



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 11080.010862/2003-75  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-008.250 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de março de 2019  
**Matéria** PIS/PASEP.  
**Recorrente** ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins não-cumulativa.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do Acórdão nº **3302-003.088**, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 25/02/2016, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003*

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS PREVISTOS NO ARTIGO 32, INCISOS XXXV E XL, DO REGULAMENTO DO ICMS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.*

*Os créditos presumidos de ICMS previstos nos incisos XXXV e XL do artigo 32 do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul se inserem na definição de receita, sujeitando-se à incidência não-cumulativa da contribuição.*

*Recurso Voluntário Negado.*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

No julgamento do recurso voluntário, a maioria do Colegiado *a quo* entendeu ser devida a inclusão, na base de cálculo do PIS não-cumulativo, dos valores decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Nessa oportunidade, o Sujeito Passivo interpõe recurso especial alegando divergência justamente com relação à possibilidade de inclusão do crédito presumido de ICMS, decorrente de incentivos fiscais previstos no art. 32, inciso XXXV e XL do RICMS/RS, na base de cálculo da contribuição para o PIS no regime não-cumulativo. Para comprovar o dissenso, trouxe como paradigmas os acórdãos nºs 3102-001.989 e 3403-001.456.

Nas razões recursais, a Contribuinte aduz, em síntese, que: (a) o crédito presumido de ICMS discutido nos autos do processo em apreço, se trata de um mero redutor de custo, onde o beneficiado não é a Agroindústria, mas sim o consumidor final; (b) o legislador do Estado do Rio Grande do Sul reduziu a carga tributária sobre os produtos derivados da carne, através do crédito presumido fiscal previsto nos incisos XXXV e XL do artigo 32 do Regulamento do ICMS/RS; (c) o benefício fiscal concedido aos contribuintes do ICMS é um mero redutor de custo, não podendo ser considerado, portanto, como receita; e (d) por fim, requer seja provido o recurso especial e reformado o acórdão recorrido.

Pontue-se que a argumentação posta no recurso especial quanto à não tributação pelo PIS e pela COFINS dos valores decorrentes das transferências de créditos de ICMS a terceiros não será considerada, pois não é objeto do presente processo administrativo.

Foi dado seguimento ao recurso especial, por se ter entendido como comprovada a divergência jurisprudencial, nos termos do despacho s/nº, de 27 de julho de 2016 (e-fls. 519 a 522).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 524 a 535) postulando pela negativa de provimento ao recurso especial da Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

### ***Admissibilidade***

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

### ***Mérito***

No mérito, a controvérsia dá-se quanto à não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS no regime não-cumulativo.

No que tange aos fatos geradores abrangidos pela sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS, nos termos do que dispôs o legislador nos artigos 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, mais importante que a classificação contábil do incentivo em tela, é a definição de sua natureza jurídica, pois dela dependerá o seu regime jurídico de tributação.

Deixou claro o legislador que a essência assume maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita.

Visando à melhor compreensão da natureza dos valores objeto do litígio, importa tecer algumas considerações sobre as características singulares dos benefícios fiscais concedidos pelos Governos Estaduais na forma de subvenções de ICMS.

A empresa teve incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, por meio do art. 32, incisos XXXV e XL do Regulamento do ICMS/RS, aprovado pelo Decreto do Governo do Estado nº 37.699/1997, segundo o qual fica concedido crédito presumido de ICMS em valor equivalente à aplicação de determinado percentual sobre o montante da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de certos produtos alimentícios (inciso XXXV) *ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em valor igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL)*. O art. 32, incisos XXXV e XL, tratam da concessão do benefício fiscal, enquanto as condições para a obtenção e fruição do mesmo estão estabelecidas no mesmo artigo:

*Art. 32. Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:*

*(...)*

*XXXV — a partir de 1º de agosto de 2003, aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões;*

*(...)*

*XL — aos estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais a seguir indicados sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias, quando a alíquota aplicável for 12%.*

Assim, o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, na forma de crédito presumido de ICMS, não pode ser considerado como faturamento, pois não se constitui em uma receita da empresa. Consectário lógico é que não pode integrar a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.

A afirmação encontra lastro no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado em julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de saldos credores de ICMS, no sentido de que o conceito constitucional de *receita bruta* implica em um *"ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*.

Embora não se trate aqui dos casos comumente analisados de subvenções para investimentos, também é pertinente a menção ao julgado do STF que delimita o conceito de receita bruta - equivalente a faturamento - a fim de demonstrar que o crédito presumido de ICMS em questão não pode ser tributado pela COFINS não-cumulativa. Ao trazer o conceito constitucional de receita bruta, definiu a Suprema Corte como cerne, além de se verificar a existência de condicionantes ou contraprestação para o ingresso patrimonial da pessoa que o recebe, aspecto importante para as subvenções de investimentos, determinar-se se há efetivo ingresso ou não daquele valor no patrimônio da empresa. Importa a transcrição da ementa do julgado:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição**

*Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)*

No caso em análise, portanto, os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul não constituem receita bruta em virtude de não se constituírem em elemento novo e positivo, mas apenas uma redução do valor de ICMS a pagar decorrente do princípio da não-cumulatividade desse imposto estadual. Assim, inequivocamente afastada hipótese de incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa.

Como reforço da argumentação aqui expendida, transcrevem-se trechos da fundamentação do Acórdão nº. 3202-000.831, proferido em processo administrativo da mesma Contribuinte, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, *in verbis*:

[...]

---

*O incentivo fiscal em discussão, concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, é um instrumento de política fiscal que consiste no creditamento de ICMS (“crédito presumido”) em valor correspondente a aplicação de um percentual sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de determinadas mercadorias (linguiças, mortadelas, salsichas e salsichões – inciso XXXV) ou, no caso de estabelecimentos fabricantes de produtos e subprodutos resultantes do abate de gado suíno, em montante igual ao que resultar da aplicação dos percentuais sobre o valor da base de cálculo do imposto nas saídas interestaduais dessas mercadorias (inciso XL).*

*Trata-se, portanto, de um mecanismo de redução do montante do ICMS devido (ou, talvez, um “desconto disfarçado” do imposto a pagar). Assim, no meu entender, o incentivo concedido, através da concessão de um “crédito presumido”, tem a natureza jurídica de uma redução do critério quantitativo (composto pela combinação da base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência do imposto estadual.*

*Com isso, o contribuinte instalado nesse Estado da Federação, ao fim e ao cabo, deixa de pagar uma parcela do imposto que seria devido (paga o tributo depois se credita de uma parcela paga). Se com isso fica caracterizada a chamada “Guerra Fiscal” entre os entes federativos é outra questão, que deve ser debatida em foros próprios. Em decorrência do incentivo, efetivamente, há uma redução da carga tributária final do bem revendido, a qual não é repassada ao custo dos produtos vendidos e, por decorrência, ao consumidor final.*

*[...]*

*Temos claro, portanto, que a norma de incidência tributária para as citadas Contribuições tem como critério material “auferir receita ou faturamento” e critério quantitativo “o montante da receita ou do faturamento auferidos, combinado com a alíquota prevista na lei” (artigo 195, I, “b”, CF/88 c/c artigos 1º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).*

*[...]*

*Retornando ao caso concreto em litígio, após esta breve análise sobre os conceitos de “receita” e “faturamento”, é de se concluir, com base nas diversas proposições acima elencadas, que “receitas” decorrem do ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio da empresa (Ataliba, Paulo de Barros e Minatel), reveladores de riqueza nova (Leandro Paulsen) e, desde que, oriundas do exercício de suas atividades empresariais, em acepção ampla (Tércio e Minatel). O “faturamento”, por sua vez, é uma espécie do gênero “receitas” e decorre do ingresso definitivo de recursos oriundos exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços. Não os entendo como sinônimos.*

---

*Destarte, não consigo vislumbrar como uma redução do montante do ICMS devido, operacionalizada através de um mecanismo de “crédito presumido” (crédito escritural que reduzirá o montante do imposto estadual), pode ser caracterizada como uma “receita auferida” ou “faturamento auferido”.*

*No caso em tela, não houve ingresso de recurso revelador de riqueza nova oriundo do exercício de sua atividade empresarial e, conseqüentemente, não houve o auferimento de “receita”, e muito menos de “faturamento”. Houve mera redução no montante do ICMS a pagar (uma recuperação de custos tributários), sob a forma de crédito presumido, não podendo ser tratado como se fosse um ingresso de recurso, oriundo da atividade empresarial do contribuinte, inexistindo, por isso mesmo, manifestação de riqueza passível de ser tributada.*

*Deste modo, os valores decorrentes do “crédito presumido do ICMS” estão fora do campo de incidência do PIS e da Cofins, não devendo compor, assim, as suas bases de cálculo. É desta forma que interpreto o texto normativo e construo a norma de incidência tributária.*

*Não pode o Fisco fazer incidir as contribuições (PIS ou Cofins), por analogia, para fatos não previstos na hipótese de incidência. A atividade de lançamento de tributos, como dito, deve respeitar o princípio da legalidade (art. 150, I, CF).*

*Veja que não há subsunção do fato concreto (redução do ICMS a pagar por meio da concessão de “crédito presumido”) com a hipótese normativa (“auferir receita ou faturamento”), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária/obrigação tributária).*

*[...]*

Confirmando a não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativo, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que o crédito presumido deve ser sempre entendido como redutor de custos e não como efetivo ingressos de receitas. Ilustram precedentes da Primeira e da Segunda Turmas da Primeira Seção daquela Corte:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PRECEDENTES. 1. As Turmas da Primeira Seção desta Corte firmaram entendimento no sentido de que os valores provenientes do crédito 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, de forma que não integram a base de*

---

***cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 19/08/2014 e AgRg no AREsp 509.246/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 10/10/2014. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014) (grifou-se)***

***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, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 03/05/2011) (grifou-se)***

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal.

Portanto, reconhece-se que os valores decorrentes do crédito presumido de ICMS concedido pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul ao Sujeito Passivo não se constituem em receita bruta, restando afastada a incidência do PIS e da COFINS do regime não-cumulativo sobre os mesmos.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello