



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



**Processo nº** 11080.917955/2011-32  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-011.102 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de setembro de 2021  
**Recorrente** YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS INACABADOS E EMBALAGENS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados ao tratamento dos produtos inacabados e embalagens são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativo de PIS, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis, nos termos do art. 30 e 54 da Lei nº 12.973/2014 e art. 1º, §3º, X da Lei nº 10.637/2002.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017.

O §4º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais

ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no *caput*. Já o §5º do mesmo artigo determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se imediatamente a eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Jose Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Pis/Pasep não cumulativa, oriundo de vendas no mercado interno com alíquota zero, com base no disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, analisado no período de 01/04/2008 a 30/06/2008. O detalhamento da análise do crédito foi disponibilizado ao contribuinte em Informação Fiscal constante dos autos, a qual integra o despacho decisório.

Em síntese, o procedimento fiscal aponta que o contribuinte incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, fretes sobre transferências de produto acabado, fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima. No caso, considera que o conceito de frete não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete que gera despesa necessária para a atividade da empresa. Desta forma, concluiu que o valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a simples transferência de matérias-primas e embalagens entre os estabelecimentos industriais do contribuinte, não integra a operação de compra e o custo de aquisição das mercadorias para a produção, portanto não podem ser considerados insumos, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Da mesma

forma, a simples transferência de produtos acabados dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais, não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Acrescenta, ainda, que o contribuinte não ofereceu à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS. No caso, considera que 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.

O recorrente foi cientificado em 10/02/2012 e entregou em 08/03/2012 sua manifestação de inconformidade, tempestivamente, na qual discorda da glosa parcial, alegando, em síntese:

- Quanto aos **descontos outorgados no ICMS**, argumenta que na verdade se tratariam de descontos outorgados pelos Estados no ICMS a pagar, o que não geraria receita, pois não se tratariam de créditos nem de faturamento, mas tão somente corresponderiam à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas tributadas da empresa. Considera que a solução da questão passaria necessariamente pela atual orientação do STF, transcreve decisão da Suprema Corte, cita a proposta de súmula vinculante n.º 22 que trataria deste tema, cita, também, jurisprudência do STJ, do TRF/4, bem como doutrina e decisões do CARF.

Reitera que se trataria de mero desconto no ICMS, sem mutação patrimonial, sem receita e sem faturamento, sobre o qual não caberia incidir as contribuições PIS e COFINS. Comenta que de longa data contribuintes e fisco vem travando uma batalha sobre tais conceitos, defende que o ICMS também seria um imposto não cumulativo e que não integra a receita da empresa, ressalta que o conceito constitucional de receita não englobaria a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das duas contribuições. Conclui, então, que no caso não se trataria de acréscimo de riqueza ou de patrimônio, mas de mero desconto de ICMS, lançado contabilmente como crédito presumido apenas porque se lançou previamente o total do ICMS das saídas do respectivo mês.

- Quanto ao **transporte intercompany de mercadoria em sentido amplo e o conceito de insumo**, discorre sobre as dimensões continentais do Brasil e comenta sobre a importância que o agronegócio teria para o país. Reclama que haveriam graves e conhecidas deficiências em toda a cadeia logística, como problemas na infraestrutura portuária, rodoviária e hidroviária, que prejudicariam o escoamento da produção brasileira. Cita diversos municípios nos quais possuiria filiais, considera natural a remessa de mercadorias entre essas unidades, bem como entende perfeitamente razoável considerar que tais remessas, sejam de produto acabado, sejam de matéria prima, devam ser incluídas nos cálculos de formação do preço respectivo, logo se tratariam de autêntico custo de produção.

Afirma que se tratariam de despesas essenciais e indispensáveis à atividade da empresa, logo, os custos destes transportes deveriam integrar a rubrica do insumo. Conclui que as hipóteses de "insumos" passíveis de constituição de crédito de PIS e COFINS, prescritas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não seriam taxativas, pois sua própria redação seguiria um padrão exemplificativo e porque deixariam de prever notórias despesas inerentes e necessárias a atividade empresarial, conclusão essa obtida - como impõe nosso ordenamento jurídico - a partir da interpretação dessas

regras conforme a Constituição Federal. Argumenta que se o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento e se o considerável aumento das alíquotas foi supostamente neutralizado pela concessão de créditos, estes deveriam ser calculados sobre a totalidade dos custos/despesas inerentes a atividade da pessoa jurídica, sob pena de aumento excessivo da carga tributária, o que afrontaria aos ditames constitucionais vigentes, em especial a não-cumulatividade, confisco e isonomia.

Defende que a interpretação da não-cumulatividade, conforme a Constituição, levaria ao reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico, inclusive aquelas referentes ao frete de mercadorias *intercompany*. Saliencia que, conforme a Constituição, poder-se-ia verificar que as enumerações legais das possibilidades de apropriações de crédito seriam apenas exemplificativas.

- Quanto ao **transporte *intercompany* de matéria prima e embalagens**, novamente sustenta que este frete integraria o custo da produção e, portanto, daria direito ao crédito de PIS e COFINS. Comenta que a base de cálculo para a apropriação destes créditos auferidos seria majoritariamente referente a custos com fretes de matéria prima. Reclama que o despacho decisório não distinguiria transporte de matéria prima e de produtos acabados, observa que a matéria prima e as embalagens seriam insumos, logo, o mesmo direito ao crédito deveria valer para o transporte respectivo, o qual além de acessório, integraria o processo industrial e seria indispensável à manutenção da empresa. Exemplifica que a remessa de matéria-prima, de uma unidade em Porto Alegre - RS para outra unidade em Olinda - PE, geraria despesa que se agregaria ao custo da produção, porque o produto transportado estaria em fase de industrialização. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela RFB para amparar seus argumentos, bem como jurisprudência do CARF, inclusive de sua Câmara Superior.

- Quanto ao **transporte *intercompany* de produto acabado**, argumenta que a Lei n.º 10.833/2003, Art. 3º, IX e 15, II, autorizaria a apropriação de créditos de PIS/COFINS referentes às despesas com fretes na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Neste sentido, defende que o transporte de produto acabado entre unidades da mesma empresa, desde que destinado à venda, geraria o mesmo direito ao crédito de que o contribuinte poderia se apropriar acaso a unidade remetente realizasse a venda diretamente. Isso decorreria principalmente da isonomia tributária e das peculiaridades do Brasil, país enorme e com as deficiências de infraestrutura já mencionadas.

Alega, novamente, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país e que ao transportar a mercadoria até tais unidades pelo país, arcaria com um montante considerável de gastos com frete, em razão das particularidades da péssima logística do país.

Exemplifica que não se poderia exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul.

Neste sentido, conclui que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao comprador no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. Logo, considerando que o frete da venda direta, pela matriz ao cliente geraria direito a apuração de crédito de PIS e COFINS, seria inevitável concluir que o frete parcial a unidade em outro estado deveria gerar o mesmo direito, se a mercadoria acaba sendo vendida pela unidade destino.

Novamente defende que se trataria de etapa essencial a atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos deveriam ser computados no cálculo dos créditos. Também reclama que não se poderia considerar que esse tipo de operação seja excluída do conceito legal de insumo, haja vista que as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 em momento algum externariam tal conceituação. Cita solução de consulta proferida pela RFB para amparar seus argumentos. Conclui então que o procedimento adotado estaria de acordo com o art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/03.

Encerra com os pedidos de que seja provida a sua manifestação de inconformidade para que seja reconhecido o seu direito a constituir e descontar créditos de PIS e COFINS referentes aos fretes mencionados na Informação Fiscal, bem como que sejam excluídos da base de cálculo destas contribuições os créditos de ICMS referidos na Informação Fiscal. Requer, ainda, que seja deferida a ulterior produção de mais provas.

A 2ª Turma da DRJ/POA, acórdão n.º 10-61.798, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

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.

Em recurso voluntário, a empresa ratifica as razões de sua manifestação de inconformidade e acrescenta argumento de nulidade da decisão de piso. Ao final, requer:

“i. que seja reconhecida a nulidade do lançamento, considerando-se que houve vício de fundamentação na decisão da DRJ, nos termos da fundamentação retro;

ii. reformar integralmente o acórdão recorrido para (i) reconhecer os créditos de PIS/COFINS apurados pela contribuinte com relação aos fretes entre estabelecimentos, e, em consequência, deferir/homologar as compensações realizadas, tudo nos termos da fundamentação; (ii) afastar a exigência do PIS/COFINS sobre os benefícios fiscais de ICMS, uma vez que não significam receita do contribuinte para fins de tributação pelas contribuições.

iii. a despeito da Recorrente ter demonstrado e comprovado exaustivamente seu direito aos créditos, restando ainda dúvidas por parte destes julgadores, seja convertido o feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não parem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados para a atividade da Recorrente. Sendo deferida a perícia, desde já, indica o seu Perito e seus Quesitos, em anexo, nos termos do art. 16, IV do Dec. n.º 70235/72;

iv. e, ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até a efetiva restituição dos créditos à Recorrente.”

Anexa laudo contábil com a segregação de fretes. Afirma que a “totalidade dos fretes contratados pela ora Requerente são fretes relacionados a compra/venda dos seus produtos, ou são fretes de transferência de produtos inacabados”.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a auditoria fiscal teve o objetivo de verificar a legitimidade dos créditos referentes à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, relativamente ao período compreendido entre o 1º trimestre de 2008 e o 4º trimestre de 2010, em virtude do pedido de ressarcimento de créditos vinculados às receitas de exportação com base no disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e de utilização de créditos vinculados às vendas no mercado interno com alíquota zero com base no disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

A Recorrente exerce as seguintes atividades, segundo o seu objeto social:

Comércio, armazenagem, industrialização, importação e exportação de fertilizantes, simples ou compostos, matérias-primas correlatas e corretivos do solo; a produção, importação, exportação e comércio de mercadorias e insumos relacionados com as atividades agrícolas e pecuárias, tais como sementes, lonas, defensivos, máquinas e implementos agrícolas; o exercício de atividade de representação comercial, compreendendo o agenciamento de vendas e intermediação de negócios, ressalvados os que dependem de prévia autorização governamental; pesquisa e aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; prestação de serviços de agenciamento, afretamento e transporte marítimo nacional e internacional e como entidade estivadora para armadoras nacionais e estrangeiras, bem como na prestação de serviços correspondentes à movimentação, conferência, conserto, arrumação e armazenagem de cargas de qualquer espécie a bordo de embarcações ou em terra, inclusive a prestação de serviços de logística, por terra a água, e também de movimentação e armazenagem de cargas à terceiros; prestação de serviços de transportes terrestres, marítimos e fluviais, compreendendo inclusive o agenciamento destes serviços, por conta própria ou de terceiros; participação no capital social de outras sociedades, mesmo que de outros setores econômicos, como sócia ou acionista, através de recursos próprios ou provenientes de incentivos fiscais; fornecimento de água potável para navios; importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição e comercialização de produtos químicos nitrogenados para uso industrial incluindo: amônia e suas soluções, ureia e suas soluções, nitrato de cálcio e suas soluções, nitrato de amônia de alta e baixa densidade e suas soluções, CO<sub>2</sub> e ácido nítrico em diversas concentrações, produtos e equipamentos para controle de emissão de NO<sub>x</sub>, produtos e equipamentos para controle de odor (H<sub>2</sub>S), e produtos químicos em geral; importação, exportação, armazenagem, produção, transporte, aplicação, distribuição, comercialização e locação de tanques de armazenagem e abastecimento, equipamentos de aplicação e dosagem e sistemas de telemetria relacionados à atividade; importar, industrializar e comercializar produtos destinados à alimentação animal; desenvolvimento e licenciamento de sistemas ou programas de computador (software).

Houve glosa de fretes sobre transferências de produto acabado, fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima (produtos inacabados), bem como de crédito presumido de ICMS, nesses termos:

O contribuinte incluiu indevidamente na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS fretes sobre transferências de produto acabado, fretes sobre transferências de embalagens e fretes sobre transferências de matéria-prima. De acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, dá direito a crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Também dá direito a crédito o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica na compra de mercadorias, para transportar os bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Contudo, o conceito de frete não pode ser estendido e abarcar todo e qualquer frete que gera despesa necessária para a atividade da empresa.

O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a simples transferência de matérias-primas e embalagens entre os estabelecimentos industriais do contribuinte, não integra a operação de compra e o custo de aquisição das mercadorias para a produção, portanto não podem ser considerados insumos, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Da mesma forma, a simples transferência de produtos acabados dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais, não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Ademais, apontou a fiscalização que a Recorrente deixou de oferecer à tributação as receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS, por se tratar de subvenção para custeio ou operação, devendo integrar a base de cálculo do PIS, como receita.

Entendo que as irregularidades apontadas pela fiscalização não devem subsistir, é o que se verá a seguir.

### **Da nulidade**

A Recorrente alega a nulidade do ato da fiscalização, que não teria fundamentado o motivo que levou às glosas de cada um dos dispêndios relacionados às suas operações, violando o princípio da motivação, cerceamento ao direito de defesa e a violação ao devido processo legal administrativo. Assim, sua atividade específica não teria sido analisada.

Entendo que estão ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois todas as glosas foram fundamentadas e a descrição dos fatos é inteligível.

Quanto ao acórdão da DRJ, aponta que deixou de abordar pontos essenciais para o deslinde da controvérsia trazidos na manifestação de inconformidade, tais como (i) as especificidades do produto final produzido pela Empresa; (ii) violação à isonomia caso a glosa seja mantida; e (iii) se os fretes da Recorrente se referem a produtos acabados ou inacabados. Isso porque, o produto final produzido possui propriedade químicas específicas que demandam cuidados especiais com sua armazenagem e transporte.

Mais uma vez, não há nulidade, a decisão especificamente apontou os motivos pelos quais entendeu que os dispêndios pleiteados como insumo não tinham essa natureza. E, fixou a premissa de análise como o restrito, das Instruções Normativas 404/2004 e 247/2002, vinculantes à época do julgamento. Por outro lado, consignou que não houve prova de utilização

dos recursos do Termo de Acordo com o Estado do Rio Grande do Sul, por isso não estaria caracterizada a natureza de subvenção para investimento.

Portanto, não há máculas nas decisões proferidas nestes autos.

### **Conceito de insumo**

A controvérsia dos autos é fundamentalmente o aproveitamento de créditos, como insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

O conceito de insumo que norteou a auditoria fiscal dos créditos solicitados pela empresa foi o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade. Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas Instruções Normativas da Receita Federal nº 247/2002 e 404/2004, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018). Esse é o limite interpretativo para a análise neste processo.

### **Crédito pleiteado a título de fretes**

As glosas de créditos foram relacionadas a fretes de transferências de produtos entre os diversos estabelecimentos do contribuinte, de matéria-prima (produtos inacabados), de embalagens e de produtos acabados, por não se enquadrarem nas operações de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Cito a explicitação dos fretes no processo produtivo da Recorrente:

1 - Fretes Inbound:

Porto->Unidade

Transporte realizado para retirar produto do porto e leva-lo até a unidade. Na chegada a unidade, o caminhão entra em fila de descarregamento sendo direcionado para moega de descarregamento, em unidades que possuem sistema de esteiras, ou direcionado para o box específico da matéria prima.

Porto-> Armazém Externo

Transporte realizado para retirar produto do porto e lavá-lo a um armazém terceiro externo a unidade. Necessário quando não há disponibilidade de espaço dentro da unidade.

Armazém->Unidade

Transporte realizado para retirar material do armazém externo e leva-lo até unidade. À medida que os boxes da unidade apresentam espaços devido ao consumo na mistura, a matéria prima em armazém externo deve ser transportada até a unidade para preencher espaços vazios.

Unidade->Unidade (Transferência de MP)

Transporte realizado entre unidades da Yara. Necessário quando existe desvio no plano de consumo da unidade de destino e o estoque da mesma não contém a matéria prima necessária para fabricação do produto que está na programação de entrega.

Frisa a empresa que é “impróprio considerar acabado o produto antes da mistura dos fertilizantes para composição da fórmula química contratada pelos consumidores”.

Indubitavelmente, os fretes Inbound são essenciais ao processo industrial do fertilizante, bem como são realizados no país e pagos para pessoas jurídicas aqui domiciliadas, são custos de produção (em fases de industrialização) relacionados com a aquisição e tratamento dos produtos inacabados e embalagens, logo são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei.

Quanto aos fretes de produtos acabados, foi esclarecido que os fertilizantes são higroscópicos, com absorção de umidade que apresenta perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto, não sendo adequado armazená-los por longo tempo: “Por isso, é possível afirmar que o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura”.

Dessa forma, o frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa é indispensável à atividade do sujeito passivo, configurando-se como frete na operação de venda, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente juntou laudo técnico da KPMG (e-fls. 199 a 204) que identificou os valores dos fretes para todo o ano de 2008 (este processo refere-se apenas ao período de abril a junho de 2008). Portanto, a execução do julgado fica limitada aos valores globais do laudo:

## Conclusão

Diante do exposto, apresentamos abaixo quadro resumo contendo o valor de fretes de transferências contratados pela Yara no período de 01 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2008, segregado entre fretes de transferência de insumos e produto pronto.

QUADRO RESUMO		
Situação	Valores	% Valor
Frete sobre Venda	75.183.128,03	48,42%
Frete sobre Compra	36.147.157,22	23,28%
Frete sobre Transferência de Insumo	19.101.356,80	12,30%
Frete sobre Transferência de Produto Acabado	2.097.817,71	1,35%
Sem identificação	22.746.813,93	14,65%
<b>Total</b>	<b>155.276.273,69</b>	<b>100,00%</b>

Em suma, deve ser revertida a integralidade das glosas relacionadas aos fretes.

## Crédito presumido de ICMS

A controvérsia reside na exclusão da base de cálculo do PIS, regime não-cumulativo, do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Entendo que a decisão de piso deve ser reformada, porquanto os créditos presumidos de ICMS são subvenções para investimento, não compoendo a base de cálculo do PIS.

Sustento tal entendimento em três pilares: a) o advento da Lei Complementar nº 160/2017, a qual acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14; b) cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017. e c) a posição firmada pelo STJ, nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.517.492 – PR, DJ 01/02/2018.

### a) Advento da Lei Complementar nº 160/2017

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 passou a ter a seguinte redação, dada pela Lei Complementar nº 160/2017:

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

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

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

**§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)**

**§ 5º-O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)**

O §4º prescreve que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no art. 30.

E, o §5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina a aplicação do §4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, aplicando-se, portanto, ao presente processo.

Por sua vez, o art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 estabeleceu:

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Dessa forma, até mesmo os benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente (sem convênio), “guerra fiscal”, até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar nº 160/2017 são considerados subvenções para investimento, desde que atendidos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e que haja o registro e depósito previstos no art. 3º da mesma Lei Complementar e regulamentados pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017:

## Lei Complementar n.º 160/2017

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Convênio ICMS n.º 190, de 15 de dezembro de 2017

Então, nos termos do §5º, a aplicação das prescrições da LC n.º 160 é imediata, inclusive ao objeto do presente processo.

**b) Cumprimento dos requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n.º 160/2017**

No tocante ao atendimento dos requisitos do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 e registro e depósito, nos termos do art. 3º da Lei Complementar n.º 160/2017, tem-se que a Yara Fertilizantes assinou com o Governo do Rio Grande do Sul, Termo de Acordo de 2004, que concedeu crédito presumido de ICMS, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto incidente sobre as saídas interestaduais de fertilizantes de produção própria.

Em contrapartida, a Recorrente comprometeu-se a cumprir o projeto descrito no Processo n.º 314-16. 00/04-1, para a) realizar os investimentos aprovados pela SEDAI, com cronograma anual; b) a realizar incremento na produção de fertilizantes no Estado do Rio Grande do Sul, com previsão anual em toneladas; c) a gerar 190 (cento e noventa) empregos incrementais no terceiro ano, devendo atingir 250 (duzentos e cinquenta) empregos incrementais a partir do quarto ano de vigência do Termo de Acordo, considerando, para fins de contagem desses, o que superar aos 749 (setecentos e quarenta e nove) empregos médios existentes em 2003 incluindo nesta apuração, além dos estabelecimentos industriais mencionados no *caput* da cláusula primeira, os gerados no estabelecimento matriz inscrito no CGC/TE sob o n.º 096/2412295.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Fl. 005

Estado do Rio Grande do Sul  
Secretaria da Fazenda

## TERMO DE ACORDO

Termo de Acordo que entre si celebram o ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL e a empresa YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A., para a concessão e fruição de benefício fiscal.

Aos 10 dias do mês de julho de 2006, o Estado do Rio Grande do Sul, neste ato representado pelo Secretário de Estado da Fazenda, Sr. Ário Zimmermann, e a empresa Yara Brasil Fertilizantes S.A., representada por seu diretor, Sr. Ademar Fronchetti, doravante denominados simplesmente ESTADO e EMPRESA,

considerando que tal medida proporcionará novos investimentos e conseqüente aumento de produção local, gerando empregos, renda e impostos,

resolvem firmar o presente TERMO DE ACORDO, mediante o disposto nas cláusulas seguintes:

**Cláusula primeira** - O ESTADO concede, nos termos do Livro I, art. 32, LXXI, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 37.699, de 26/08/97, crédito fiscal presumido de ICMS, a contar de 1º de julho de 2004, aos estabelecimentos industriais inscritos no CGC/TE sob os n.ºs 096/0364250 e 100/0055270, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto incidente sobre as saídas interestaduais de fertilizantes de produção própria.

O fundamento desse crédito presumido de ICMS é o art. 32 do Decreto Estadual n.º 37.699/1997 (Regulamento do ICMS).

Por sua vez, o Decreto n.º 53.898/2018 ratificou os incentivos fiscais do Decreto Estadual n.º 37.699/1997:

DECRETO N.º 53.898, DE 29 DE JANEIRO DE 2018.  
(DOE 30/01/18)

Publica, nos termos do art. 3º, inciso I, da Lei Complementar Federal n.º 160, de 07 de agosto de 2017, e da cláusula segunda, inciso I, do Convênio ICMS 190/17, relação com identificação de atos normativos relativos a benefícios instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, conforme especifica.

ANEXO ÚNICO							
APÊNDICE I - ATOS NORMATIVOS VIGENTES EM 8 DE AGOSTO DE 2017							
(1) Unidade federada: unidade federada declarante							
(2) Item: número sequencial em arábico							
(3) Atos: espécie do ato normativo, tais como: leis, decretos, portarias, resoluções							
(4) Número: número do ato normativo e das suas alterações							
(5) Ementa ou assunto: ementa do ato normativo ou o assunto na hipótese em que não haja ementa ou essa não seja suficiente para a identificação dos benefícios fiscais							
(6) Dispositivo específico: na hipótese em que o benefício fiscal for instituído por legislação que trate de outra matéria, este campo é preenchido com o dispositivo específico da legislação que os instituiu							
(7) Data da publicação no DOE: data de publicação do ato no diário oficial do estado, no formato dd/mm/aaaa							
(8) Termo Inicial: termo inicial de produção de efeitos do ato normativo, no formato dd/mm/aaaa							
(9) Observações: preenche-se com:							
(9.1) "Redação vigente em" refere-se ao ato normativo com suas alterações em determinada data							
(9.2) "Revogado" quando o ato normativo houver revogado outra norma e esteja vigente em 08/08/17							
<b>UNIDADE FEDERADA (1): Rio Grande do Sul</b>							
ITEM (2)	ATOS (3)	NÚMERO (4)	EMENTA OU ASSUNTO (5)	DISPOSITIVO ESPECÍFICO (6)	DATA DA PUBLICAÇÃO NO DOE (7)	TERMO INICIAL (8)	OBSERVAÇÕES (9)
1	Decreto	Decreto 37.699, de 26/08/1997	Regulamento do ICMS	-	27/08/1997	01/09/1997	Retificado em 08/09/1997 e 18/09/1997

E foi efetuado o respectivo depósito no CONFAZ:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Conselho Nacional de Política Fazendária  
Secretaria Executiva

#### CERTIFICADO DE REGISTRO E DEPÓSITO - SE/CONFAZ Nº 2/2018

O **Secretário Executivo do CONFAZ**, no uso de suas atribuições previstas nos art. 5º, incisos I, II, e XIV do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 02 de janeiro de 1998; bem como no inciso II do art. 3º da Portaria nº 525, de 7 de dezembro de 2017, que aprovou o regimento interno da Secretaria Executiva do CONFAZ, para os fins do disposto na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e nos termos do §3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, torna público e certifica o seguinte:

Que o Estado do Rio Grande do Sul, representado pelo seu Secretário de Fazenda Luiz Antônio Bins, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da planilha dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cujos atos normativos foram publicados no Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul, por meio do Decreto nº 53.898, de 29 de janeiro de 2018, publicado no dia 30 de janeiro de 2018, e suas alterações posteriores, e do Decreto nº 53.912, de 7 de fevereiro de 2018, publicado em 8 de fevereiro de 2018, e suas alterações posteriores.

O depósito foi efetuado por meio de correio eletrônico na forma do Despacho nº 39/18, de 12 de março de 2018.

O Estado do Rio Grande do Sul declarou que a documentação incluída pela Secretaria Executiva do CONFAZ no processo específico no Sistema Eletrônico de Informação - SEI nº 12004.100374/2018-19, possui o mesmo teor da documentação depositada nesta Secretaria Executiva, por meio de correio eletrônico.

O depósito efetuado foi registrado sob nº **002/2018**.

**c) Posição firmada pelo STJ, nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.517.492 - PR, DJ 01/02/2018**

A decisão, proferida em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial, reconheceu a impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desprezo à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI – Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII – O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII – A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV – Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV – O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI – Embargos de Divergência desprovidos.

Para a Ministra Regina Helena, que proferiu o voto condutor, permitir a tributação pelo IRPJ e CSLL do crédito presumido de ICMS implica na possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. Para tal conclusão, cita como premissas:

i. A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, a atribuição de competências é feita pela Constituição. Em um Estado constituído *sob a forma federativa*, há o convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal.

ii. O princípio republicano e o princípio da legalidade decorrem do princípio da segurança jurídica, que se sustenta nos valores certeza e igualdade.

iii. A Federação é cláusula pétrea, intangível pelo Poder Constituinte Derivado, conforme o disposto no art. 60, § 4º, I, da Constituição.

iv. O princípio federativo é um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, portanto, elemento essencial na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

v. O art. 155, XII, g, da Constituição, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por conseguinte, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os requisitos de lei complementar.

vi. A concessão de incentivo por Estado-membro é instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia de arrecadação, volta-se a realizar interesses estratégicos *para a unidade federativa*, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

Apontou a Ministra que:

Com efeito, o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado **em comunhão com os objetivos da Federação**, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

(...)

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, "um princípio de bom senso", no dizer do professor André Franco Montoro (Federalismo e o fortalecimento do Poder Local no Brasil e na Alemanha. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros.

(...)

Outrossim, o abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro, a seu turno, acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados.

Deveras, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes, como assinalado, da cesta básica nacional.

Diante disso, aduz que a exegese em torno do exercício de competência tributária federal, no contexto de estímulo fiscal legitimamente concedido por Estado-membro, tem por vetor principal um juízo de *ponderação* dos valores federativos envolvidos. Ao final, concluiu

que a tributação pela União de valores correspondentes a esse incentivo fiscal fere a cooperação e a igualdade, inerentes à Federação.

Ademais, o voto sustenta a estreita semelhança axiológica do caso em comento com a decisão proferida pelo STF, no RE n.º 574.706/PR RG, que declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por isso, sustenta que “na linha de raciocínio esposada pelo Supremo Tribunal Federal, os créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de incentivo fiscal, não teriam, com ainda mais razão, o condão de integrar as bases de cálculo de outros tributos, como quer a ora Embargante, em relação ao IRPJ e à CSLL, quer porque não representam lucro”.

Por conseguinte, as decisões proferidas posteriormente a esse precedente, além de aplicá-lo, também se voltam às disposições da Lei Complementar n.º 160/2017 de forma expressa, a exemplo do REsp 1.825.503 / SC, DJ 16/11/2020.

Por conseguinte, a tese fixada pelo STJ é plenamente aplicável ao PIS.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora