



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.731618/2013-18
ACÓRDÃO	3202-004.045 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BM LOGISTICA COMERCIO E SERVICOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 69/STF. MARCO TEMPORAL INICIAL

Conforme decidido pelo STF, com Repercussão Geral, no RE nº 574.706/PR (Tema 69), o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição, decisão esta que, no julgamento de Embargos de Declaração, determinou que o valor a ser excluído é o destacado nas notas fiscais, bem como teve seus efeitos modulados, a partir de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos/ações administrativas protocolados até aquela data, dentre os quais se enquadram a Manifestação de Inconformidade e o Recurso Voluntário, que obedecem ao rito do Decreto nº 70.235/72, conforme Parecer SEI Nº 14483/2021/ME, da PGFN. Inexistindo, nos autos, ação judicial ou procedimento administrativo instaurado até 15/03/2017, a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos a partir dessa data.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2009, no montante de R\$ 1.354.901,17.

Em sede de fiscalização constatou-se que a recorrente deduziu, da base de cálculo das Contribuições para o PIS e Cofins, a título de Descontos Incondicionais, os valores de R\$ 2.065.957,54 e R\$ 1.618.149,68, respectivamente, nos meses de janeiro e fevereiro de 2009, reduzindo, dessa forma, a base de cálculo das contribuições.

Após ser intimado, o contribuinte informou que tais descontos referiam-se a bônus concedidos nas vendas para clientes que atingiram determinadas metas de vendas.

Entretanto, a fiscalização observou que tais bônus foram deduzidos da receita bruta apenas nos meses de janeiro e fevereiro de 2009 e se davam mediante o cumprimento de metas. Sendo que, a partir do mês de março os bônus foram contabilizados como despesas operacionais.

A fiscalização considerou que, como desconto incondicional, as parcelas redutoras de preço de venda deveriam constar na nota fiscal de venda e não poderiam estar submetidas à emissão dos documentos.

Entretanto, a fiscalização também constatou que as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte estão totalmente ilegíveis, não sendo possível, assim, a verificação da inserção dos descontos no corpo das notas fiscais emitidas.

Cientificada do lançamento tributário, a recorrente apresentou defesa administrativa a qual foi julgada improcedente pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Curitiba/PR, formalizada através do acórdão 06-68.188, assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO PROCESSUAL. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e com as provas que possuir, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nos casos previstos no Decreto nº70.235/1972.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício, são devidos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF no qual pugna pelo cancelamento da autuação fiscal.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

1.1- Dos Descontos (In)condicionais

Conforme já relatado, em sede de fiscalização, constatou-se que a recorrente deduziu, da base de cálculo das Contribuições para o PIS e Cofins, a título de Descontos Incondicionais, os valores de R\$ 2.065.957,54 e R\$ 1.618.149,68, respectivamente, nos meses de janeiro e fevereiro de 2009, reduzindo, dessa forma, a base de cálculo das contribuições.

Após ser intimada, a recorrente informou que tais descontos referiam-se a bônus concedidos nas vendas para clientes que atingiram determinadas metas de vendas, tudo com intuito de aumentar as vendas, entretanto, tais descontos não se vinculavam a qualquer condição posterior às vendas.

Ademais, as Dacons de janeiro e fevereiro de 2009 entregues pelo contribuinte – ainda vigentes naquele período – não continham nenhuma informação de créditos nem da apuração das contribuições. Os Dacons retificadores foram entregues somente após intimação.

Daí, para fins comprobatórios se, de fato se tratavam de descontos incondicionais, foi solicitado a apresentação das notas fiscais de venda do período à recorrente, entretanto, tais documentos fiscais estão completamente ilegíveis.

Na presente lide torna-se matéria incontroversa que os descontos não estavam destacados nas notas fiscais como assume a recorrente em sua defesa. (e-fls. 466)

Em tal ponto defende que esses descontos obtidos seriam descontos incondicionais nos termos da alínea a, inciso V, § 3º, do art. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que são aqueles concedidos independentemente de evento futuro e incerto, ocasionando redução no custo das mercadorias.

Confessa que tais descontos não constam nas notas fiscais, mas defende que tal requisito não se encontraria previsto em lei.

Pois bem.

A questão dos descontos condicionais e incondicionais são temas de aparecem com regularidade em discussões no CARF.

Comumente, as discussões sempre se iniciam partindo da definição de desconto – se condicionais ou incondicionais, certo que é de suma importância a sua especificação, considerando que o conceito jurídico tem, por consequência, determinar o correto tratamento tributário.

Considera-se desconto incondicional, quando, para a sua concessão, não se exige contraprestação do adquirente, dispensando-se que o adquirente pratique qualquer ato subjacente à compra dos bens.

Para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiria parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita, por consequência, tais descontos não integram a base de cálculo das contribuições nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.637/02 e art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a” da Lei 10.833/03.

Sendo que, para fins da caracterização do desconto como incondicional ou não, é mister constatar o evento jurídico puro- a comprovação da não dependência de evento posterior, para tanto, comumente, exige-se o destaque do desconto na nota fiscal.

No presente caso, é incontroverso, que os aludidos descontos decorrem de acordos comerciais que decorriam do atingimento de metas de vendas, o que evidencia a sua condicionalidade.

Minhas razões de decidir partem das seguintes premissas. Os descontos de natureza condicional são aqueles que satisfazem, cumulativamente, os requisitos previstos no artigo 121 do CC/02: (i) aceitação voluntária das partes; (ii) evento futuro; e (iii) incerteza do acontecimento.

Da análise da natureza do desconto, evidencia-se a sua condicionalidade por algumas razões que passo a expor.

Primeiro, a própria Recorrente afirma que tais descontos decorriam de “acordos comerciais- atingimento de metas de vendas” (há voluntariedade).

Segundo, a progressividade do desconto depende do atingimento das metas de vendas em si (evento futuro e incerto), o que impossibilita a Recorrente de precisar qual será o valor do desconto.

Terceiro, os descontos são passíveis de reversão dada a sua natureza progressiva (incerteza do acontecimento).

E quarto, os descontos não carecia da ocorrência da própria venda, mas de aumento exponencial das vendas (exige contraprestação). Tudo aqui demonstra que o desconto comercial concedido pela recorrente era CONDICIONAL.

Aqui, entendo assistir razão a fiscalização, ratificada pelo julgador “*a quo*”, que os lançamentos supramencionados não são descontos incondicionais, posto que concedidos posteriormente à venda/faturamento e sequer constavam nos documentos fiscais, devendo ser contabilizados como receita.

Outrossim, no que se refere aos documentos fiscais ilegíveis, registra-se que o princípio da verdade material não se presta a amparar a juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, para designação de diligências desnecessárias.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No meu entendimento, era perante a Unidade de Origem que a Recorrente deveria, se, de fato, desejasse ter reconhecido o seu direito creditório, deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena, pelo menos, segundo o entendimento desta Relatora, de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

Por isso, nego provimento ao tópico recursal.

1.2- Da alegação de existência de saldo de créditos acumulados de período anterior

Alega a recorrente que a fiscalização deixou de considerar em seus cálculos os valores dos créditos remanescentes do mês anterior (dezembro/2008) de PIS (R\$ 60.816,29) e de Cofins (R\$ 280.123,53), demonstrados, respectivamente, às folhas 06/07 e 12/13 do Dacon de janeiro.

Reconhece o julgador de piso que ao compulsar os autos, constata-se que, de fato, a fiscalização deixou de considerar tais valores de créditos oriundos de dezembro/2008.

A recorrente declarou a existência de saldos credores de período anterior no Dacon retificador de janeiro/2009, o qual foi entregue à fiscalização após intimação.

Entretanto, ressalte-se que não há Dacon de dezembro/2008, ou seja, não existe a possibilidade de verificar como se deu a composição deste suposto crédito.

Além disso, a recorrente comprova a existência do saldo credor alegado. A única informação disponível é a declaração do saldo inicial no Dacon retificador de janeiro.

Aqui cumpre destacar que a lide cinge-se à matéria de fato e não de direito.

No que cerne ao mérito, não comprovação do saldo credor alegado deu-se por ausência de provas, ônus que a Recorrente não conseguiu se desincumbir.

De fato, a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem o invoca, ou seja, o contribuinte dado tratar-se de fato constitutivo do seu direito. Por isso, no presente tópico recursal não há reforma a fazer.

2.3- Da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições- Do Recurso Extraordinário 574.706- Tema 69 do Supremo Tribunal Federal

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - julgamento do Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais e fixou a seguinte tese:

"O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

Pleiteia a Recorrente o sobrestamento do presente processo até o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário nº 574.706 perante o STF. Ocorre que, o Supremo Tribunal Federal (STF) já concluiu o julgamento dos embargos de declaração opostos pela União Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema nº 69), que trata da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Naquela ocasião, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento aos embargos de declaração, nos seguintes termos:

(i) “no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS “destacado”; e

(ii) “modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento”.

Sendo assim, ante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema nº 69) em repercussão geral, e, do Parecer SEI Nº 7698/2021/ME emitido pela PGFN, devidamente aprovado pelo DESPACHO Nº 246 - PGFN-ME, de 24 de maio de 2021.

Todavia, restou definido que a produção dos efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS somente se aplicaria a partir de 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos administrativos protocolados até essa data.

No presente caso, a constituição do crédito se refere a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2009 a 28/02/2009, portanto, fora do período protegido pela modulação dos efeitos.

Os fatos geradores correspondentes ao período de apuração de 01/01/2009 a 28/02/2009, ocorreram antes da data-limite de 15/03/2017 estabelecida pelo STF, ressalvadas as ações judiciais e procedimentos/ações administrativas protocolados até aquela data, dentre os quais se enquadram a Manifestação de Inconformidade e o Recurso Voluntário, que obedecem ao rito do Decreto nº 70.235/72, conforme Parecer SEI Nº 14483/2021/ME, da PGFN.

Inexistindo, nos autos, ação judicial ou procedimento administrativo instaurado até 15/03/2017, a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos a partir dessa data.

Assim, concluo pela ausência de direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2.4- Da multa de ofício

Em razão das infrações, sobre o valor das contribuições foi aplicada multa de 75%, nos termos do artigo 10, § único da Lei Complementar 70/91 e artigo 44, I da Lei 9.430/96.

Primeiro, no que cerne a alegação de princípios constitucionais, aplico a Súmula CARF nº 2, ao prever que o CARF não pode se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de leis tributárias.

Segundo, do texto legal extrai-se que a imputação da multa é amparada pela legislação tributária, não havendo o que se falar em ilegalidade.

Por último, também não há como atender o pleito da recorrente no que cerne a incidência de juros sobre a multa imputada diante da Súmula deste CARF - 108, por isso, aplico, a qual prevê: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Por todo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima