SC), e a redação da Lei Complementar nº 160/2017, que mitigou a diferenciação entre subvenção para investimento e subvenção para custeio, mas apenas para os incentivos fiscais convalidados no texto de tal lei complementar. Isso porque a LC 160/2017 estabeleceu que os incentivos fiscais e financeiros fiscais de ICMS, tais como os créditos presumidos, sejam quais forem, sempre serão consideradas subvenção para investimento (art. 9º, na redação dada à Lei 12.973/2014), aplicando-se esse entendimento (por força do § 5º do mesmo art. 9º) aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

No **paradigma** (Acórdão nº 3401-002.855, de 2015), analisando fatos geradores de 2008 e 2009, em lançamento efetuado com amparo na Solução de Consulta COSIT 13/2011, concluiu-se:

“SUBVENÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA No regime de apuração não-cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições**, quando vinculados às atividades típicas do empreendimento”. *(grifo nosso)*

O relator do paradigma revela, com remissão ao julgamento de piso, por que entende que os créditos presumidos de ICMS devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições:

“(…) Ou seja, s.m.j., a subvenção adentra no campo da apuração dos resultados e atende a necessidade de custeio. A meu ver, ela está vinculada às atividades operacionais da empresa. Ademais, não há expressa previsão legal para não se considerar os valores obtidos a partir desse benefício fiscal como receitas a serem tributadas pelo PIS e pela COFINS, como concluíram os julgadores a quo.

Ao contrário que afirma a recorrente, parece-me que esse benefício fiscal está diretamente ligado à atividade do empreendimento, e dessa maneira jungido ao resultado operacional, **motivo porque ele deve ser tratado como abrangido pelas bases de tributação aqui em discussão.**” *(grifo nosso)*

No entanto, o relator é vencido em preliminar na qual entende haver nulidade da autuação no que se refere a “crédito presumido de ICMS”, por falta de fundamentação. E, no voto vencedor, recordando-se que a fundamentação do lançamento para esse tema foi o teor da Solução de Consulta COSIT 13/2011, a nulidade é afastada.

Assim, está-se a tratar de cenários distintos, no acórdão recorrido e no paradigma, sob fundamentos normativos distintos. Aliás, como o paradigma foi julgado em 27/01/2015, jamais poderia ter analisado Lei Complementar editada em 07/08/2017 (a já referida LC 160/2017).

Em outras palavras, não é possível concluir que o colegiado que julgou o paradigma chegaria à mesma conclusão se o processo tivesse sido apreciado após a edição da Lei Complementar nº 160/2017 (com efeitos alastrados a processos administrativos e judiciais em curso), que foi decisiva para o desfecho do acórdão recorrido, apreciado em 2021.

Portanto, é inapto o paradigma colacionado para comprovar a divergência, no caso em análise, cabendo o **não conhecimento** do recurso.

Da conclusão

Pelo exposto, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan