



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.724384/2011-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.954 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2023
Recorrente MU MU ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO.

O crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição não cumulativa, por não se enquadrar no conceito de receita tributável.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. REGISTRO EM NOTA FISCAL. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. REQUISITOS.

As bonificações inerentes à atividade principal do sujeito passivo, dependentes de eventos futuros e não registradas em notas fiscais de venda, não constituem descontos incondicionais, compondo, por conseguinte, a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO.

O crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição não cumulativa, por não se enquadrar no conceito de receita tributável.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. REGISTRO EM NOTA FISCAL. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. REQUISITOS.

As bonificações inerentes à atividade principal do sujeito passivo, dependentes de eventos futuros e não registradas em notas fiscais de venda, não constituem descontos incondicionais, compondo, por conseguinte, a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2009

SEGUNDA INSTÂNCIA. ARGUMENTOS DE DEFESA. DEMONSTRAÇÃO. PROVA. REQUISITOS.

Os argumentos de defesa devem se encontrar devidamente demonstrados e comprovados, não se justificando, na segunda instância, a realização de diligências quando ao interessado já havia sido franqueado, durante a auditoria e na primeira instância, espaço para se manifestar, em conformidade com as regras que regem o processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir dos autos de infração as parcelas correspondentes ao crédito presumido de ICMS, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento ao recurso. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou parcialmente procedente a Impugnação manejada para se contrapor aos autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, lavrados em razão da constatação, pela Fiscalização, de insuficiência de recolhimento dos valores devidos, dada a não inclusão nas bases de cálculo das contribuições das receitas relativas a créditos presumidos de ICMS, receitas diversas e receitas de bonificações.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento dos autos de infração, aduzindo o seguinte:

a) o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou o entendimento de que não se incluem nas bases de cálculo das contribuições os créditos presumidos de ICMS, por se tratar de recuperação de custos e não de uma contraprestação negocial decorrente da atividade da pessoa jurídica;

b) as receitas diversas, diferentemente da apuração da Fiscalização, foram, sim, oferecidas à tributação, conforme se constata da confrontação do Dacon com o livro Razão, não tendo a Fiscalização observado, ainda, a existência de exclusões da base de cálculo (débitos da conta do livro Razão), tais como reembolso por serviço de energia elétrica paga a maior etc.;

c) as vendas com bonificações representam estímulos à aquisição dos produtos da pessoa jurídica, configurando-se abatimentos no preço final de venda por meio da entrega de um

número maior de unidades, não ocorrendo, por conseguinte, acréscimo no preço principal da operação mercantil, tratando-se, em verdade, de pura liberalidade da empresa, em que não se exige qualquer atitude posterior do adquirente para ser usufruída (desconto incondicional), conforme jurisprudência administrativa e judicial.

O acórdão da DRJ, em que se cancelou parte dos lançamentos tributários, restou ementado nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2009

Ementas:

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. SUBVENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, via de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições; ressalvada, a partir de vigência Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovados os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTO INCONDICIONAL.

As bonificações concedidas em mercadorias somente terão o valor correspondente excluído, na determinação da base de cálculo da Cofins, quando revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/09/2009

Por envolver os mesmos elementos fáticos, aplica-se o decidido em relação à Cofins no julgamento das questões envolvendo o litígio da contribuição para o PIS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O julgador de primeira instância, com base em esclarecimentos e documentos apresentados pelo Impugnante, excluiu da base de cálculo das contribuições os valores de “receitas diversas” que já haviam sido tributadas.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/10/2018 (fl. 693), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 09/11/2018 (fl. 694) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, lavrados em razão da constatação, pela Fiscalização, de insuficiência de recolhimento dos valores devidos, dada a não inclusão nas bases de cálculo das contribuições das receitas relativas a créditos presumidos de ICMS, receitas de bonificações e receitas diversas.

I. Base de cálculo. Crédito presumido de ICMS.

Segundo a Fiscalização, o Recorrente excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições o crédito presumido de ICMS, por se tratar de subvenção de custeio ou de recuperação de custo que compõe a receita tributável, nos termos dos incisos III e IV do art. 44 da Lei nº 4.506/1964, do art. 392 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR) e § 1º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O Recorrente argui que, “independentemente da classificação contábil deste benefício, se subvenção de custeio ou subvenção para investimento, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado em 08/11/2017 pela 1ª Seção (publicado em fevereiro de 2018), pacificou, nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492, que **o crédito presumido de ICMS, em razão de sua natureza, não representa renda, tampouco receita, pelo que, além de não ensejar na incidência de IRPJ e CSLL, não caracteriza fato gerador do PIS e da Cofins**” (fl. 699)

O Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu a repercussão geral da matéria (RE 835.818), mas até a presente data não decidiu quanto ao mérito.

Por outro lado, o STF, no julgamento do RE 606.107, relativo ao direito de exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins o crédito de ICMS transferido a terceiros, já decidiu que “[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.”

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por seu turno, já tem jurisprudência assentada acerca da impossibilidade de se tributar o crédito presumido de ICMS na apuração das contribuições PIS/Cofins, sendo reproduzida na sequência a ementa da decisão mais recente daquela Corte (Agravo Interno no Agravo Interno no Recurso Especial 2017/0044659-5, rel. Min. Francisco Falcão, j. 29/04/2020):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS E CRÉDITO SOBRE O ATIVO IMOBILIZADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.** INCENTIVO FISCAL MERAMENTE CONTÁBIL. PRECEDENTES DO STJ.

I – (...)

II - Quanto à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, verifica-se não assistir razão à Fazenda Nacional.

III - Sabe-se que a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS é o faturamento mensal da pessoa jurídica, definição que, logicamente, **não abarca eventuais subvenções fiscais concedidas pelos entes federativos em fomento à atividade empresarial de determinado setor econômico.**

IV - O **crédito presumido do ICMS**, assim como o crédito sobre o ativo imobilizado, configura **modalidade de incentivo fiscal meramente contábil**, pela qual os estados buscam promover a competitividade das empresas estabelecidas em seus territórios, mediante a redução de custos tributários. **Tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** A jurisprudência desta Corte Superior está orientada nesse sentido, conforme se verifica nos seguintes precedentes: AgInt no AREsp n. 843.051/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 19/5/2016, DJe de 2/6/2016 e AgRg no REsp n. 1.573.339/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/4/2016, DJe de 24/5/2016.

V - Agravo interno improvido.

Da mesma forma, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *verbis*:

MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS, DA COFINS, DO IRPJ E DA CSLL. EXCLUSÃO.

1. Tem o contribuinte o direito de não incluir créditos presumidos de ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, uma vez que **esses créditos não constituem receita ou faturamento.** (Apelação Cível proc. 5011924-26.2019.4.04.7107, j. 13/10/2020 – g.n.)

Conforme se verifica dos excertos supra, o crédito presumido de ICMS se reveste 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.

Esta turma ordinária, em composição diversa, já decidiu, por unanimidade de votos, na mesma linha, conforme se pode constatar da ementa do acórdão nº 3201-005.566, de 21/08/2019, da relatoria do ilustre conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012

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

Os créditos presumidos de ICMS, oriundos de programa estadual de incentivo fiscal, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das empresas da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, § 3.º, inciso X da Lei 10637/02 e Art. 1, § 3.º, inciso IX da Lei 10833/03), **não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições** (regime não cumulativo) uma vez que são **meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.** (g.n.)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) também já decidiu da mesma forma, conforme se pode verificar da ementa do acórdão nº 9303-006.774, de 16/05/2018, da relatoria da ilustre conselheira Vanessa Marini Cecconello a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PIS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. ICMS DIFERIDO.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados da Federação à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta. (g.n.)

Verifica-se que se trata de jurisprudência expressiva tanto na esfera judicial quanto na administrativa, razão pela qual aqui se decide nos mesmos termos, ou seja, exclui-se da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins não cumulativas o crédito presumido de ICMS, por não se configurar acréscimo patrimonial consistente em aumento da receita.

II. Base de cálculo. Bonificações.

Segundo a Fiscalização, o Recorrente concedera bonificações a seus clientes de forma condicional à compra de novos produtos, razão pela qual tais operações não se enquadravam no conceito de descontos incondicionais, devendo, portanto, ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

O Recorrente argui que a alegada exigência de que o desconto incondicional deva constar da nota fiscal de venda, “estipulada na (...) IN SRF nº 51/78 (...), não está prevista na legislação complementar federal e não foi em nenhum momento apontada como requisito necessário para o reconhecimento do caráter incondicional das bonificações.” (fl. 711)

A previsão normativa de exclusão da base de cálculo prevista na alínea “a” do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003¹ se restringe aos descontos incondicionais, que são aqueles concedidos na nota fiscal e que não dependem de qualquer evento futuro e incerto, situação essa em que não se encaixam as bonificações dependentes de vendas futuras de produtos.

Além de consentir que as vendas com bonificações representam estímulos à aquisição dos seus produtos, o Recorrente não demonstra de forma inequívoca que tais bonificações independiam de eventos futuros, centrando sua defesa, precipuamente, na desnecessidade de constarem das notas fiscais, o que impossibilita sua caracterização como descontos incondicionais.

Não se mostra factível que, no momento da venda, mercadorias entregues aos compradores em quantidade maior que as adquiridas não constem dos documentos fiscais, a

¹ Art. 1º (...)

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

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

uma, por ir de encontro aos controles de estoques da própria fornecedora, a duas, por inviabilizar a comprovação documental das mercadorias em trânsito até o seu destino final.

A exigência de as bonificações constarem das notas fiscais foi objeto de análise no acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nº 9303-005.977, de 28/11/2017, da relatoria do então conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, cuja ementa assim dispôs:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2002

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. COFINS

As **bonificações concedidas** em mercadorias configuram **descontos incondicionais**, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, **apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.** (g.n.)

No acórdão 9303-007.403, de 18 de setembro de 2018, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) cuidou da diferenciação entre receita financeira e receita operacional na mesma linha, cuja parte da ementa foi assim elaborada:

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (*lato sensu*) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. **Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.** (g.n.)

Com base no excerto supra, pode-se concluir que as receitas decorrentes da atividade principal da pessoa jurídica compõem o seu faturamento, encontrando-se, por conseguinte, alcançadas pelas contribuições não cumulativas.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS PREVISTOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA 51/78. APELAÇÃO DESPROVIDA.

– Trata-se de discussão a respeito da **exclusão da base de cálculo da Contribuição** para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição ao Programa de Integração – PIS dos **descontos incondicionais não destacados nas notas fiscais**, afastando-se as disposições previstas na Instrução Normativa nº 51, de 1978.

– É indiscutível que a Contribuição ao PIS e a COFINS submetem-se ao princípio da legalidade tributária, o qual, para ter máxima efetividade, deve ser interpretado de modo a dar conteúdo ao valor da segurança jurídica e, assim, nortear toda e qualquer relação

jurídica tributária, posto que dele depende a garantia da certeza do direito à qual todos devem ter acesso.

– A exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra previsão no artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998; havendo igual previsão no regime de incidência não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, consoante artigo 1º, § 3º, inciso V, "a", das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

– De outra parte, de acordo com o item 4.2 da Instrução Normativa nº 51, de 1978, **para serem considerados descontos incondicionais, estes devem, obrigatoriamente e cumulativamente, atender a três requisitos: (i) serem parcelas redutoras do preço de venda; (ii) constarem da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e (iii) não dependerem de evento posterior à emissão de tais documentos.**

– Os atos normativos infralegais, tais como as Instruções Normativas, são normas complementares, não podendo inovar no mundo jurídico, cabendo-lhes unicamente explicitar os comandos legais, visando facilitar a execução da lei.

– **A Instrução Normativa nº 51/1978 somente explicitou quais são os descontos que podem ser considerados como incondicionais, os quais, portanto, gozam da possibilidade de serem deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS. Ademais, o destaque dos descontos incondicionais em nota fiscal ou fatura não se mostra como mero formalismo, tal como sustenta a impetrante, porquanto são os documentos que norteiam a contabilidade da pessoa jurídica.**

– Apelação improvida (REsp 1.711.603 – SP, rel. Min. Og Fernandes, j. 14/05/2018 – g.n.)

Portanto, mantém-se a tributação das contribuições sobre as referidas bonificações.

III. Base de cálculo. Receitas diversas.

A Fiscalização aponta no relatório fiscal que, devidamente intimado, o Recorrente não prestou qualquer esclarecimento quanto aos valores registrados como “Receitas diversas”, limitando-se a apresentar o livro Razão.

Na Impugnação, ele demonstrou que algumas dessas receitas já haviam sido tributadas, não podendo, por conseguinte, compor a base de cálculo das autuações, tendo a Delegacia de Julgamento (DRJ) acolhido tais comprovações, cancelando os valores respectivos dos autos de infração.

Em sede de Recurso Voluntário, ao invés de comprovar outros equívocos porventura cometidos pela Fiscalização, o Recorrente restringe sua defesa na alegada necessidade de a Administração tributária proceder, por meio de diligência, ao confronto do Dacon com o livro Razão, inclusive intimando-o se necessário, nada acrescentando no sentido de demonstrar seus argumentos, fazendo apenas referência ao art. 37 da Lei nº 9.784/1999.²

Ora, durante a auditoria fiscal, ele já havia sido intimado a esclarecer as tais “receitas diversas”, não demonstrando, contudo, a natureza de tal rubrica.

² Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Vindo ele a trazer aos autos, junto à Impugnação, alguns esclarecimentos acerca dos fatos, em conformidade com o inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972,³ o julgador *a quo* os recepcionou e analisou, concluindo pela veracidade dos argumentos devidamente comprovados, excluindo a parcela correspondente dos autos de infração.

Na segunda instância, quando poderia acrescentar novas demonstrações, a defesa se restringe a procedimentos que a Fiscalização poderia ter tomado, sem se dar conta de que a auditoria se baseara nos esclarecimentos e documentos então disponíveis e que, o fato de não ter havido maior aprofundamento da análise decorreria da falta de colaboração do sujeito passivo, postura essa não condizente com o inciso IV do art. 4º da Lei nº 9.784/1999, *verbis*:

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

(...)

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Nesse sentido, por falta de maiores esclarecimentos e comprovação dos fatos alegados em segunda instância, nega-se provimento a essa parte do recurso.

IV. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir dos autos de infração as parcelas correspondentes ao crédito presumido de ICMS.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

³ Art. 16. A impugnação mencionará:
(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;