



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.721652/2016-11
ACÓRDÃO	9303-016.698 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	28 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	KARSTEN S.A.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/03/2008

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM O FIXADO PELO STJ NO ERESP N.º 1.517.492/PR

Em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, observado que tais créditos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, uma vez preenchidos os requisitos legais.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas no que se refere a aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACON e da DCTF, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negou provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Contribuinte e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3302006.569, de 27 de fevereiro de 2019, fls. 1.327/1.353, integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 3302-013.823, de 16 de outubro de 2023, fls. 1.487/1.500, assim ementados:

Acórdão 3302-006.569

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância.

O tratamento de resíduos, por decorrer de imposição legal, confere direito AO CRÉDITO. Já os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda, não apresenta critérios da essencialidade ou relevância, o que não lhe confere direito AO CRÉDITO.

CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. FALTA DE RETIFICAÇÃO DE DCTD/DACON. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO POR OUTRO MEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, o registro de crédito da Cofins somente é permitido (i) adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de

bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de crédito. Créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações.

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que seja registrada em reserva de lucros.

O crédito presumido do ICMS, quando vinculado a investimento, é estímulo fiscal que não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

CRÉDITOS APURADOS. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância.

O tratamento de resíduos, por decorrer de imposição legal, confere direito AO CRÉDITO. Já os serviços de representação comercial, por se relacionar à venda e ao pós-venda, não apresenta critérios da essencialidade ou relevância, o que não lhe confere direito AO CRÉDITO.

CRÉDITOS DA NÃOCUMULATIVIDADE. REGISTRO EXTEMPORÂNEO. FALTA DE RETIFICAÇÃO DE DCTD/DACON. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO POR OUTRO MEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, o registro de crédito do PIS somente é permitido (i) adquirido os bens de revenda e os insumos aplicados na produção de bens de venda ou na prestação de serviços, ou (ii) no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de crédito. Créditos extemporâneos podem ser aproveitados mediante o aproveitamento de saldo credor, desde que demonstrado o repasse do referido saldo, mediante retificações de DCTF e Dacon, ou por outro meio, pelo contribuinte, caso em que podem ser superadas tais retificações.

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que seja registrada em reserva de lucros.

O crédito presumido do ICMS, quando vinculado a investimento, é estímulo fiscal que não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

CRÉDITOS APURADOS. APROVEITAMENTO DE OFÍCIO.

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição.

Acórdão 3302-013.823

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO.

Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão.

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Consta dos respectivos acórdãos:

Acórdão 3302-006.569

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar arguida e, nº mérito, em lhe dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre tratamento de resíduos e para excluir as receitas de subvenções para investimento de "Créditos Presumidos" de ICMS da base de cálculo.

Acórdão 3302-013.823

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”, quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos.

Síntese do Processo

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 22/06/2016, formalizando a exigência de Contribuições referentes ao PIS e da COFINS não cumulativos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 13.875.749,99.

O Procedimento Fiscal teve início em 16/11/2015, com a ciência eletrônica, mediante acesso ao DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO DTE, pela contribuinte fiscalizada do TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Termo de Início delimitou, inicialmente, que a auditoria seria relativa ao tributo Imposto de Renda Pessoa Jurídica, dos anos 2011 e 2012, e das contribuições PIS e COFINS, dos anos 2012 e 2013.

Posteriormente, o procedimento fiscal foi ampliado para análise das multas em geral, relativas ao período de 2012 a 2014. A contribuinte foi cientificada, em 16/01/2016, da ampliação, através do Termo de Intimação Fiscal nº 02. O presente Processo Administrativo é relativo à apuração das contribuições PIS e COFINS. Como conclusão do procedimento, verificou-se a prática de infrações à legislação tributária.

Conforme informação contida no TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, esta Auditoria obteve, no sistema SPED, os arquivos da Escrituração Contábil Digital (ECD), relativos aos anos 2011 e 2012, bem como os arquivos EFD Contribuições, relativos aos anos 2012 e 2013. Posteriormente foram obtidas também as EFD Contribuições de 2014.

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: utilização de créditos de período anteriores/posteriores aos períodos corretos;
- SUBVENÇÕES: concessão de crédito presumido do ICMS devido ao Estado de Santa Catarina, por força de Programa de Desenvolvimento firmado entre a unidade federada e a fiscalizada;

- GLOSA DE CRÉDITOS: referentes às comissões pagas a representantes comerciais.

A empresa KARSTEN S.A. tomou ciência do Auto de Infração por via eletrônica, em 28/06/2016 (folhas 169), e ingressou com impugnação em 28/07/2016, de folhas 173 a 205, apresentando argumentos em relação aos seguintes assuntos:

- A prestação de serviços de representação comercial e de tratamento de resíduos gera créditos de PIS e COFINS;
- Os créditos foram aproveitados tempestivamente;
- Equívoco manifesto dos Autos de Infração;
- Não incidem PIS e COFINS sobre créditos presumidos de ICMS;
- Os “créditos presumidos” de ICMS também têm natureza de subvenção para investimento;
- O cumprimento das exigências para o recebimento da subvenção;
- Trata-se de subvenção para investimento, e não de subvenção para custeio; ü Tratamento tributário das subvenções para investimento no âmbito do Regime Tributário de Transição (RTT);
- A subvenção recebida não representa ingresso de receitas;
- Não incidiria tributação mesmo que fosse subvenção para custeio; ü Impossibilidade da compensação de ofício da forma como realizada;
- Valor apurado unilateralmente pela Fazenda está incorreto;
- As multas devem ser afastadas.

A 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que os custos com as comissões pagas aos representantes comerciais, embora, em tese, sejam necessárias para a execução da atividade empresarial, não são bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço, motivo pelo qual não é possível o creditamento da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativa.

Entendeu a Turma também que os descontos de créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre despesas com armazenagem e fretes anteriores a 12/2011 e/ou 01/213, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/20032 e o correlato da Lei nº 10.637/2002).

Se um determinado crédito não foi apurado no passado, existe sim a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea. Contudo, para tal pretensão, obedecido o prazo decadencial, a contribuinte, primeiro, tem que retificar os Dacon e as DCTF correspondentes, ou melhor, retificar as declarações das competências dos créditos, para somente depois pleitear o ressarcimento (dos créditos) naquelas competências (não em outra competência, como pretende a contribuinte), em face do disposto no art. 11 das Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, e nos demais atos normativos que a sucederam.

Na impugnação, a impugnante não anexou Demonstrativos de Cálculos, nem documentos fiscais probatórios de suas alegações — créditos de ICMS compensáveis da não cumulatividade, tais como: notas fiscais e registros fiscais das notas fiscais de entrada, onde se discriminam os valores totais das operações, as bases de cálculos do ICMS e o imposto destacado nas notas fiscais de entrada.

Por esse motivo, ou seja, em face de a impugnante não ter demonstrado, por meio de documentação contábil-fiscal, que os valores de ICMS das notas fiscais de entrada eram compensáveis — ou seja, se houve cobrança de ICMS nas operações de entrada (ausência de isenção, diferimento, não incidência etc) — o seu direito de ter revisto o auto de infração não pode ser deferido, pois é ônus desta, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972; art. 36 da Lei nº 9.784/1999; e art. 373 da Lei nº 13.105/2015, provar o direito legado e/ou o fato modificativo ou extintivo.

Da análise da legislação estadual acima reproduzida, não vejo o "animus" do subvencionador no sentido de subvencionar para investimento, há apenas uma obrigação alternativa. Portanto, ao não atender as regras de subvenção de investimentos estabelecidas pelo Parecer Normativo CST nº 112/78, não há como considerar o crédito presumido uma subvenção de investimento.

Desta forma, concluo que o incentivo relativo ao crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto Estadual, 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, nos termos da fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 336/2014.

Inconformada, a Contribuinte ingressou com recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 978 a 1.014.

Em síntese, foram alegados os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

Em 25 de julho de 2018, através da Resolução nº 3302000.814, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF entendeu necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal proceda às seguintes providências:

1. Intimar a recorrente a comprovar o registro das subvenções em reserva de lucros e as demais condições estabelecidas no artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
2. Oficiar à Administração Tributária da unidade federada fiscal sobre o cumprimento das exigências de registro e depósito da documentação comprobatória dos atos normativos e concessivos, observados os prazos dispostos nas cláusulas do Convênio ICMS nº 190/2017 e a publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária no sítio eletrônico do CONFAZ.

Foi convertido o julgamento em diligência nos termos acima mencionados, com elaboração de relatório fiscal ao final, abrindo prazo de trinta dias para manifestação da recorrente nos termos do parágrafo único do artigo 351 do Decreto nº 7.574/2011, com posterior retorno dos autos à Câmara.

A Turma Ordinária, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso para reconhecer o creditamento sobre tratamento de resíduos e para excluir as receitas de subvenções para investimento de "Créditos Presumidos" de ICMS da base de cálculo.

A Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração (fls. 1.355/1.360) alegando haver omissão no julgado consistente no fato de que o acórdão embargado aplicou a nova lei sem tratar da possibilidade de supressão de instância., tendo ele sido rejeitado por ausência do vício alegado, conforme Despacho de fls. 1.363/1.364.

A Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (fls. 1.438/1.441) alegando os seguintes vícios no julgado:

1. Omissão quanto aos meios de prova apresentados, como planilhas mensais com as memórias de cálculo de todos os Dacons, planilhas com a relação de todas as notas fiscais que deram origem aos créditos e que, em momento algum, restou consignado pela fiscalização o suposto fato de os créditos terem sido utilizados em períodos anteriores;
2. Erro material ao afirmar que os créditos extemporâneos se tratavam de despesas de armazenagem e fretes, quando na realidade se tratavam de despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos;
3. Omissão quanto à compensação de ofício;
4. Erro material no dispositivo e no resultado do acórdão ao conhecer parcialmente do recurso voluntário ou omissão por não expor qual a matéria que não foi conhecida.

Os embargos da contribuinte foram parcialmente admitidos pelo Despacho de Admissibilidade (fls. 1.459/1.463) *“para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação de glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e, caso ultrapassado, a omissão de apreciação das provas já referenciadas no relatório fiscal, bem como o erro material ao afirmar que os créditos extemporâneos se tratavam de despesas de armazenagem e fretes, quando na realidade se tratavam de despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos”*.

Os embargos foram acolhidos, por unanimidade, pelo acórdão n.º 3302-013.823, sem efeitos infringentes, *“para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”, quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos”*.

A Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 1.538/1.561) em que suscita divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **1) nulidade parcial do Acórdão que julgou os Embargos de Declaração e do despacho recorrido**, indicando como paradigmas os Acórdãos n.º CSRF/01-05.134 e n.º 108-09.386; **2) Compensação de ofício/aproveitamento de ofício de crédito**, indicando como paradigmas os Acórdãos n.º 203-11.959 e 1302-000.312; **3) Direito de crédito de PIS/COFINS sobre os serviços de representação comercial**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 3202-000.226.

O Recurso Especial da Contribuinte teve seu seguimento negado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF conforme razões expostas no Despacho de Admissibilidade (fls. 1.635/1.647).

A decisão foi atacada por meio do Agrado de fls. 1.686 a 1.694, sendo a negativa de seguimento do Recurso Especial da Contribuinte confirmada pelo Presidente do CARF pelo Despacho em Agravo de fls. 1.697 a 1.706.

Do Recurso Especial

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 1.366/1.380) suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à **exclusão da base de cálculo da contribuição social do valor do crédito presumido de ICMS concedido pelo contribuinte pelo Estado de Santa Catarina, por configurar subvenção de investimento**, indicando como paradigma o acórdão de nº 1302-003.230, tendo ele sido admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 1.418 a 1.423.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 1.445 a 1.456, juntamente com os Embargos de Declaração de fls. 1.438 a 1.441.

Após a prolação do Acórdão n.º 3302-013.823 (Embargos de Declaração), a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou novo Recurso Especial (fls. 1.502 a 1.511) suscitando a ocorrência de divergências jurisprudenciais de interpretação da legislação tributária quanto: **1) aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACON e da DCTF**, indicando como paradigma o acórdão nº 3301-001.999; e **2) despesas com tratamento de resíduos**, indicando como paradigmas os acórdãos nº 3402-001.088 e nº 202-19.127.

Este segundo Recurso Especial foi parcialmente acolhido pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF exclusivamente quanto à matéria **aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACON e da DCTF**, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 1.515 a 1.524.

Intimada acerca da admissibilidade da nova matéria (fls. 1.534), a Contribuinte deixou de apresentar novas contrarrazões.

Quanto às matérias admitidas, em síntese, argumenta a Fazenda Nacional:

- quanto à exclusão da base de cálculo da contribuição social do valor do crédito presumido de ICMS concedido pelo contribuinte pelo Estado de Santa Catarina, por configurar subvenção de investimento:
 - o Decreto-Lei nº 5.844/1943, tratando de cobrança e fiscalização do imposto de renda, adotou o conceito amplo de receita;
 - estabelece o parágrafo 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/1976 que as receitas devem ser computadas, independentemente de realização em moeda;

- se considera como receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, da qual podem ser excluídos os valores legalmente autorizados, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas;
 - entre essas receitas se incluem as subvenções decorrentes de incentivos fiscais, uma vez que tais quantias correspondem a um “auxílio público” concedido a pessoas físicas ou jurídicas, sem assunção de dívida ou obrigação, e com vistas a um fim público (desenvolvimento regional);
 - tais subvenções (de natureza tributária), caracterizadas pela renúncia de receitas públicas ou restituição de valores, são receitas da empresa;
 - tanto o incentivo federal, quanto o estadual caracterizam-se como subvenção, consideradas receitas e albergadas no conceito de faturamento, devendo, portanto, ser incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03.;
- quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACON e da DCTF;
 - no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos;
 - os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem;
 - em que pese o § 4º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 assegure ao contribuinte o aproveitamento do crédito em meses subsequentes, esse aproveitamento não prescinde da devida apuração, na forma do § 1º do mesmo artigo;
 - a apuração de tais valores se dá justamente por meio das declarações fiscais do contribuinte (IN SRF 384/2004, que instituiu a DACON);
 - ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação da DCTF e DACON, não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos pelo contribuinte. Até porque, é mediante os acertos promovidos que a autoridade fiscal

pode identificar eventuais duplicidades no uso/apuração dos créditos;

- a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

O recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 342/347.

Em suas contrarrazões, sustenta a Contribuinte, em síntese, que o recurso especial não deve ser conhecido por ausência de prequestionamento quanto à matéria exclusão da base de cálculo da contribuição social do valor do crédito presumido de ICMS concedido pelo contribuinte pelo Estado de Santa Catarina, por configurar subvenção de investimento, bem como pelo fato do acórdão recorrido possuir fundamento autônomo suficiente para a manutenção do crédito.

Quanto ao mérito, argumenta que:

- os créditos presumidos de ICMS têm natureza de benefício fiscal concedido aos contribuintes pelos estados ou pelo Distrito Federal, permitindo que os beneficiários tenham condições de implantar ou ampliar suas atividades empresariais.;
- os créditos presumidos de ICMS correspondem a um afastamento prévio de custos/despesas, e não a faturamento/receita;
- o art. 14, caput e § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00) estabelece que os créditos presumidos tributários configuram incentivos fiscais, correspondendo a uma renúncia de receita por parte do respectivo estado;
- os créditos presumidos de ICMS também não constituem faturamento ou receita para a Recorrida, pela insuperável razão de que não corresponde m a um valor, bem ou direito que ela receba para integrar o seu patrimônio, pois, conforme exposto, eles representam afastamento prévio de custos/despesas futuros;
- a legislação confirma a inexigibilidade do PIS e da COF INS sobre as subvenções para investimento, como se vê, por exemplo, no Parecer Normativo CST nº 112/78, e nas Leis n os 6.404/76 art 182), 10.637/02 (art.

1º, § 3º, X), 10.833/03 (art. 1º, § 3º, IX) IX), 11.941/09 (art s 18 e 21, parágrafo único, I) 12.973/14 art. 30) e 4.506/64 (art. 44, IV).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O recurso é tempestivo, porém deve ser parcialmente conhecido.

No tocante à matéria **exclusão da base de cálculo da contribuição social do valor do crédito presumido de ICMS concedido pelo contribuinte pelo Estado de Santa Catarina, por configurar subvenção de investimento**, assim dispõe a ementa do acórdão recorrido:

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, desde que seja registrada em reserva de lucros.

O crédito presumido do ICMS, quando vinculado a investimento, é estímulo fiscal que não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. (destaque nosso)

Quanto à matéria, o Acórdão indicado como paradigma nº 1302-003.230 está assim ementado:

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, **as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao**

PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

Entretanto, verifica-se que

Desta forma, resta caracterizado o dissídio interpretativo necessário ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria, uma vez que a decisão recorrida excluiu as receitas de subvenção da base de cálculo das contribuições sociais, enquanto o paradigma julgou impossível tal exclusão.

Quanto à matéria **aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACTON e da DCTF**, ao sanar o lapso manifesto quanto à apreciação de glosa motivada por extemporaneidade dos créditos a decisão recorrida (Acórdão n.º 3302-013.823), com lastro no Acórdão n.º 9303-012.977, assumiu que *“...a falta de retificação do Dacon ou da DCTF não seria, como fator isolado, motivo suficiente para negar o direito ao crédito.”*

E colmatando a omissão na apreciação das provas referenciadas no Relatório Fiscal, julgou que *“...em que pese a falta de retificação dos Dacons, as informações e documentos apresentados mostram-se aparentemente consistentes e suficientes...”* para fundamentar as alegações recursais no sentido de que haveria nos autos provas capazes de superar a necessidade de retificação dos Dacons, referindo-se a *“...planilhas mensais com as memórias de cálculo de todos os Dacons, planilhas com a relação de todas as notas fiscais que deram origem aos créditos ...”*.

O Acórdão paradigma n.º 3301-001.999, por seu turno, apresenta a seguinte ementa quanto à matéria:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Caracterizada a divergência interpretativa na aplicação da legislação tributária conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte quanto à matéria **aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACTON e da DCTF**.

Do mérito

As matérias trazidas à análise desta 3ª Turma da CSRF são:

1. exclusão da base de cálculo da contribuição social do valor do crédito presumido de ICMS concedido pelo contribuinte pelo Estado de Santa Catarina, por configurar subvenção de investimento
2. aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACON e da DCTF

- 1. Exclusão da base de cálculo da contribuição social do valor do crédito presumido de ICMS concedido pelo contribuinte pelo Estado de Santa Catarina, por configurar subvenção de investimento**

Cinge-se a questão à definição da possibilidade de exclusão, ou não, da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins não cumulativos do crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados federados.

Sustenta a Recorrente pela impossibilidade de tal exclusão, por entender que tais valores não se enquadram no conceito de receita tributável pelas contribuições sociais.

A matéria encontrava-se regulada pelos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, acrescidos pelo art. 9º da Lei Complementar n.º 160/2017, *verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"Art. 30.

.....

§ 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.

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

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.

Desta forma, os benefícios fiscais de ICMS foram submetidos ao regime jurídico das subvenções para investimento a partir da inclusão dos §4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 pela Lei Complementar n.º 160/2017.

Não nos esquecemos da revogação do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 pelo art. 21, inciso IV da Lei n.º 14.789/2023. Entretanto, esta revogação não pode produzir efeitos retroativos.

No âmbito judicial, a exclusão dos valores relativos aos créditos de ICMS concedidos pelos Estados da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins foi objeto de deliberação pelo Superior Tribunal de Justiça no AgInt no AREsp 1958353/SC cuja ementa dispõe:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO ÂMBITO DOS ERESP N 1.517.492/PR, DJE 1º/2/2018. I - Na origem, trata-se de mandado de segurança em que a parte autora pretende provimento jurisdicional para afastar a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS. Na sentença a segurança foi concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. **II - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados.**

Nesse mesmo sentido, destacam-se: (AgInt no AgInt no REsp n. 1.673.954/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/6/2020, DJe 24/6/2020, AgInt no AgInt no REsp n. 1.657.064/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe 4/5/2020 e AgInt no REsp n. 1.813.047/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda

Turma, julgado em 10/3/2020, DJe 17/3/2020). III - No mérito, compulsando detidamente os autos, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista que não caracteriza acréscimo de faturamento que repercuta na base de cálculo da contribuição, vai ao encontro da jurisprudência do STJ. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.813.018/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 27/9/2021, DJe 1º/10/2021; e AgInt no AREsp 1.898.563/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/12/2021, DJe 17/12/2021. IV - Registra-se que a novel legislação (Lei Complementar n. 160/2017), que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, estabeleceu condições para excluir os benefícios fiscais de ICMS considerados subvenção para investimento da base de cálculo da tributação incidente sobre o lucro real. V - Deve ser afastada a tese da Fazenda Nacional sobre a aludida incidência. VI - Agravo interno improvido (AgInt no AREsp 1958353 / SC, RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DATA DO JULGAMENTO 13/06/2022, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJe 15/06/2022). (destacamos)

Destaque-se não ser aplicável ao presente caso o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema n.º 1.182, haja vista tal tema tratar da inclusão ou não dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Destaque-se, ainda, que a matéria teve sua repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em 27 de agosto de 2015, sem que tenha havido julgamento até a presente data.

No caso dos presentes autos, cumpre frisar que o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina à Recorrida por força de Programa de Desenvolvimento, instituído por intermédio do art. 21, § 10, incisos IX e X do Regulamento do ICMS.

O acordo firmado entre a Recorrida e o Estado de Santa Catarina foi comprovado pelas cópias dos Certificados de registro e depósito SE/CONFAZ n.º 32/18, 45/18, 54/18 e 63/18 18, que certificam que o Estado de Santa Catarina efetuou o registro e depósito dos atos concessivos na Secretaria Executiva do CONFAZ, estando todos eles devidamente publicados no Portal Nacional de Transparência Tributária do CONFAZ.

Em resumo, o incentivo fiscal em tela é destinado ao desenvolvimento econômico do Estado de Santa Catarina, razão pela qual tais créditos presumidos de ICMS não podem ser tributados pelas Contribuições PIS e Cofins.

Por entender que os créditos presumidos de ICMS tratados nos presentes autos se revestem do caráter de subvenção fiscal concedida por ente federativo em fomento a uma determinada atividade econômica, não se tratando de acréscimo de faturamento ou receita capaz de repercutir na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2. Aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACON e da DCTF

A matéria apresenta consolidado posicionamento neste Colegiado apontando as decisões mais recentes pela prevalência da tese fazendária (necessidade de retificação do DACON para utilização de crédito extemporâneo).

A matéria, inclusive, encontra-se apta à elaboração de Súmula, podendo-se citar os seguintes Acórdãos:

- 9303-014.464, da relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho;
- 9303-014.842, da relatoria do i. Conselheiro Vinícius Guimarães;
- 9303-015.597, da relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan;
- 9303-016.051, da relatoria da i. Conselheira Denise Madalena Green.

No julgamento do Acórdão n.º 9303-014.842, em 14 de março de 2024 adotei posicionamento em conformidade com a tese ora defendida pela Contribuinte, ou seja, que o aproveitamento destes créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos DACON retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DIPJs e DCTFs retificadoras, **ou, alternativamente**, a demonstração inequívoca, através de planilhas de apuração que reproduzam os mesmos cálculos das planilhas integrantes dos Despachos Decisórios, sempre acompanhadas de livros e documentos contábeis-fiscais que suportem as informações prestadas.

Entretanto, após reestudar a matéria, alterei meu entendimento, passando a filiar-me à corrente que entende ser indispensável a retificação da DACON para o aproveitamento dos créditos extemporâneos.

Com efeito, o direito ao aproveitamento de créditos de COFINS incidentes sobre custos e despesas com insumos empregados na produção de bens e/ou prestação de serviços encontra-se expressamente previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II — bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III — energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

II — dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

De forma complementar, o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 regula a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos apurados:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

(...)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Diante da atribuição estabelecida à Receita Federal do Brasil pelo § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, a Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, veio a detalhar os procedimentos referentes ao ressarcimento e à compensação dos saldos credores do PIS e da COFINS, ambos sob regime de incidência não cumulativa:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá: I - referir-se a um único trimestre-calendário. II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Desta forma, o ressarcimento dos créditos extemporâneos requer a apresentação do PER/DCOMP, conforme estabelecido, sendo o preenchimento adequado dos demonstrativos de apuração vital para que os créditos possam ser devidamente reconhecidos e compensados.

A DACON mensal vem a ser o instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição, devendo ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Em complemento, a Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, prescreve o seguinte:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

Dessa forma, a apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante a retificação das declarações correspondentes, em especial a Dacon e a DCTF.

No presente caso, conforme demonstrado nos autos, o contribuinte não procedeu à transmissão da DACON retificadora, inviabilizando a verificação da origem e legitimidade dos créditos pleiteados.

Diante do exposto, por entender ser necessária a apresentação da DACTON e da DCTF retificadoras para o aproveitamento dos créditos extemporâneos, voto por negar provimento ao recurso da Contribuinte na matéria.

Dispositivo

Pelo exposto, voto em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas no que se refere a aproveitamento de créditos extemporâneos - necessidade de retificação do DACTON e da DCTF, e no mérito, por dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa