



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.917984/2011-02
ACÓRDÃO	9303-016.175 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que os créditos presumidos do ICMS, como Subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, não cumulativas.

No caso concreto, não houve discussão sobre eventuais descumprimentos de requisitos adicionais para a exclusão de ditas Subvenções da base de cálculo das Contribuições para o PIS e COFINS (como os registros contábeis em contas apropriadas), devendo, então, tais valores serem excluídas da base de cálculo dessas contribuições. Base na Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 14 de dezembro de 2021.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. APLICAÇÃO DE SÚMULA CARF 217.

Nos termos do art. 118, §12, III, 'c' do RICARF/2023, não se conhece de Recurso Especial que, na data de admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial oposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a

sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.167, de 10 de outubro de 2024, prolatado no julgamento do processo 11080.917962/2011-34, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada em Acórdão, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcreve a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: (...)

NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação do PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

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

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. AFASTAMENTO DA SÚMULA CARF Nº 125. DECISÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO.

Segundo a Súmula CARF n. 125, por expressa vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003. Entretanto, o contribuinte sendo portador de decisão judicial que lhe garante a referida atualização monetária, esta deve ser observada pela Administração Pública, afastando o enunciado sumular do CARF em sentido contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos: (i.1) para manter a glosa de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora), Cynthia Elena de Campos e Maysa de Sá Pittondo Deligne. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; (i.2) para dar provimento ao recurso para não admitir o Crédito presumido de ICMS como receita tributável. Vencidos os Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo. (ii) por unanimidade de votos, para estornar as glosas de frete de matéria prima e embalagem e reconhecer o direito à correção monetária dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS pela taxa Selic, contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei n. 11.457/2007). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado quanto a **exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**. Indicando como paradigma o **Acórdão nº 9303-007.622**.

Em despacho fundamentado, deu-se seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Devidamente cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresenta contrarrazões, defendendo, em síntese, o não conhecimento do recurso especial, por não preencher os requisitos regimentais. No mérito, pugna pelo desprovimento do recurso, para que seja mantida a decisão recorrida com relação à reversão das glosas no que se refere aos créditos presumidos de ICMS, por seus próprios fundamentos.

Recurso Especial da Contribuinte

A contribuinte também apresentou Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto a possibilidade de creditar-se de PIS/COFINS sobre os custos com **frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica**. Indicando como paradigma os **Acórdãos 9303- 007.070 e 3301- 011.097**.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, admitindo a rediscussão da matéria.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, requerendo o desprovimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

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

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela fazenda nacional é tempestivo, conforme atestado no Despacho de Admissibilidade, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Contudo, quanto aos demais requisitos previstos no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, merece uma análise mais detida, tendo

em vista que seu conhecimento foi questionado pela recorrida em suas contrarrazões.

A recorrida suscita o não conhecimento do recurso, sob justificativa de ausência de demonstração objetiva da legislação tributária que está sendo interpretada de forma divergente, uma vez que para demonstrar seu cabimento, apenas transcreveu trechos do acórdão recorrido e do paradigma.

Ainda, afirma que o paradigma apresentado pela Fazenda Nacional não se assemelha ao caso concreto, uma vez que o Acórdão indicado como paradigma considera que a partir da alteração da Lei das S.A., os créditos presumidos de ICMS como subvenção para investimento, quando não fossem totalmente destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deveriam compor a base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e COFINS.

No caso posto, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto a natureza jurídica do incentivo fiscal relativo ao crédito presumido de ICMS, - outorgado pelo estado do Rio Grande do Sul, no valor de 75% do ICMS devido em razão de suas operações -, se essas operações/valores integram ou não na base de cálculo das contribuições de PIS/COFINS.

Consta dos autos, que a contribuinte solicitou o ressarcimento de créditos vinculados às receitas de exportação com base no disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002. Foi então instaurado procedimento fiscal a fim de verificar a regularidade dos créditos pleiteados, vindo a conclusão pela negativa do pleito, devido a irregularidades detectadas pela Autoridade Fiscal, dentre elas a ausência de tributação das receitas decorrentes de crédito presumido de ICMS, uma vez que: (i) sua natureza é de receita; e (ii) não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo.

No julgamento do acórdão ora recorrido, a Turma *a quo* considerou que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois: “(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”.

Para melhor compreensão, cito a ementa (na parte que interessa) e um trecho do voto que trata sobre o assunto, *verbis*:

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Consta do voto o seguinte:

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: (...)

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 outro 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.”⁸ 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.⁹ 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: (...)

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.

Para comprovar

De outro lado, o **Acórdão nº 9303-007.622**, único indicado como paradigma, ao apreciar caso semelhante ao presente, relativo ao ano de 2010, decidiu de forma diversa do acórdão combatido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010 CRÉDITO

PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das SA fez com que os créditos presumidos do ICMS, como subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não cumulativas.

No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem tributados como receitas omitidas da base dessas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Portanto, as decisões comparadas divergem quanto à matéria, uma vez que o paradigma decidiu que são tributáveis as subvenções na forma de crédito presumido, ao reverso do que entendeu o acórdão recorrido. E, ao contrário do que defende a recorrida em suas contrarrazões, a discussão quanto à destinação, ou mesmo a particularidade do caso posto em julgamento, em nada altera seu conhecimento, pois tratam de questão de mérito, que serão enfrentadas mais adiante.

Essa foi a conclusão dada no Exame de Admissibilidade do recurso, a qual concordo e transcrevo abaixo, como fundamento complementar a razão de decidir sobre o conhecimento, *in verbis*:

Com efeito, as decisões comparadas divergem quanto à matéria, uma vez que o paradigma decidiu que são tributáveis as subvenções na forma de crédito presumido, ao reverso do que entendeu o acórdão recorrido. A argumentação do acórdão recorrido leva à conclusão de que considerou as subvenções, na forma de crédito presumido de ICMS, seja de custeio ou de

investimento, em qualquer período de apuração, como intrIBUTÁVEIS, por não terem natureza de receitas, conforme seu entendimento.

Veja-se que a discussão acerca da destinação contábil do benefício estatal foi ausente no acórdão recorrido, que decidiu independentemente dessa condição, de modo que se houver diferença entre os casos no que tange à destinação, tal diferença seria irrelevante para a decisão recorrida. Logo, tais eventuais diferenças não impedem o seguimento do recurso.

Portanto, a divergência resta configurada.

O tratamento da matéria pelas Leis 11.941/2009, 12.973/14 e LC 160/2017, que pode ter efeitos na diferença nos períodos de apuração do recorrido e do paradigma, depende de decisões de mérito e por isso não pode ser feito em sede de admissibilidade de recurso especial.

Portanto, o recurso deverá ter seguimento.

De outro norte, conforme exposto no Manual de Admissibilidade¹: **“a legislação que está sendo interpretada de forma divergente não tem de estar necessariamente expressa no apelo, desde que nele se demonstre, sem sombra de dúvida, qual o arcabouço jurídico que está sendo tratado**, evitando-se a indicação de decisões divergentes em face de arcabouços normativos estranhos à lide objeto do recurso. Destarte, se no Recurso Especial, a despeito de não estar demonstrada de forma expressa a legislação objeto da divergência jurisprudencial, essa informação é facilmente deduzida da própria demonstração dos pontos de divergência indicados nos paradigmas, considera-se atendido o comando regimental acima”.

De forma que, presentes os requisitos previstos no art. 118, do RICARF/2023 (Matéria idêntica à tratada no RICARF DE 2015), deve ser conhecido o Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, merecendo a reapreciação do mérito.

II – Do mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

Como visto acima, a discussão trazida para análise deste Colegiado uniformizador de jurisprudência, resume-se a definir o tratamento tributário dado a subvenções recebidas na forma de crédito presumido de ICMS, deferidas pelo Poder Público Estadual a contribuintes sujeitos a tributos federais. Resumidamente, é discutido se o valor recebido integra, ou não, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

¹ Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3-1-ed-14-12-2018.pdf> > p.32. Acesso em: 04/10/2024.

Na decisão recorrida entendeu-se que a subvenção se trata de incentivo fiscal concedido pelo Estado no formato de crédito presumido de ICMS com exigências e contrapartidas, de forma que pode ser configurada como uma Subvenção para investimento e fomento da região e não como uma subvenção para custeio. Portanto, não poderiam ser computados na base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos, e não receita propriamente dita.

Defende a recorrente que conforme previsão do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo da Cofins e do PIS é a totalidade da receita bruta mensal por ela auferida, incluindo as operações efetivadas pela contribuinte serem enquadradas na última modalidade; e que somente a partir da edição da Lei 12.973/2014, as subvenções de investimentos foram excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS. No entanto, como os fatos geradores são anteriores à inovação legislativa citada, as subvenções, inclusive as de investimento, são alcançadas pela incidência do PIS e COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03”.

Por fim, ressalta *“que a partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das SA fez com que os créditos presumidos do ICMS, como subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não cumulativas. No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem tributados como receitas omitidas da base dessas contribuições”*.

Em sede de contrarrazões, aduz a recorrida *“que não se trata de um crédito que agrega patrimônio à pessoa jurídica, não é receita nem faturamento, correspondendo tão somente à anulação de 75% do débito de ICMS relativo às saídas interestaduais tributadas da empresa”*. Afirma *“que a interpretação trazida pela Recorrente em nada se identifica com o presente caso e, inclusive, não foi objeto de análise pelos Conselheiros que avaliaram a matéria no CARF”*.

Informa, ainda, a recorrida *“que nos autos do Mandado de Segurança nº 5031140-28.2018.4.04.7100/RS o entendimento firmado é de que os créditos presumidos de ICMS não podem ser considerados como receita tributável”, bem como “a decisão do Mandado de Segurança nº 505168675.2016.4.04.7100/RS2 onde se firmou o entendimento de que não há necessidade de verificação da norma incentivadora, como quer fazer crer a Fazenda Nacional em suas razões de apelo especial”*. Ressalta que

“ainda que estejam relacionadas ao IRPJ/CSLL, confirmam o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não pode ser enquadrado como receita”.

A discussão sobre a matéria não é nova perante esta 3ª Turma da CSRF, inclusive foi enfrentada recentemente, no Acórdão nº 9303-015.011, em sessão realizada na data de 09/04/2024, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, que com base na Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 14 de dezembro de 2021 e tendo em vista que naquele caso, assim como no presente, não se discutiu a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reservas e considerando a Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 2021, por unanimidade, restou decidido pela exclusão de tais valores da base de cálculo dessas contribuições. Oportuna a transcrição da ementa e do dispositivo do referido julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 30/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A partir de 1º de janeiro de 2008, alteração havida na Lei das S.A., fez com que os créditos presumidos do ICMS, como Subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, não cumulativas.

No caso concreto, muito embora requisitada cópia da Escrituração Contábil Digital (ECD) e do Balancete apensados aos autos, não se discutiu a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reservas, devendo, então, tais valores serem excluídas da base de cálculo dessas contribuições. Base na Solução de Consulta COSIT nº 99.011, de 14 de dezembro de 2021.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 PIS. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

A bem da uniformização do entendimento recente nesta Turma sobre o tema, adoto como razão de decidir os fundamentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, *verbis*:

A discussão geral dessa matéria não é nova no CARF, e o tema já foi analisado por diversas vezes por esta 3ª Turma da CSRF (ainda que com composição distinta).

A evolução legislativa relativa ao tratamento tributário a ser dado às Subvenções é bem explicada no **Acórdão no 9303-007.622**, que teve como redator designado o Conselheiro *Luiz Eduardo de Oliveira Santos*, e é referida em Acórdãos recentes, como no **Acórdão no 9303-013.111**, de 12/04/2022. Da evolução, destacam-se os trechos relevantes ao período discutido no presente PAF, que tem o fato gerador em **2011**:

“(…) Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em 3 (três) períodos distintos:

a) **durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976** (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram (...) as sistemáticas cumulativa e não-cumulativa das contribuições sob análise;

b) **durante a vigência do Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014;** e

(c) **a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.**

Ainda será necessário analisar os efeitos da **Lei Complementar nº 160, de 2017**, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, **inclusive de forma retroativa**, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Primeiro Período, até o ano de 2007

Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu § 1º que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento.

(...) A característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadrar-se-iam nessa categoria por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

Nesse sentido, é importante referir que o valor registrado como reserva de capital não pode ser distribuído aos proprietários, sob pena de perder sua natureza, nos termos do art. 200 da Lei das S/A, até hoje vigente na redação original, (...)

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, (...)

Segundo Período, de 2008 a 2014

Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às **subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado.**

Assim, compondo o resultado, as subvenções para investimento, poderiam ser distribuídas aos societários, não mais se aplicando a elas os conceitos antes discutidos de reserva de capital. Deveras, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo reflexo no patrimônio dos valores recebidos.

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638, de 2007, inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscais, com o objetivo de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuísse aos proprietários o valor da subvenção.

(...) verifica-se a mesma intenção do legislador, qual seja, permitir que os valores de subvenções para investimento, apesar de compor o lucro, não fossem distribuídos aos proprietários, mas que ficassem no patrimônio da companhia, para incentivo de suas atividades.

Em face dessa nova realidade jurídica, para fins societários, a legislação preocupou-se em dar um tratamento fiscal adequando. **Assim, foi instituído o RTT - Regime Tributário de Transição, pela Lei nº 11.941, de 2009.**

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts.18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009, (...) (lembrando que

à opção do sujeito passivo, a Lei nº 11.941, de 2009, pode ser aplicada retroativamente, desde 2008): (...)

Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor da subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributado.

Assim, nesse período, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém, **por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão**, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art.1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, (...).

c) Terceiro Período, a partir de 2015

Com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, para fatos geradores a partir de 2015, temos um tratamento similar àquele dado às subvenções para investimento durante a vigência do RTT, qual seja, a subvenção para investimento, desde que seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, **não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.**

(...)

Por fim, cabe analisar os **efeitos do art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017**, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da referida lei.

*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 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

(...)

§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 previstas neste artigo.

§5º O disposto no §4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Grifei)

Entendo que esses dispositivos sejam aplicáveis a situações em que, cumulativamente:

- a) a subvenção tenha sido considerada pelo contribuinte como subvenção para investimento e a autoridade fiscal tenha entendido tratar-se de subvenção para custeio;
- b) o valor da subvenção tenha sido tratado nos termos das condições para exclusão da base de cálculo das contribuições (basicamente seu registro em reserva, para não distribuição); e
- c) essa matéria ainda seja objeto de discussão nos autos do processo. (...)”. (grifo nosso)

As considerações retro se prestam para aclarar a correção do acórdão recorrido ao entender que restou superada a discussão existente no presente processo sobre serem os incentivos de ICMS concedidos pelo Estado da Bahia uma “subvenção para custeio” ou uma “subvenção para investimento”. Confira-se trecho do voto condutor (fl.1.578):

*“Mas por fim, é importante registrar que trata-se, **no caso dos autos, de um incentivo fiscal, concedido pelo Estado no formato de crédito presumido de ICMS com exigências e contrapartidas, de forma que possa sim, ser configurada como uma Subvenção para investimento e fomento da região e não como uma Subvenção para custeio**”.*(grifo nosso)

No entanto, pelos efeitos retroativos da Lei Complementar n o 160/2017, não se discutiria mais se tais incentivos são (ou não) “Subvenções para investimento”.

Em uma etapa seguinte de análise, deveríamos, a partir do assentamento legislativo da natureza de “subvenção para investimento” dos incentivos de ICMS, perscrutar se no período em análise – **AC 2011**, que corresponde, na transcrição da evolução legislativa, como “segundo período” (2008 a 2014), haveria tributação sobre tais “subvenções para investimento”.

Mas isso demandaria a verificação do cumprimento de requisitos sequer suscitados no lançamento, que se limitou a afirmar que os incentivos de ICMS eram tributáveis. Confira-se trecho: (fls. 1.357/1.358):

“Conforme os balancetes de folhas 768 a 960 (abril e maio) e 1031 a 1130 (junho), extraídos do SPED Contábil (requisição de cópia de escrituração digital a fls. 764), a contribuinte auferiu receita de créditos presumidos de ICMS, conforme escriturado nas contas contábeis informadas de acordo com o mês, resumida na tabela abaixo: (...)”.

Tais receitas não foram somadas nas linhas 02.Demais Receitas - Alíquota de 1,65% da Ficha 07A e 02.Demais Receitas - Alíquota de 7,6% da Ficha

17A, conforme informado pela contribuinte na resposta ao item 14 da Intimação SEORT nº 1070/2015 (fls.1131), onde listou apenas Royalties, arrendamentos e aluguéis. Uma vez que tais receitas não foram tributadas, necessário é o lançamento para a constituição do crédito tributário.”

(grifo nosso)

Na decisão da DRJ, a Turma julgadora concluiu que, pela descrição das contas contábeis **não é possível identificar a que tipo de Subvenção se referem os valores registrados, se de custeio ou de investimento**. Afirma que, para poder se utilizar do benefício o Contribuinte teria que identificar em sua contabilidade a natureza dos ingressos ocorridos a esse título. Ao final, conclui que, conforme determinado no parágrafo único do artigo 21 da Lei no 11.941/2009 (que, entre outras providências, institui o Regime Transitório de Tributação – RTT de apuração do lucro real), o valor das Subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata artigo 18, “poderão ser excluídos da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, **quando registrados em conta de resultado**. A Contribuinte, todavia, **nada acrescenta em sua Impugnação em relação à natureza das receitas de créditos presumidos de ICMS escrituradas nas contas contábeis indicadas**”.

Como informado, os arts. 18 e 21 da Lei no 11.941/2009 permitem a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, quando registrados em conta de resultado, dos valores das subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei n o 1.598/1977.

Ressalta-se que, no Acórdão recorrido expressamente se assentou que (fl. 1.576), “(...) **Neste Conselho se discutiu se a subvenção foi mantida em reserva de capital ou distribuída**, se é subvenção para custeio ou de investimento, se ocorreu em tempo e concomitância com a fruição do benefício e investimento, se houve contrapartida e sanção no descumprimento das regras do benefício, **se os requisitos para ser considerado subvenção de investimento foram cumpridos** (intenção do Estado, efetiva aplicação e titularidade do empreendimento) e se o investimento foi realizado em bens e direitos do ativo imobilizado”. E conclui-se que; (fl. 1.578):

“Logo, a subvenção em questão não pode ser configurada como uma subvenção para custeio, nos moldes do Art. 44 da Lei 4506 de 1964 que definiu o conceito de receita bruta para fins de tributação do imposto de renda e incluiu as subvenções para custeio”. (grifo nosso)

Também há que ser ressaltado que, muito embora o Fisco tenha requisitado cópia da Escrituração Contábil Digital (ECD) - requerimento fl.

764 e dos Balancetes - fls. 768 a 959 e 1.031 a 1.129, apensados aos autos e que poderiam ter sido analisados pelo Fisco, o que se percebe é que desde o lançamento não foi objeto de discussão a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reserva de Incentivos Fiscais.

Não vislumbro, desde o início deste presente procedimento fiscal, análise ou acusação do não cumprimento dos requisitos do art. 18 e 21 da Lei no 11.941/2009. Em momento algum a Fiscalização alegou ou verificou se havia ou não o registro do efeito de tais benefícios fiscais em Reserva de Incentivo fiscal. Muito provavelmente porque o lançamento teve como fundamento o argumento de que não haveria disposição expressa na legislação acerca da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Especificamente em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, os arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, que alteraram as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, preveem, **expressamente, que as “Subvenções de investimento” não integram a base de cálculo das contribuições**. Além da base de cálculo ser limitada ao conceito de Receita bruta, a legislação expressamente exclui da base de cálculo as Subvenções para investimento. Confira-se:

“Lei nº 10833, de 2003 e Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...) §3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...) IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído Lei nº 12.973, de 2014)

(grifo nosso)

Por fim, tem-se a recente Solução de Consulta COSIT nº 99011, de 14 de dezembro de 2021, a qual esclarece que “As subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS”, exigindo, para tanto, que “a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico de que trata o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014”. Contudo, neste caso, nota-se que não há dispositivo legal que vincule tal exclusão ao registro das Subvenções em conta de “Reservas de incentivos fiscais” (Reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404/1976).

Assim, diante da retroatividade da Lei Complementar n.º 160/2017, assentando a natureza de Subvenção para investimento dos **incentivos concedidos de ICMS**, da legislação aplicável ao período em análise, da ausência de discussão no presente processo sobre eventuais descumprimentos de requisitos adicionais para a exclusão de ditas Subvenções da base de cálculo das Contribuições para o PIS e COFINS (como os registros contábeis em contas apropriadas) e por fim, considerando a Solução de Consulta COSIT n.º 99.011, de 2021, cabe endossar o teor do acórdão recorrido. (grifo original)

No presente caso, assim como no julgado transcrito acima, o que se percebe é que não foi objeto de discussão a existência ou não de trânsito de tais receitas para as referidas contas de Reserva de Incentivos Fiscais. Pelo contrário, o Fisco se limitou a afirmar que os incentivos de ICMS eram tributáveis. Confira-se trecho da Informação Fiscal (fls.36/46):

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”.

Ademais, consta dos autos decisão judicial, proferida pelo TRF4, em Mandado de Segurança nº 5031140-28.2018.4.04.7100/RS, transitado em julgado em 20/08/2020², reiterou o entendimento, a despeito da Lei nº 12.973/2014, pela exclusão incondicionada dos **créditos presumidos** de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não fazendo, a este respeito, qualquer tipo de limitação. Nesse sentido, ainda que estejam relacionadas ao IRPJ/CSLL, a discussão central é a mesma.

Abaixo colaciono a ementa do referido julgado:

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5031140-28.2018.4.04.7100/RS
RELATOR: JUIZ FEDERAL FRANCISCO DONIZETE GOMES APELANTE: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

APELADO: YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A. (IMPETRANTE)

EMENTA TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. LUCRO REAL. EXCLUSÃO.

² Consulta disponível em:

<https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50311402820184047100&selOrigem=RS&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selfForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1>. Acessado em: 05/10/2024.

Os créditos presumidos de ICMS não configuram acréscimo patrimonial da empresa, não se equiparando a lucro ou renda, base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedentes desta Corte e do STJ.

Apenas acrescentando que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de forma uníssona e pacífica, por suas duas Turmas da Primeira Seção, que os valores relativos aos créditos presumidos de ICMS, oriundos dos incentivos fiscais estaduais, não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS pelo fato de serem meros redutores de custo e não efetivo ingresso de recursos para os contribuintes, como se pode verificar pelas ementas transcritas 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, AGRADO 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).

CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO 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). (grifou-se)

Em vista de todo o exposto, nego provimento ao apelo da Fazenda Nacional.

III – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade. Contudo, não atende aos pressupostos de admissibilidade, uma vez que o paradigma indicado pela recorrente contraria o exposto no art. 118, §12, III, 'c' do RICARF/2023.

O tema tratado diz respeito à possibilidade (ou não) do direito de crédito sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, com base no inciso IX, do art. 3º da Lei 10.833/03, e indicado como paradigma os **Acórdãos 9303- 007.070 e 3301- 011.097**, cujas ementas transcreve-se abaixo:

Acórdão 9303- 007.070

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 30/04/2007 a 30/06/2007, 31/07/2007 a 30/09/2007 NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assentasse em dois fundamentos autônomos e a parte traz divergência jurisprudencial somente com relação a um deles. Assim, o recurso especial não pode ser conhecido quanto à possibilidade de apresentação de provas posteriormente à impugnação.

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

Acórdão 3301- 011.097

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

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 da COFINS 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.

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

Os fretes relacionados ao tratamento das matérias-primas e produtos inacabados 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 10.833/2003.

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.

Todavia, essa temática foi objeto da edição da Súmula, recentemente aprovada pelo Pleno da 3ª Turma desta CSRF, *vebis*:

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.

Ocorre que, nos termos do §12, III, 'c', do artigo 118, do RICARF/2023, não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula ou Resolução do Pleno do CARF. Vejamos:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 12. **Não servirá como paradigma o acórdão:**

I - proferido pelas Turmas Extraordinárias de julgamento;

II - que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente; e

III - que, **na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:**

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

c) **Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais**; (GRIFOU-SE)

Os paradigmas trazidos pela contribuinte tratam exatamente de situações em que atualmente se aplicaria a Súmula CARF nº 217. Logo, não se pode conhecer de recurso especial que na análise a admissibilidade pela Turma possua como paradigma decisão que contrarie a referida Súmula.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito negar provimento, e por não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, com base no disposto no §12, III, 'c', do artigo 118, do RICARF/2023.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e conhecer do Recurso Especial oposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator