



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.721262/2015-24
ACÓRDÃO	9101-007.011 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ALO KIDS COMERCIO DE ARTIGOS INFANTIS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. DISTINÇÃO FÁTICA RELEVANTE ENTRE OS CASOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não resta configurada a divergência jurisprudencial quando há, entre o caso recorrido e os casos paradigmáticos, uma distinção fática relevante e determinante para o alcance das conclusões diversas. E uma vez ausente a similitude fático-jurídica entre as decisões cotejadas, o conhecimento recursal resta prejudicado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli– Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 9.376/9.387) interposto pela contribuinte acima identificada em face do acórdão nº **1401-003.133** (fls. 9.300/9.334), o qual negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

DEVOLUÇÕES DE VENDAS. OMISSÃO DE RECEITAS. Mesmo após as diligências efetivadas, do confronto entre livros fiscais, notas fiscais eletrônicas e contabilidade, ainda assim restou parte de devoluções de vendas que não compuseram a base de cálculo do IRPJ/CSLL.

GLOSA DE DESPESAS. ALUGUÉIS.

Somente são dedutíveis ou dão direito a crédito no regime de não cumulatividade as despesas de aluguel quando comprovadas com documentação hábil, conforme prescrito na legislação de regência.

GLOSA DE DESPESAS. FRETES.

A dedutibilidade dos custos e das despesas operacionais requer não somente que estejam registrados na escrituração do sujeito passivo, mas também que os fatos nela evidenciados sejam comprovados mediante a apresentação de documento fiscal (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga e/ ou Nota Fiscal). A simples apresentação de pagamento à empresa transportadora não tem o condão de satisfazer a exigência.

GLOSA DE DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA.

Só é permitido ao contribuinte deduzir os custos cuja efetiva realização e necessidade comprovar por meio de documentação hábil e idônea, sendo cabível a respectiva glosa se o sujeito passivo, depois de intimado, não comprovar a ocorrência ou o pagamento.

GLOSA DE CUSTOS. BENS PARA REVENDA.

Mesmo após as diligências efetivadas, com a apresentação das Notas Fiscais de Entrada, ainda assim restou parte de custos que não foram devidamente comprovados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2011

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO EM DCTF APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

Matéria não impugnada não comporta enfrentamento, pois não instaurado o litígio.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE **TELEFONIA**.

Despesas incorridas com serviços de **telefonía** por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte, não geram créditos de COFINS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. GASTOS COM EMBALAGENS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

De se reconhecer os créditos relativos a despesas com materiais de **embalagem** utilizados na conservação, armazenagem e preservação da integridade dos produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO. RETIFICAÇÃO EM DCTF APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

Matéria não impugnada não comporta enfrentamento, pois não instaurado o litígio.

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE **TELEFONIA**.

Despesas incorridas com serviços de **telefonía** por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte, não geram créditos de PIS no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. GASTOS COM EMBALAGENS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

De se reconhecer os créditos relativos a despesas com materiais de **embalagem** utilizados na conservação, armazenagem e preservação da integridade dos produtos.

Transcrevo abaixo o dispositivo dessa decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar, tão somente, a glosa de créditos de PIS e COFINS efetivada em gastos com embalagens. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Breno do Carmo Moreira Vieira.

Intimada, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 9.352/98.354), tendo sido este rejeitado em conformidade com o despacho de fls. 9.359/9.363.

Em seguida interpôs recurso voluntário, sustentando basicamente que *ao entender como correto o lançamento no tocante à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, concluindo não serem necessários reparos quanto a essa questão, o acórdão recorrido interpretou lei tributária de forma confrontante àquela atribuída anteriormente por outras Câmaras do CARF, razão pela qual não restam alternativas à Recorrente senão a interposição do presente recurso especial*. Traz como *paradigmas* os Acórdãos **3201-006.104** e **3302-006.452**.

Ato contínuo, a autoridade fiscal responsável realizou cálculo que versou sobre a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS dos valores do ICMS, no Auto de Infração lavrado, tendo sido os valores do IRPJ/CSLL apartados ao PAF Nº 16151.720094/2020-03, cálculo este objeto do relatório de fls. 18.395/18.411, do qual a contribuinte se manifestou às fls. 18.454/18.459.

Em seguida o Apelo foi admitido nos seguintes termos (fls. 18.480/18.493):

(...)

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta foi devidamente demonstrada pela recorrente.

O acórdão recorrido reconheceu que já existia, em 19/02/2019 (data do julgamento do recurso voluntário interposto pela contribuinte), decisão proferida pelo STF nos autos do RE nº 574.706/PR que declarava que o ICMS não deveria integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Todavia a decisão recorrida ponderou que ainda pendiam de análise embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional naquele processo judicial, cujo julgamento com efeitos infringentes poderia vir a limitar o alcance da primeira decisão do STF. Por conta disso, decidiu-se pela não aplicação do entendimento da Suprema Corte ao caso concreto e pela manutenção das conclusões adotadas pelo acórdão de primeira instância administrativa.

O Acórdão nº 3201-006.104, primeiro paradigma trazido pela recorrente, é produto de julgamento realizado em 23/10/2019, data em que a configuração fática era igual à encontrada nos presentes autos: já existia o posicionamento exposto pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR, mas os embargos declaratórios que a Fazenda Nacional opôs à decisão aguardavam apreciação.

Apesar disso, o acórdão paradigma efetivamente decidiu de forma diversa da adotada pela decisão recorrida, entendendo que o fato de ainda inexistir trânsito em julgado nos autos do RE nº 574.706/PR não comprometia a aplicação obrigatória do entendimento ali exposto aos julgamentos administrativos, uma vez que o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já havia passado a adotar a tese do STF pela exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS, superando prévio posicionamento da própria Corte (REsp nº 1.144.469/PR, proferido na sistemática dos recursos repetitivos e já com trânsito em julgado).

O segundo paradigma elencado no recurso especial, Acórdão nº 3302-006.452, é resultado de julgamento realizado em 30/01/2019, ou seja, também em data em que o acórdão proferido nos autos do RE nº 574.706/PR ainda não havia transitado em julgado em razão da oposição de embargos de declaração pela Fazenda Nacional.

Ponderou aquela decisão paradigma que os possíveis efeitos do julgamento dos referidos embargos declaratórios (em que a Fazenda Nacional pleiteara a modulação temporal dos efeitos da decisão e questionara se o valor de ICMS a ser excluído seria apenas o arrecadado ou se contemplaria também aquele destacado em Notas Fiscais de Saída) não teriam o condão de alterar o já decidido quanto ao direito de os contribuintes excluírem das bases de cálculo de PIS e COFINS ao menos “a parcela do ICMS pago ou a recolher”. Assim, concluiu o Acórdão nº 3302-006.452 pela necessidade de pronto acatamento do entendimento exposto pelo STF no RE nº 574.706/PR, em posicionamento diverso daquele adotado pelo acórdão recorrido.

Constata-se, dessa forma, que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente adotaram entendimentos divergentes a respeito da necessidade de aplicação do teor do acórdão de julgamento do RE nº 574.706/PR aos julgamentos administrativos realizados entre o proferimento daquela decisão judicial e seu trânsito em julgado. Assim, foi devidamente demonstrada pela recorrente a existência da divergência jurisprudencial arguida.

Registre-se que os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional ao acórdão de julgamento do RE nº 574.706/PR foram apreciados pelo Plenário do STF em sessão realizada em 13/05/2021, ocasião em que o “Tribunal, por maioria, acolheu, em parte os embargos de

declaração para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 – data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral ‘O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS’ –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, (...)”.

Em 15/09/2021, a Ministra Relatora do RE exarou despacho determinando à Secretaria Judiciária do STF que emitisse certidão do trânsito em julgado do feito, o que se deu em 17/09/2021.

Tal fato, todavia, não representa perda de utilidade do recurso especial da contribuinte a que ora se dá seguimento. Embora a tese objeto da divergência diga respeito à necessidade de aplicação da tese firmada no julgamento do RE nº 574.706/PR antes de seu trânsito em julgado, fato é que a superveniência da definitividade da decisão judicial não mitiga o interesse recursal da contribuinte em ver seu pleito, formulado em sede de recurso voluntário, examinado à luz do entendimento exposto pelo STF em sede de repercussão geral.

Na realidade, o teor do acórdão proferido pelo STF em 13/05/2021, em julgamento dos embargos declaratórios fazendários, pode servir como verdadeira diretriz para fins de aplicação do disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015 (reprodução, no âmbito do CARF, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em repercussão geral), por ocasião do julgamento do recurso especial da contribuinte.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a demonstração da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria **“necessidade de aplicação do teor do RE nº 574.706/PR em momento anterior ao seu trânsito em julgado”**.

(...)

Chamada se manifestar, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 18.495/18.503.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, notadamente a caracterização da necessária divergência jurisprudencial.

Nesse ponto, dispõe o artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) que:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que dirijam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude** das questões **fáticas** enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Nesses termos, mostra-se imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática comparável, ao menos duas Turmas Julgadoras distintas do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar sobre a plena existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a *matéria* fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente quando as soluções jurídicas mostrarem-se conflitantes em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio jurisprudencial a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

O Colegiado *a quo* assim motivou a *impossibilidade* de dedução do ICMS da base de cálculo das receitas consideradas omitidas:

Neste tópico, de se entender que tal alegação trazida pela recorrente deve-se à infração apurada a título de omissão de receitas, por falta de comprovação de devolução de vendas.

A Decisão da DRJ assim se manifestou:

Quanto à alegada sentença favorável de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, discutida no processo nº 0013407-62.2015.4.03.6100, em trâmite perante a 25ª Vara de Justiça Federal de São Paulo, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu no âmbito daquele processo judicial que se incluem na base de cálculo da COFINS e do PIS os valores relativos ao ICMS.

No Recurso Voluntário, tem-se:

4.7. DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

4.7.1. Por fim, no que diz respeito a exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, temos que, ao contrário do disposto na decisão recorrida, o TRF da 3ª Região em 27 de setembro de 2017, em sede de incidente retratação, adotou o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o que elimina quaisquer dúvidas quanto a sua aplicabilidade ao caso em debate.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Notório que o STF já se manifestou acerca do tema, entretanto, apesar de alguns tribunais estarem finalizando os processos e beneficiando empresas, o fato é que ainda não há uma definitividade acerca do tema, pois ainda pendente de apreciação um recurso da Fazenda Nacional (embargos de Declaração, com efeitos infringentes) que pode vir a limitar o alcance da decisão do STF.

Assim, **relativamente a esta discussão**, não há que se fazer reparos na base de cálculo do PIS e da COFINS, na infração a título de omissão de receitas ou de outra qualquer nos autos.

Como se vê, o acórdão recorrido negou o alegado direito da Recorrente quanto à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS em razão da pendência de julgamento de embargos de declaração opostos no **RE 574.706/PR**, mas em hipótese de infração de omissão de receita caracterizada em face da não comprovação de operações declaradas como *devoluções de venda*.

O *primeiro paradigma* (Acórdão nº **3201-006.104**), por sua vez, envolveu pedido de restituição por meio do qual a contribuinte buscou, alegando inconstitucionalidade, reaver o PIS e COFINS recolhidos sobre a parcela do ICMS incidente sobre receitas declaradas como auferidas, tendo o Colegiado superado esse óbice ante a referida decisão do STF.

Ou seja, esse precedente foi proferido no contexto de que o alegado direito se daria em face de operações de vendas declaradas, e não na hipótese de infração de operações de devoluções caracterizadas como omissão de receitas.

Isso se repete no *segundo paradigma* (Acórdão nº **3302-006.452**), julgado este que reconheceu o direito do contribuinte de reaver a parcela de PIS e COFINS que de fato mostrou-se calculada com base nos valores de ICMS incidente sobre suas operações de vendas.

Vale dizer, nenhum dos dois *paradigmas* tratou dos efeitos do entendimento do STF a uma omissão de receitas, como ocorre nos autos. Daí a dessemelhança fática que impede a caracterização da divergência, como já restou assentado no Acórdão nº **9101-005.343**.

Dessa forma, não conheço do recurso especial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli