



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.901602/2013-82
ACÓRDÃO	3101-004.308 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que falar em nulidade por cerceamento de defesa quando o julgador analisa os argumentos e expõe suas razões de convencimento, ainda que não rebata todas as teses defensivas.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP REPETITIVO Nº 1.221.170/PR.

O conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, conforme tese fixada pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO.

A transferência de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica constitui etapa essencial e imprescindível para a manutenção do processo produtivo, especialmente em indústrias com unidades descentralizadas.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de receita ou faturamento. Precedentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) Afastar as glosas referentes às despesas com fretes de matérias primas, desde que comprovadas; e b) Excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Sala de Sessões, em 28 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA – Relator

Assinado Digitalmente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A, em razão de manifestação de inconformidade julgada improcedente, a qual foi apresentada em face de Pedido de Ressarcimento de contribuição ao PIS/Pasep não cumulativo, relativo ao período de 01/07/2011 a 30/09/2011.

O Despacho Decisório emitido pela DRF Porto Alegre confirmou direito creditório no valor de R\$ 1.307.121,56.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pelo fiscal para negar o pedido de ressarcimento, bem como as teses adotadas pela Recorrente em sua

Manifestação de Inconformidade, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 391 e seguintes):

Em decorrência do crédito reconhecido ter se revelado insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, houve a homologação parcial da compensação declarada. Conforme informado no Despacho Decisório, as informações complementares da análise de crédito, com o detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, foi disponibilizado ao contribuinte mediante consulta ao endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

No caso, o recorrente alega a nulidade do despacho decisório com o argumento de que o mesmo não teria fundamentação, sem as razões fáticas e jurídicas que o sustentam, o que acarretaria ainda no cerceamento de sua defesa. Reclama que não estariam explicitados os créditos do período anterior a 2011 que foram indeferidos, bem como não teriam sido declinadas as razões pelas quais indeferiu os créditos da PERDCOMP em questão, limitando-se a afirmar que haveriam créditos parcialmente indeferidos, sem dizer quais e por quê.

Assim, entende que não estaria capacitado para adequadamente impugnar essa exigência, porque não sabe até agora as razões pelas quais seus créditos não foram reconhecidos, ainda que já tenham sido objeto de discussão em outros processos. Cita precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, bem como doutrina e jurisprudência do STJ para amparar suas alegações. Conclui, novamente sustentado a nulidade do Despacho Decisório, que o mesmo seria nulo por ausência de fundamentação, por cerceamento do direito de defesa e violação da legislação específica a respeito dos requisitos de tal ato administrativo.

Alega, também, que do saldo de R\$ 98.477,22 de créditos indeferidos, R\$ 72.922,25 não seriam créditos oriundos de 2010 mas sim de 2011, portanto estaria fora da base/período objeto de análise pela fiscalização, elabora planilha demonstrativa e junta cópias do DACON e SPED fiscal p/comprovar seus argumentos.

Acrescenta que de todos os créditos glosados, apenas a parcela de R\$ 171.399,48 corresponderia a créditos anteriores a 2011, tal como consta do relatório da fiscalização. No caso, informa que este saldo teria sido apropriado de maio de 2007 a dezembro de 2009 e utilizado na DACON/EFD de agosto a setembro de 2011. Neste ponto, reclama que ao pretender indeferir, em 2011, créditos que já haveriam sido objeto de análise em 2010, o despacho decisório impugnado deveria demonstrar as origens do indeferimento.

Quanto ao restante do mérito, o interessado discorda da glosa parcial, na parte relativa à tributação das receitas oriundas de crédito presumido de ICMS,

argumenta que quando Estados concedem esse tipo de benefício, estariam na verdade outorgando desconto no ICMS a pagar, sem mutação patrimonial, o que não geraria receita. Portanto, não se trataria de créditos, nem de receita, nem de faturamento, pois corresponderia apenas à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas tributadas da empresa. Cita jurisprudência do STF, inclusive proposta de súmula vinculante, bem como julgados do STJ e do CARF para amparar seus argumentos.

O recorrente também manifesta sua inconformidade contra o indeferimento da parcela dos créditos calculados sobre fretes de transferência entre matriz e filiais ou entre filiais, pois entende tratar-se de etapa essencial à atividade da empresa, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país. Para tanto, discorre sobre as dimensões continentais do Brasil, cita diversos municípios nos quais possui filiais e comenta sobre a importância que o agro-negócio teria para o país, considerando que a sistemática da não-cumulatividade ampararia o creditamento sobre os fretes, tanto de matéria-prima quanto de produtos acabados, conforme calculado e que pensar diferente, segundo seu entendimento da legislação, afrontaria a Constituição. Traz jurisprudência favorável e soluções de consulta proferidas pela SRF que entende como favoráveis ao seu entendimento. Conclui então que o procedimento adotado estaria de acordo com o art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/03, pois entende que as hipóteses de "insumos" passíveis de constituição de crédito de PIS e COFINS não seriam taxativas.

Aponta que pela análise das planilhas anexadas ao recurso, a maior parte dos créditos glosados seria referente à custos com fretes de matéria prima e embalagens, logo tais custos de transporte também deveriam ser considerados como insumos, pois se integrariam ao processo industrial e constituiria despesa indispensável à manutenção da empresa. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela SRF, bem como jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos quanto à esta matéria.

Reitera sua inconformidade também contra à glosa de créditos oriundos de transporte de produto acabado entre unidades da empresa, uma vez que se tratariam de produtos destinados à venda, o que geraria o mesmo direito ao crédito de que o contribuinte poderia se apropriar acaso a unidade remetente realizasse a venda diretamente e suportasse o ônus do transporte. Novamente cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela SRF para amparar seus argumentos quanto à esta matéria.

Isso posto, requer que seja dado provimento à sua manifestação de inconformidade, com o reconhecimento da nulidade do despacho decisório, que confundiria os períodos de apuração, pois afirmaria que seriam créditos anteriores de 2011, quando na verdade seriam, em sua maioria, do próprio ano de 2011. Reclama também que a decisão recorrida se revelaria nula também por ausência de fundamentação.

Pede, ainda, que seja reconhecida a legalidade e a existência de créditos no valor de R\$ 360.292,19, correspondentes ao ano de 2011, o que estaria devidamente declarado no SPED fiscal como créditos livres e não utilizados e levados à DACON de outubro de 2011 para utilização. Requer, ainda, o reconhecimento do direito a constituir e descontar créditos de PIS e Cofins decorrentes de fretes de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, bem como sejam excluídos os créditos de ICMS da base de cálculo destas contribuições.

Conclui a manifestação com o pedido para que seja deferida a ulterior produção de mais provas, se necessárias.

O processo foi então encaminhado em diligência, para que fossem realizadas verificações acerca das alegações do recorrente, vide despacho de resolução anexado aos autos.

No termo de resposta ao pedido de diligência, a autoridade fiscal jurisdicionante apresentou planilhas demonstrativas relativas às glosas efetuadas entre 2004 e 2010, onde conclui que no final do período a interessada não possui saldo de créditos para desconto da Contribuição para a COFINS, que poderia ser utilizado em semestres posteriores. Assim, houve diminuição dos créditos passíveis de ressarcimento e compensação entre o 2º e o 4º trimestres de 2011. Informa que o contribuinte utilizou o saldo de créditos de 2004 a 2007 em 2008 a 2010 e o saldo de créditos de 2008 a 2010 foi utilizado em 2011. Esclarece que as glosas efetuadas em 2004 influenciaram os anos seguintes e assim sucessivamente, relaciona os diversos processos do interessado relativos ao período de 2004 a 2010 e sua situação atual (pendentes de julgamento de recurso voluntário ou recurso especial no CARF ou liquidados).

Ao final, destaca que o resultado destes julgamentos no CARF determinará o saldo de créditos disponíveis no final de 2010, que poderão ser utilizados em 2011. Conforme os demonstrativos de cálculo anexados ao resultado da diligência, se os julgamentos do CARF forem favoráveis ao contribuinte haverá saldo de créditos suficientes no final de 2010, para serem utilizados em 2011, não havendo mais glosas.

No que se refere aos valores mensais totais de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP relativos a 2011, informados em planilha de cálculo anexada ao resultado da diligência, conclui que estes estão de acordo conforme os valores informados pela interessada nos DACON's originais transmitidos entre 2011 e 2012. Aponta que os créditos foram todos utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e o saldo nos pedidos de ressarcimento. Alerta que, em dezembro de 2015 o contribuinte retificou os DACON's, o que foi feito posteriormente à fiscalização encerrada em agosto de 2013. Na retificação dos DACON's o contribuinte incluiu novos créditos, que somente poderão ser utilizados em semestres posteriores como créditos extemporâneos.

Especificamente em relação às glosas efetuadas entre 2004 a 2010, informa que se tratam de frete de transferência de produto acabado, frete de transferência de

matéria-prima, frete de transferência de embalagem e a não inclusão na base de cálculo de crédito presumido de ICMS, aponta que os créditos glosados poderão ser verificados nas planilhas anexadas ao termo de resposta da diligência. Apresenta sua fundamentação para as glosas acima descritas e providenciou a ciência ao sujeito passivo.

Devidamente notificado deste resultado de diligência, o recorrente apresentou nova manifestação, onde reitera sua argumentação favorável ao direito de apurar créditos da contribuição sobre as despesas relativas aos chamados fretes de transferências (de produtos acabados, de matérias-primas e de embalagens). Acrescenta, ainda, reclamação contra as conclusões da fiscalização, que teriam deixado de observar o novo conceito de insumo contido no julgamento feito pelo STJ do REsp. nº 1.221.170/PR, que invalidou a adoção das INs nº 247/2002 e 404/2004 e determinou a aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Aponta que a vinculação desse entendimento à RFB deu-se por meio da publicação, em 03/10/2018, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018.

Sustenta que a declaração, por parte do STJ, da ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, tornou inválidos os fundamentos do Despacho Decisório quanto às glosas de frete de transferência de produto acabado, frete de transferência de matéria-prima, frete de transferência de embalagem. Reclama que a fiscalização não teria fundamentado a glosa desses créditos frente à atividade do contribuinte e, diante da forma como sua atividade está organizada, seria evidente o caráter essencial ou relevante das transferências de produto acabado, matéria-prima, e material de embalagem, para assim se autorizar o creditamento.

Cita e transcreve jurisprudência do CARF/CSRF para embasar seus argumentos, inclusive a decisão proferida no Acórdão nº 9303-007.070 – 3ª Turma da CSRF/CARF (processo paradigma nº 11080.002375/2009-24) que já teria decidido que a recorrente possuiria direito ao creditamento nas transferências de produtos, em especial daquelas relativas a produtos acabados.

Subsidiariamente, requer que seja considerada a aplicação do artigo 112 do CTN, para, na dúvida, ser decidido em favor do contribuinte, considerando que a fiscalização não teria efetuado a análise dos itens glosados sob os critérios de essencialidade ou relevância, frente à atividade desenvolvida pela Requerente.

Quanto à glosa de créditos presumidos de ICMS, informa que era beneficiário de contrato celebrado com a Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, tendo incentivo fiscal estadual consistente no crédito presumido equivalente a 75% do valor do imposto incidente sobre as operações interestaduais envolvendo fertilizantes de fabricação própria. Sustenta, então, que não se tratariam de créditos, nem de receita, nem de faturamento, pois corresponde apenas à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas tributadas da empresa, conforme jurisprudência do STF, inclusive proposta de súmula vinculante, bem como julgados do STJ e do CARF.

Menciona que no mesmo processo paradigma julgado pela 3ª Turma da CSRF/CARF discutia-se a mesma exigência quanto à glosa de créditos decorrente da utilização de crédito acumulado de ICMS, oriundos de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul. No caso, entendeu a 3ª Turma da CSRF/CARF que os incentivos fiscais de ICMS não se qualificam como receita e, assim, não integram a base de cálculo de PIS/COFINS, dando provimento ao recurso nesta parte. O Recurso Especial da Fazenda não foi conhecido quanto à matéria.

Sobre os créditos de 2011 lançados no SPED fiscal e DACON, reclama que mesmo na resposta da diligência, a autoridade de origem permanece omissa quanto à justificativa de desconconsideração do saldo credor lançado no mês outubro de 2011 diretamente no DACON. Considera que o tópico em questão ficou bem delineado em sede de Manifestação de Inconformidade, não tendo sido explicado pela fiscalização o porquê de ter sido desconconsiderado o saldo credor informado no SPED fiscal e DACON pela Requerente.

Assim, requer que mais uma vez seja considerada a aplicação do artigo 112 do CTN, para, na dúvida, ser decidido em favor do contribuinte, considerando que a fiscalização não efetuou análise satisfatória diante do pedido de diligência realizado por esta Delegacia de Julgamento.

Ao final, pede que seja provida sua manifestação de inconformidade, com o reconhecimento do direito de constituir e aproveitar os créditos de frete de transferência de produto acabado, frete de transferência de matéria-prima, frete de transferência de embalagem, bem como seja afastada a tributação sobre os benefícios do ICMS. Requer, ainda, o reconhecimento da legalidade e existência do crédito do ano de 2011, devidamente declarado no SPED fiscal como créditos livres e não utilizados e levados ao DACON de outubro de 2011 para utilização pela Requerente. Subsidiariamente, deve ser considerada a aplicação do artigo 112 do CTN, para, na dúvida, ser decidido em favor do contribuinte.

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte, a DRJ a julgou improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ.

O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.

FRETES.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório

Não Reconhecido

Em suas razões recursais, a Recorrente reitera as suas razões de inconformidade, alegando em síntese, que:

- Houve nulidade na fiscalização, por falta de motivação adequada o que teria cerceado o seu direito de defesa, eis que o fisco teria se limitado a listar os itens glosados sem apresentar as razões para o não acolhimento de cada crédito, o que teria cerceado o seu direito de defesa; - O frete pago para transferir produtos (matéria-prima e produtos acabados) entre seus estabelecimentos gera direito à creditamento, eis que tais transferências são essenciais para a sua atividade, com base na jurisprudência desse Tribunal e do STJ (Resp 1.221.170);

- Não incide PIS/Cofins sobre crédito presumido de ICMS;

- A discussão sobre a existência de saldo credor de 2010 impacta o saldo objeto desse processo, o qual está pendente de julgamento de outros processos perante o CARF, razão pela qual, requer a suspensão até que os processos sejam julgados definitivamente.

É o relatório.

VOTO

Luciana Ferreira Braga, Conselheira Relatora.

Recurso tempestivo. Passo à análise.

Preliminar de Nulidade.

Inicialmente, a Recorrente alega que teria ocorrido nulidade no presente processo, eis que o acórdão da DRJ teria deixado de abordar pontos essenciais, tais como as especificidades do produto produzido pela Empresa; violação à isonomia caso a glosa seja mantida, em razão do acórdão paradigma juntado e se os fretes se referem a produtos acabados ou inacabados.

No entanto, apesar do inconformismo da Recorrente, não há que falar em nulidade no caso em exame, por cerceamento de defesa. Senão, vejamos.

A declaração de nulidade no processo administrativo fiscal exige a demonstração de prejuízo efetivo à defesa, em conformidade com o princípio do *pas de nullité sans grief* "não há nulidade sem prejuízo", e a ocorrência de uma das hipóteses taxativamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no caso em exame.

Por uma simples análise do acórdão da DRJ é possível verificar que as questões levantadas pela Recorrente foram devidamente enfrentadas. Senão, vejamos seguintes trechos da decisão:

A fiscalização deixa claro em seu relatório o entendimento de que o recorrente incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a serviços de fretes sobre transferências de produto acabado, fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima, todos entre unidades da mesma empresa.

No caso, a glosa de créditos calculados sobre fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, seja de matéria-prima, embalagens ou de produtos acabados, fica evidente que se tratam de fretes não vinculados direta e imediatamente à operações de venda. A própria empresa confirma em sua manifestação que calculou créditos sobre fretes entre seus próprios estabelecimentos. Observe-se que nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da contribuição, apenas os valores expressamente previstos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da nº 10.833/2003 geram direito a crédito.

Resta claro que não estamos diante da hipótese prevista no inciso IX do art. 3º (aplicável ao PIS e a Cofins, ambos não cumulativos), o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, circunstância que seria favorável ao pleito da interessada e devidamente ressalvada quando da auditoria realizada na Empresa.

(...)Sobre a farta jurisprudência, além das soluções de consulta, trazidas à colação pelo recorrente, deve-se contrapor que se tratam de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, tratam-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN. Alertando-se para a estrita vinculação das autoridades administrativas ao texto da lei, no desempenho de suas atribuições, sob pena de responsabilidade, motivo pelo qual tais decisões não podem ser aplicadas fora do âmbito dos processos em que foram proferidas.

Ademais, é cediço que em razão do princípio do livre convencimento motivado, o julgador não está obrigado responder a todos os fundamentos expostos pelas partes, quando seus fundamentos são suficientes para proferir a decisão.

Assim, não há que falar em cerceamento de defesa ou mesmo nulidade que viciaria o presente processo administrativo. Na realidade, o que se denota é que o inconformismo do Recorrente não se refere a um vício no procedimento, mas sim ao mérito da valoração da prova apresentada, o qual será analisado no tópico a seguir.

Ante o exposto, por não vislumbrar cerceamento ao direito de defesa ou qualquer vício procedimental que macule o presente processo, rejeito a nulidade aventada.

Mérito.

Verifica-se que a discussão travada no presente processo se refere à possibilidade de enquadramento de despesas da Recorrente como insumos, a fim de possibilitar o creditamento de PIS/Cofins.

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer

atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

Em breve resumo, após o julgamento do Recurso Repetitivo e com a introdução da norma Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, é preciso constatar caso a caso se o gasto é essencial, ou seja, se o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica ou mesmo não o sendo, se é relevante para obtenção do produto ou serviço.

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ se enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade.

No caso em exame, conforme bem elucidou o acórdão da DRJ, a fiscalização afirma que o Recorrente incluiu na base de cálculo dos créditos valores referentes a serviços de fretes sobre transferências de produto acabado, fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima.

O acórdão da DRJ entendeu que é devida a glosa de créditos calculados sobre os referidos fretes entre os diversos estabelecimentos do contribuinte. Dessa forma, passarei a analisar cada um dos fretes glosados a seguir.

I. Despesas com fretes.

Fretes de produtos acabados e matéria prima.

Quanto às despesas de frete, verifica-se que a fiscalização impossibilitou o creditamento de despesas de fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa por ausência de previsão legal, amparado ainda no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5.

A Recorrente se insurge, afirmando que os gastos com fretes são imprescindíveis para o transporte dos produtos que são comercializados, principalmente, diante das características dos produtos (fertilizantes).

E quanto a este ponto, entendo que não merece retoques o acórdão da DRJ, na medida em que esse Conselho pacificou, recentemente, o entendimento de que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram direito ao creditamento de PIS/COFINS. Conforme Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217 Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024 Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Assim, entendo pela manutenção da glosa relativa aos fretes de produtos acabados.

No entanto, quanto os fretes referentes a transferência de matéria prima, entendo que a decisão deva ser reformada, eis que o CARF tem admitido o crédito sobre fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma empresa. Nesse sentido, confira-se jurisprudência:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos. Combustíveis e Lubrificantes utilizados na produção e manutenção de máquinas e equipamentos também se enquadram no conceito de insumos para fins de créditos das Contribuições.

DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMI ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

A transferência de matérias-primas e produtos em elaboração constitui-se em etapa essencial e imprescindível para a manutenção do processo produtivo. Os valores decorrentes da contratação de fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semielaborados entre estabelecimentos da mesma empresa geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas. Súmula CARF nº 217.

AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição ou compensação (PER/DCOMP) apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

(Recurso Voluntário, acórdão nº 3302-015.146, Relatora: Francisca das Chagas Lemos, Julgado em 08/09/2025).

Ressalta-se que as transferências de matérias primas para o complexo industrial onde será fabricado o produto constitui-se etapa imprescindível para a manutenção do processo produtivo, principalmente, se considerado que a Recorrente, conforme bem aduziu em suas razões recursais, possui sede em Porto Alegre e unidades em diversos Estados da Federação.

Assim, voto em dar parcial provimento a este ponto, para reverter as glosas sobre frete entre estabelecimentos da Recorrente referente a transferência de matéria-prima e produtos em elaboração, desde que efetivamente comprovada, mantendo a glosa sobre fretes relacionados a produtos acabados.

II. Crédito presumido de ICMS.

Posteriormente, o Recorrente alega que a inclusão do Crédito Presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é indevida, eis que tal crédito é um incentivo fiscal e não constitui receita ou faturamento da empresa.

E aqui, entendo que assiste razão à Recorrente.

A exigência fiscal não deve prosperar, eis que o STJ e, mais recentemente, o STF pacificou o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O crédito presumido, conforme vem sendo entendido, não se confunde com receita auferida decorrente da venda de mercadoria ou serviços. Trata-se, na verdade, de uma renúncia fiscal do Estado que atua como um recuperador de custos para o contribuinte, visando o equilíbrio concorrencial e o desenvolvimento regional.

Para corroborar este entendimento, adoto como razões de decidir a excelente fundamentação exarada no julgamento do Processo nº 11080.917997/2011-73, Acórdão nº 3402-009.669. É imperioso destacar que o referido precedente trata de caso da própria Recorrente, Yara Brasil Fertilizantes S/A, julgado em 24 de novembro de 2021, mas referente a período anterior, o que impõe a adoção do mesmo entendimento em respeito aos princípios da isonomia e da segurança jurídica:

(...)Crédito presumido de ICMS enquanto receita tributável Inicialmente cabe destacar que, diferentemente de outros casos da Recorrente que encontram-se sob minha relatoria, nestes autos a autoridade fiscal em nenhum momento motivou seus atos sob o argumento de existência de “cessão onerosa de crédito de ICMS”, como afirma a Contribuinte em sua defesa.

No presente caso, a motivação foi apresentada nos seguintes dizeres (fls 38 e 39):

A interessada não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS. O incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS, constitui, para os fins da legislação tributária federal, subvenção corrente para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, visto tratar-se de receita para a qual não há expressa previsão legal de exclusão ou isenção.

Ou seja, aqui a questão a ser debatida é a natureza jurídica do crédito presumido de ICMS, outorgado pelo Rio Grande do Sul, no valor de 75% do ICMS devido em razão de suas operações, conforme o Termo de Acordo juntado ao recurso voluntário.

Pois bem. A Contribuição ao PIS e a COFINS, sob a modalidade de regime não-cumulativo (tal qual ocorre com a apuração efetuada pela Recorrente), têm por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da denominação ou classificação contábil, conforme se depreende dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Adicionalmente, traçando a delimitação de quem são os contribuintes dos referidos tributos, as leis acima apontadas dispõem, respectivamente:

Lei nº 10.637/02:

“Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.)

Lei nº 10.833/03:

“Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.)

Tais disposições têm como fundamento de validade a norma de competência esculpida no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição,³ a qual prescreve que a Contribuição ao PIS e a COFINS incidirão sobre a receita ou o faturamento, que são, portanto, os fatos econômicos ou manifestações de riqueza tributáveis pelas contribuições em apreço.

Vale destacar que os conceitos de receita e faturamento não podem ser livremente manipulados pelo legislador, devendo manter coerência com seu conteúdo semântico na ordem econômica, nos moldes do artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”).⁴ Nesse sentido já se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998 (“Lei nº 9.718/98”) nos RE nº 357950/RS, RE nº 358273/RS e RE nº 346.084/PR.

Retomando os dispositivos supracitados, pela sua simples leitura é possível verificar que a receita auferida pela pessoa jurídica compõe a hipótese de incidência de ambas as contribuições, sendo esta receita aquilo que efetivamente representa um acréscimo patrimonial em sua conta, decorrente do exercício da atividade econômica e que apresenta caráter de definitividade.

Neste sentido, verifica-se a lição de José Antônio Minatel,⁵ ao tratar da natureza jurídica da receita:

“Auferir receita é conduta que evidencia e viabiliza a obtenção de ingresso, materializada pela entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.” Assim, fica claro que somente os valores incorporados definitivamente ao patrimônio do contribuinte, decorrentes de execução de negócios jurídicos, podem ser considerados como receitas.

Não se pretende com isso dizer que somente a receita operacional – decorrente da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica - é que está sujeita à tributação

pela Contribuição ao PIS/COFINS, cujo método de apuração é pela sistemática da não cumulatividade. Como se sabe, a sistemática traçada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 pressupõe a incidência sobre a totalidade de receitas auferidas pelo contribuinte. No entanto, pouco importa se estamos diante do sistema não cumulativo sobre a receita bruta, ou do cumulativo sobre o faturamento (Lei nº Lei nº 9.718/98), pois tanto em um como no outro caso a receita decorre das atividades empresariais, na sua regular persecução de seus objetivos sociais e obtenção de lucros.

Heroldes Bahr Neto,⁶ ex-conselheiro do CARF, ao tratar do tema, não deixa dúvidas:

“Não se pode considerar auferida a receita que não advenha de negócios jurídicos realizados no exercício da atividade empresarial e, portanto, s.m.j., não integra a base de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Tal se deve porque, ‘auferir’, por definição, significa ‘colher, obter’. Portanto, a receita deve ser colhida ou obtida pela empresa, em razão das transações econômicas realizadas pela própria pessoa jurídica.” De tudo isso é possível depreender que somente se estará diante do ato de auferir receita, hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, quando visualizada situação em que a remuneração recebida pela pessoa jurídica ocorrer pelo regular exercício de suas atividades.

Dito isto, cumpre avaliar a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, já que no caso vertente a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

Para que não restem dúvidas quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, convém, ainda que brevemente, destacar a sistemática não cumulativa pela qual é apurado o imposto estadual.

O ICMS possui como hipótese de incidência operações jurídicas que transferem o domínio e a posse de mercadorias na cadeia econômica, desde a produção até o consumo. Trata-se, portanto, de tributo plurifásico e não cumulativo, nos termos do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal.⁷ Alcançando a questão da não cumulatividade, deve ser levado em consideração que foi adotado pelo ICMS o método de tributação indireta sobre o consumo, pelo qual se tributa as várias fases da cadeia econômica com o objetivo de alcançar a capacidade contributiva verificável no momento em que o bem ou serviço é consumido.

Assim, cada agente do ciclo produtivo deverá recolher aos cofres públicos um montante a título de ICMS. Contudo, no instante do recolhimento, o contribuinte deverá averiguar quanto de imposto foi pago pelo agente que lhe precedeu na cadeia, ou seja, aquele que lhe vendeu determinado insumo que passou a fazer parte da sua produção, emitindo-lhe nota fiscal com ICMS destacado. Esse valor, anteriormente pago a título de ICMS, constitui crédito do contribuinte, e deverá ser confrontado com o débito que agora possui, nesse passo da cadeia produtiva, onde se adicionou determinado valor ao produto. Mediante esse confronto entre crédito (advindo do ICMS pago na etapa anterior) e débito (devido na atual etapa

pela incidência do ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento) advirá o valor que efetivamente deverá ser dispendido para o pagamento do imposto.

É exatamente dentro da sistemática de créditos e débitos de ICMS que aparece a figura do crédito presumido.

Neste sentido, o denominado crédito presumido não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento do contribuinte, e sim valor atribuído como crédito fiscal, sem a correspondente tributação na etapa anterior. Em outros termos, consiste na situação em que o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de escriturar créditos de ICMS, aos quais normalmente não teriam direito, em sua contabilidade. Objetiva-se, com isso, a redução da carga tributária a ser recolhida na operação.

Desse modo, o crédito presumido constitui modalidade de incentivo fiscal, quer dizer, consiste renúncia de receita do Estado em prol do setor privado. Trata-se, verdadeiramente, de atuação do Poder Público visando o auxílio do setor privado para que, como consequência, sejam atendidos interesses econômicos e sociais.

Em outras palavras, o crédito presumido caracteriza auxílio à pessoa jurídica mediante diminuição da carga tributária do contribuinte, sempre buscando estimular determinado setor produtivo.

Ratificando este fato, anualmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil publica relatório intitulado “Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária – Gastos Tributários”, cumprindo o mandamento do §6º do artigo 165 da Constituição e do inciso II do artigo 5º da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000.

Neste relatório, consta o seguinte:

“O sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo:

a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração; b) promover a equidade; c) corrigir desvios; d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis; f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou, g) incentivar determinado setor da economia.

Nos caso das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por

intermédio do sistema tributário. Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de gastos tributários. (...)

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.” Conclui-se que a natureza jurídica dos créditos presumidos de tributos concedidos pelo Poder Público é de incentivo fiscal, mais especificamente subvenção pública no auxílio de redução dos custos da pessoa jurídica.

Trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que os valores recebidos Recorrente à título de crédito presumido de ICMS têm natureza jurídica de parcelas relativas a redução de custos, com o intuito de promover o desenvolvimento industrial do Estado, diferentemente daqueles valores que devem compor a base de cálculo das Contribuições em análise, conforme será melhor demonstrado a seguir.

Muito bem, esclarecidos tais pontos, vejamos o posicionamento da Receita Federal sobre a matéria.

Em processo de Solução de Consulta formulada por contribuintes, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou de forma favorável à exclusão dos valores relativos ao crédito presumido de ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS (Solução de Consulta nº 397, de 2009).⁸ Já em outras situações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se colocou em sentido oposto (Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 2007; 72, de 14 de fevereiro de 2011; 197, de 14 de outubro de 2009; 18, de 02 de março de 2005; 144, de 11 de setembro de 2008), fazendo prevalecer o interesse da fiscalização.

Em face dos posicionamentos discrepantes, o Órgão Fazendário Federal foi chamado a resolver a questão, que, afinal, gerava grande insegurança aos contribuintes.

Deste contexto resultou a Solução de Divergência nº 13/11, publicada em 28 de abril de 2011, onde a Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu pela impossibilidade da exclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo das Contribuições Sociais em comento, por ausência de previsão legal para tanto, apesar de haver reconhecido, na mesma Solução de Divergência, essa possibilidade para os contribuintes que façam a apuração das Contribuições pelo método cumulativo. Registre-se seu conteúdo:

“SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 13 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a

sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins. A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.” (g.n.)

Destarte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifesta no sentido de que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois: (i) sua natureza é de receita; e (ii) não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo.

Ocorre que este entendimento, vem sendo rechaçado pelo Poder Judiciário. Explico o porquê.

Como já restou assentado nos itens acima: (i) a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e a da COFINS é a auferimento de receitas, vale dizer, remuneração recebida pela pessoa jurídica pelo regular exercício de suas atividades; e (ii) o crédito presumido de ICMS tem natureza de subvenção pública com parcelas relativas à redução de custos fiscais do contribuinte.

Disto alcança-se a conclusão de que crédito presumido de ICMS não é hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Ora, se o crédito presumido é dispêndio à menor em que incorreu a Recorrente por força de se tratar justamente de auxílio para a redução de custos, esse montante não pode ser considerado receita, justamente porque não há ingresso econômico nenhum ao seu patrimônio. Destarte, não sendo receita, o crédito presumido não deve ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Repita-se, tais créditos não constituem receita auferida pela pessoa jurídica, pois não decorrem de negócios jurídicos praticados no exercício de sua atividade comercial. Por conseguinte, não se submetem à hipótese de incidência das contribuições.

Não é outra a lição de José Antonio Minatel:

“Basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.”⁹ De fato, o crédito presumido de ICMS é subvenção pública, de forma que constitui renúncia de receita do Poder Público em favor da atividade privada, mas com isso, é claro, buscando o interesse público de fomentar a economia, gerando melhoramentos para a sociedade. Desta forma, não caracteriza benefício financeiro que é incorporado ao

patrimônio da pessoa jurídica, ou seja, não é receita, e, conseqüentemente, não pode ser tributado pela Contribuição ao PIS e a pela COFINS.

Vê-se que a discussão se relaciona à não incidência tributária, de modo que é irrelevante a falta de disposição no sentido da exclusão da base de cálculo dos montantes relativos ao crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição PIS e da COFINS. Contudo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não atenta para esse ponto da questão, e pretende fazer crer, pelo teor da mencionada Solução de Divergência nº 13/11, que por não existir ditame legal nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 ou qualquer outra referente à Contribuição ao PIS e a COFINS permitindo a referida exclusão, ela não poderia ser efetuada.

Afinal, não incidência tributária consiste na não ocorrência de fato algum ou na ocorrência de fato irrelevante juridicamente em face da norma jurídica tributária, ou seja, o fato verificado no mundo econômico não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária da exação. Logo, não nasce a relação jurídica tributária com o respectivo dever do contribuinte de levar determinado montante a título de tributo aos cofres públicos. É o contrário, certamente, do fenômeno da incidência tributária, onde há a perfeita subsunção do fato econômico à lei tributária, gerando o dever do contribuinte levar os devidos tributos aos cofres públicos.

Desse modo, a não incidência não se confunde, de forma alguma, com a exclusão da base de cálculo de tributo, a qual diz respeito ao quantum devido a título de tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a redução da base de cálculo opera “traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago.”¹⁰ Verdadeiramente, trata-se de situação em que legislação traz valores que devem ser retirados da base de cálculo do tributo, de modo que a alíquota será aplicada sobre um valor menor, pois sem uma parte que foi excluída pela lei, resultando em montante apurado menos gravoso para o contribuinte.

É exatamente no âmbito da exclusão de parcelas da base de cálculo de tributos que o direito pátrio estabelece a regra do artigo 150, §6º da Constituição Federal, cujo conteúdo prescreve que somente lei específica poderá estipular, entre outros, a redução da base de cálculo de tributos.

Tal regra não se aplica às hipóteses de não incidência, pois este é fenômeno que antecede a qualquer benefício fiscal, já que versa sobre a situação em que o direito tributário não alcança uma determinada conjuntura econômica, não fazendo nascer qualquer relação jurídica tributária. Portanto, torna-se sem sentido, falar em falta de legislação para hipóteses de não incidência.

Todo esse raciocínio e fundamentação jurídica está ratificado pela jurisprudência do STJ, como se extrai das ementas colacionadas abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES.

1. O crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 626124 / PB, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/03/2015, Dje 06/04/2015)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.

1. Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, Dje 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, Dje 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, Dje 3/12/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min Benedito Gonçalves, julgado em 17/11/2015, Dje de 26/11/2015)

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

1. A controvérsia dos autos diz respeito à inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre o crédito presumido do ICMS decorrente do Decreto n. 2.810/01.

2. O crédito presumido do ICMS consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, verbi gratia, venda de mercadorias ou de serviços.

3. "Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. (REsp 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 6.11.2008, Dje 17.11.2008.) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1229134/SC, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL, 2011/0006506-4, Min. Relator HUMBERTO MARTINS, Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 26/04/2011, Data da Publicação/Fonte Dje 03/05/2011)." (g.n.)

“CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. I – (...) II - O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual nº 37.699/97, para que pudessem adquirir aço das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia. III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado. IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. V - Recurso especial improvido. (RESP 2008.00.19574-8, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1025833, Min. Relator FRANCISCO FALCÃO, Órgão julgador, PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:17/11/2008)” (g.n.) Este Colegiado também decidiu dessa forma no Acórdão n. 3402-008.281.

Dessarte, os créditos presumidos de ICMS que a Recorrente faz jus no Estado do Rio Grande do Sul não são receitas, mas sim reduções de custos tributários e, portanto, estão fora da hipótese de incidência traçada para a tributação das Contribuições ao PIS e a COFINS. Assim, faz-se necessário cancelar a pretensão de tal cobrança.

(...)

Dessa forma, considerando a natureza de incentivo fiscal do crédito presumido de ICMS e ainda em consonância com a jurisprudência pátria e precedentes deste próprio Conselho para a mesma recorrente, entendo ser indevida a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, devendo ser cancelada a exigência fiscal neste ponto.

Valores lançados no DACON e pedido de suspensão.

A Recorrente requer a suspensão do julgamento alegando que a fiscalização desconsiderou os saldos credores informados no DACON referentes a outubro de 2011, bem como que o saldo de 2011 depende dos desfechos de processos administrativos anteriores que estão pendentes de julgamento definitivo perante este Conselho.

No entanto, entendo que o pleito não merece prosperar.

Veja que, a diligência elucidou a questão, eis que a autoridade fiscal constatou que os valores de créditos mensais considerados no procedimento fiscal estavam em consonância com os informados pela contribuinte nos DACONS originais transmitidas em 2011 e 2012, sendo que

tais créditos foram utilizados para desconto da Contribuição PIS/Pasep e o saldo nos pedidos de ressarcimento.

Afirmou ainda o il. Fiscal que a divergência apontada pela Recorrente decorre do fato de que em dezembro de 2015 a contribuinte retificou os DACONS para incluir créditos extemporâneos, o que foi feito posteriormente à fiscalização que encerrou em agosto de 2013, ou seja, o lançamento foi realizado com base na realidade fática e documental existente à época.

Assim, entendo que os créditos inseridos pelo contribuinte em retificação posterior ao encerramento da fiscalização que originou o presente processo devem ser objeto de pedido próprio.

Ademais, o pedido de suspensão em virtude dos processos pendentes de julgamento referente aos anos de 2004 a 2010 não merece guarida, eis que apesar do resultado dos julgamentos influenciarem no saldo credor do ano de 2011, tal matéria poderá ser liquidada administrativamente, no momento da cobrança ou da habilitação do crédito.

Ante o exposto, indefiro o pedido de suspensão, eis que eventuais julgamentos favoráveis de períodos anteriores deverão ser apurados na fase de liquidação.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário apenas para afastar as glosas referentes às despesas com fretes de matérias primas, desde que comprovadas, bem como para excluir o crédito presumido de ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA