



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.724116/2015-42
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.266 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2022
Recorrentes JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE
PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA E FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL E JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL
INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO DO
ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO
CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS.

No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei nº 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido totalmente destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN/SRF Nº 51/1978).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira- Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Tratam-se de recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra acórdão 3201-004.478, DA 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e em negar provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência fiscal em relação aos seguintes itens: (i) receitas decorrentes de vendas de produtos que estão sujeitos à alíquota zero de PIS e Cofins, nos termos do que estabelece o art. 1º, III, do Decreto nº 6.426/2008; (ii) crédito presumido de ICMS e (iii) recuperação de despesas (reembolsos).

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. DILIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A fiscalização, em sede de diligência, em nada alterou a valoração dos fatos anteriormente realizada, inclusive resultando em decisão parcialmente favorável à Recorrente.

ALÍQUOTA ZERO DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.

As reduções a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, assim como nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornar exigível a contribuição, acrescida das penalidades legais cabíveis, tratando-se de exigência que deverá ser direcionada ao sujeito passivo durante o procedimento fiscalizatório e não apenas quando do retorno do processo à unidade preparadora, em procedimento de diligência fiscal, mormente quando o aspecto da alíquota zero sequer fora suscitado no Termo de Constatação e de Verificação Fiscal, quando da conclusão da ação de fiscalização.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

O reembolso de despesa dentro da própria empresa é meramente uma antecipação de numerário, em que posteriormente, é feito o devido ajuste contábil, não se tornando assim uma receita.

COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN RFB Nº 51/1978).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. DILIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A fiscalização, em sede de diligência, em nada alterou a valoração dos fatos anteriormente realizada, inclusive resultando em decisão parcialmente favorável à Recorrente.

ALÍQUOTA ZERO DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLINICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.

As reduções a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, assim como nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornar exigível a contribuição, acrescida das penalidades legais cabíveis, tratando-se de exigência que deverá ser direcionada ao sujeito passivo durante o procedimento fiscalizatório e não apenas quando do retorno do processo à unidade preparadora, em procedimento de diligência fiscal, mormente quando o aspecto da alíquota zero sequer fora suscitado no Termo de Constatação e de Verificação Fiscal, quando da conclusão da ação de fiscalização.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

O reembolso de despesa dentro da própria empresa é meramente uma antecipação de numerário, em que posteriormente, é feito o devido ajuste contábil, não se tornando assim uma receita.

PIS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN RFB Nº 51/1978).”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo que o incentivo fiscal – receitas de créditos presumidos de ICMS - constituem subvenção de custeio, devendo ser receita operacional que deve ser incluída na base do PIS e da Cofins.

Em despacho às fls. 32702 a 32706, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para que seja rediscutida a possibilidade de o crédito presumido de ICMS integrar a base de cálculo das contribuições.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Os descontos incondicionais não devem sofrer a incidência das contribuições em tela, e a ausência de sua informação em nota fiscal não pode obstar a exclusão de tais valores da mencionada base de cálculo;
- O PIS/Cofins, na sistemática não cumulativa, incidem sobre o faturamento, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, o que, por sua vez, “compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”;
- Destarte, apenas a receita bruta da venda de bens e prestação de serviços e as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica comporão a base de cálculo de PIS/Cofins;

Requer, assim, que seja cancelado integralmente os autos de infração, tendo em vista a não incidência de PIS e Cofins sobre descontos incondicionais, mesmo quando não constaram em nota fiscal.

Contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que o STJ decidiu, pacificamente, pela não inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo de PIS/Cofins, exatamente por entender que o referido crédito não tem natureza de receita, mas, em verdade, de recuperação de custo.

Em despacho às fls. 32841 a 32846, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria “incidência de PIS/Cofins sobre descontos incondicionais quando não constante em nota fiscal”.

Contrarrazões ao recurso do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Os valores cobrados pela autuada aos fornecedores integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, na sistemática não-cumulativa, regulada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois são auferimento de receita, embora não fisicamente, mas por meio de “compensação”, já que a base de cálculo no regime não cumulativo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica;
- Assim, no caso dos autos, o valor do desconto equivale ao “ganho” auferido pela contribuinte. Assim, ainda que o valor correspondente não tenha, fisicamente, ingressado nos cofres do contribuinte, não há como negar que há um “crédito” em seu benefício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-los.

Ora, em relação ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que ressurgiu com a discussão acerca da possibilidade de o crédito presumido de ICMS integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, resta clara a divergência. Eis que, enquanto o acórdão **recorrido** – ao entender que o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins e do PIS, os **paradigmas** decidiram que a subvenção para custeio concedida pelos Estados na forma crédito presumido do ICMS se insere na definição de receita, devendo integrar a base de cálculo das contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep e Cofins.

Nesse sentido, conheço o recurso da Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca da incidência do PIS e da Cofins sobre descontos incondicionais quando não constantes em nota fiscal, entendo que devo conhecê-lo – o que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho de admissibilidade. Eis:

“[...]

Uma visita à decisão recorrida permite constatar que quanto à tributação das receitas decorrentes de descontos, entendeu o acórdão recorrido, após análise dos atos normativos de regência, entre os quais (a Instrução Normativa SRF nº 51 de 1978) e de compilação de precedentes do CARF e judiciais quanto à matéria, que descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. Já o acórdão paradigma, cuja situação em exame se referia a definir se as “bonificações” concedidas pela empresa a seus clientes, mediante a emissão de nota fiscal destacada da venda à qual se referia, podiam ser equiparadas como “descontos incondicionais concedidos”, também interpretando as disposições da Instrução Normativa SRF nº 51 de 1978, entendeu, que não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, podem ser caracterizadas como “descontos incondicionais concedidos”, sendo irrelevante, porquanto não fundada em lei, o preenchimento da condição de que constem da própria nota fiscal de venda e não de um documento em separado desta.

Destacou ainda referida decisão:

...portanto, não vejo como elas possam ter ficado na dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite que possam ser caracterizadas como “descontos incondicionais concedidos”.

Observe-se que embora o acórdão paradigma trate de “bonificações” concedidas pela empresa, na forma de entrega de mercadorias em quantidade superior ao valor pago por elas e mediante a emissão de nota fiscal destacada da venda, ao fim e ao cabo o núcleo de discussão versou sobre a natureza dos descontos incondicionais e as condições estabelecidas na legislação para assim se caracterizarem.

Cabe ainda ressaltar que um dos precedentes colacionados na decisão recorrida se refere à situação do paradigma, (bonificações concedidas em mercadorias) equiparadas a descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que constem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependam de evento posterior à emissão do referido documento. [...]”

Sendo assim, é de se conhecer os recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que traz discussão acerca da tributação do crédito presumido de ICMS pelas contribuições, manifesto minha concordância com o decidido em acórdão recorrido, inclusive porque tal matéria já foi apreciada por essa turma, tendo sido mencionada também em voto recorrido:

“[...]”

Nestes termos, tem-se que os créditos presumidos de ICMS não são receita, mas sim um direito (disponibilidade), e não um ingresso financeiro na conta de resultados. O crédito presumido é um benefício fiscal, a fim de promover o desenvolvimento da indústria.

Dispõe a alínea “b” do inciso V do § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, 29 de dezembro de 2003:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento

mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

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

(...)

V referentes a:

(...)

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita." (grifo nosso)

O crédito presumido de ICMS, portanto, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Superior Tribunal de Justiça STJ de modo reiterado assim tem decidido:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADOMEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO

PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobre princípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII A Constituição da República atribuiu aos Estados membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento

empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos.

Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI Embargos de Divergência desprovidos." (EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. ART. 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. NÃO CABIMENTO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado.

In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II O crédito presumido de ICMS, concedidos pelos Estados Membros, configura incentivo voltado à redução de custos, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo pelo qual não compõe a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

III Revela-se incabível a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV Tratando-se de recurso especial sujeito ao Código de Processo Civil de 1973, impossibilitada a majoração de honorários nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015.

V A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp 1606998/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2017, DJe 19/12/2017) "PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado.

Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV É firme o posicionamento entendimento desta Corte segundo o qual o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

V O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.

VI A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VII Agravo Interno improvido." (AgInt no REsp 1627291/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 10/04/2017)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto em 20/04/2016, contra decisão publicada em 29/03/2016.

II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da

contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015.

III. Consoante a jurisprudência desta Corte, "a questão referente à ofensa ao princípio da reserva de plenário (art. 97 da CF) não deve ser confundida com a interpretação de normas legais embasada na jurisprudência deste Tribunal" (STJ, AgRg no REsp 1.330.888/AM, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/02/2014).

IV. Agravo interno improvido." (AgInt no AREsp 843.051/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2016, DJe 02/06/2016)

"CRÉDITOPRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC Nº 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

III Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria prima em outro estado federado.

IV 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.

V Recurso especial improvido." (REsp 1025833/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 17/11/2008) (destaque nosso)

É de se consignar que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 606.107 de relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral

reconhecida, definiu que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS. Referida decisão está assim ementada:

"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. 543B, § 3º, do CPC.” (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe231 DIVULG 22112013 PUBLIC 25112013) (destaque nosso)

Entendo que os fundamentos adotados em tal decisão são válidos para o caso em debate.

O Supremo Tribunal Federal afastou à época a cobrança das contribuições, sob o argumento de que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação – e que não seriam passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, pois não se trata de riqueza, não se ajustando ao conceito de receita para fins de incidência desses tributos.

A matéria também tem sido decidida pelo CARF, em favor da tese de defesa apresentada pela Recorrente.

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colhem-se os seguintes precedentes:

”Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal não integra a base de cálculo da Cofins."

(Processo nº 11516.721250/201405; Acórdão nº 9303005.847;

Redator designado para o voto vencedor Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 17/10/2017)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010

COFINS. 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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2010 PIS.

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 contribuição para o PIS não cumulativa." (Processo nº 11624.720020/201311; Acórdão nº 9303006.878;

Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 12/06/2018).

[...]

Assim, todo e qualquer benefício fiscal de ICMS, incluindo a concessão de crédito presumido pelos Estados são considerados como subvenções para investimento de acordo com o texto legal referido.

Neste contexto, diante da opção do legislador nacional, repita-se, todas as subvenções relativas ao ICMS, devem ser consideradas como sendo de investimento, o que afasta por completo a exigência do PIS e da COFINS.

E a aplicação do art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017 opera efeitos retroativos, por se tratar de norma de caráter interpretativo, bem como tem aplicação aos processos administrativos em curso, dada a inclusão do § 5º no art. 30 da Lei 12.973/2014:

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

Nesses termos, por já ter expressado o mesmo entendimento em julgamentos na 3ª Turma, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca da incidência do PIS e da Cofins sobre descontos incondicionais quando não constantes em nota fiscal, entendo que lhe assiste razão.

Do Desconto Condicional e Incondicional

Quanto à definição de desconto – se condicionais ou incondicionais, vê-se ser de suma importância a sua especificação, considerando que o conceito jurídico tem, por consequência, influenciar a correta contabilização e tributação.

Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se em síntese que, se assim forem considerados, devem ser registrados como parcelas redutoras do preço de vendas:

- Não compondo, portanto, a receita bruta da pessoa jurídica vendedora;
- Constituindo redutor do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens.

Dessa forma, a correta conceituação dos descontos como condicionais ou incondicionais torna-se crucial para o direcionamento tributário.

Nessa seara, nota-se que, para que seja definido o desconto como desconto incondicional, deve-se observar se a sua concessão é dependente de evento posterior, sendo concedido independentemente de qualquer condição ou situação.

Ou seja, se para a sua concessão, não houve obrigatoriedade de o adquirente praticar qualquer ato subsequente ao da compra dos bens.

Ademais, é de se insurgir também, independentemente de os descontos incondicionais não comporem a receita bruta da pessoa jurídica, de que os descontos incondicionais 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, da pessoa jurídica vendedora.

E, por conseguinte, para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiriam parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita.

Nesse sentido, cabe destacar o entendimento da Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8ª Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012):

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.”

Não obstante aos critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional, proveitoso trazer que a Receita Federal do Brasil condiciona o referido enquadramento, à descrição desse desconto na nota fiscal de venda dos bens ou fatura de serviços - independentemente de serem concedidos sem a dependência de evento posterior à emissão de nota fiscal.

Tal condicionamento ao enquadramento como desconto incondicional está refletido na IN SRF 51/78 que traz expressamente que “são considerados descontos ou abatimentos incondicionais as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.”

Porém, independentemente do condicionamento dado pela Receita Federal do Brasil de que, para serem enquadrados como incondicionais deverão descrever os descontos em notas fiscais, é de se constatar que o evento jurídico puro, sem contaminação, outorga a caracterização do desconto como condicional ou não – sem a remissão da vinculação e descrição do desconto em nota fiscal do bem adquirido, apenas refletindo a não dependência a evento posterior à emissão desses documentos.

Tanto é assim, que a própria legislação – Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

É de se lembrar ainda que a LC 87/96 – que dispõe sobre o ICMS, traz somente que não seria base de cálculo desse imposto os descontos concedidos sob condição – não fazendo nenhuma vinculação à descrição da nota fiscal. Tanto é assim que em 2010, a 1ª turma do STJ havia aprovado súmula determinando que os descontos incondicionais concedidos nas atividades comerciais não se incluem na base de cálculo do ICMS – não trazendo também qualquer condição à descrição na nota fiscal para exclusão da base de cálculo desse tributo.

Sabe-se que os dizeres da Súmula 57 contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

E que tal Súmula teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP - de relatoria do Ministro Humberto Martins - assim ementado (Grifos Meus):

“TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos

incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.”

Frise-se ainda o resultado da discussão acerca da natureza dos descontos envolvendo PIS e Cofins no STJ, dado em Agravo em Recurso Especial 556050 RS - 2014/0187852-0 - sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus):

“DECISÃO

Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, "a", da CF) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERÍCIA CONTÁBIL.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, § 3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

No caso, restou demonstrado, por intermédio de perícia contábil, que as vendas realizadas pela parte autora foram abrangidas pela concessão de descontos, bem como a inexistência de imposição de condição para concessão da bonificação ora discutida aos seus clientes.

Logo, os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes merecem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Os Embargos de Declaração foram acolhidos em parte, somente para fins de prequestionamento (fl. 1834).

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu violação do art. 535, II, do CPC, do art. 123 do CTN, do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, do art. 1º, § 3º, V, alínea "a", das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003.

Alega, em síntese:

Todavia, entende a Fazenda Nacional, com base na IN SRF 51/78, que se faz necessário o preenchimento de dois requisitos para a configuração de “descontos incondicionais”, a saber: a) que o desconto conste na nota fiscal e b) que não dependa de evento posterior à emissão desta.

(...)

Ora, relativamente ao requisito de constar o desconto concedido pela autora.

Nesse sentido, vale, inclusive, destacar trecho do que consta da petição inicial:

(...)

Os fatos no caso em apreço são claros: a autora não destacou os referidos descontos incondicionais nas notas fiscais; celebrou contratos com os seus clientes para a concessão de tais descontos, ficando estes, obviamente, vinculados à pontualidade dos pagamentos das duplicatas emitidas na negociação, caso contrário não incidiriam. Bem observadas as respostas do perito judicial, é exatamente essa a conclusão que se extrai. (fls. 1843-1850, e-STJ)

Contraminuta apresentada às fls. 1897-1906, e-STJ.

É o relatório.

Decido.

Constato que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos bancários, etc.). Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, consequentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, §3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

*Frisa-se que, como bem observado pela magistrada a quo, **inexiste controvérsia acerca do direito material, qual seja, a possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS dos valores relativos aos descontos incondicionais.***

O Fisco, valendo-se da legislação aplicável ao imposto de renda (IN n.º 51/78), entende necessário o preenchimento de dois requisitos: que o desconto conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta.

Importante ressaltar que não há qualquer óbice a que se utilize, subsidiariamente, a referida legislação, uma vez que compatível com as contribuições ora discutidas.

Relativamente ao requisito de constar o desconto concedido expressamente na nota fiscal, tenho que a questão restou superada quando do julgamento da apelação anterior, na qual se anulou a sentença para possibilitar a apresentação de outras provas para demonstrar a concessão dos descontos incondicionais, tais como duplicatas, boletos bancários, etc., nas quais se pudesse aferir os valores efetivamente cobrado nas operações de compra e venda.

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo:

Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.

Basta, apenas, que tenham como comprovar que as bonificações estão vinculadas a operações de vendas mercantis efetivamente realizadas.

[..]

Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, bem como para reconhecer o seu direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente nos 5 (cinco) anos que precederam o ajuizamento da ação. (Fls. 1807- 1.809, e-STJ)

[...]”

Com efeito, essa decisão clarificou que a caracterização do desconto como incondicional, inclusive para fins de PIS e Cofins, não deve estar condicionada, tal como entende a autoridade fazendária, a descrição do referido desconto na nota fiscal de aquisição dos bens, vez que considerou ilegal a IN 51/78.

Sendo assim, se os descontos incondicionais juridicamente se enquadrarem como tais, independentemente da descrição na nota fiscal, é de se permitir a exclusão da base de cálculo das contribuições para a pessoa jurídica vendedora e, por conseguinte, considerar como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente.

Para o adquirente deve-se considerar o desconto incondicional como parcela redutora do custo de aquisição, em respeito também ao item 11 da Resolução CFC nº 1170/2009:

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

Ademais, nesse ínterim, vê-se que o Comitê de Pronunciamento Contábil emitiu pronunciamento técnico CPC 16, regulamentando também o registro dos estoques ao contemplar em seu item 11 redação similar a descrita:

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.”

Sendo assim, com efeito, tais disposições esclarecem que os descontos comerciais e abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição dos estoques, vez que, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser procedidos com redutores de custos, e não como receitas.

Nessa senda, cabe trazer os dizeres do Professor Eliseu Martins (in “Contabilidade de Custos”, Editora Atlas, 6ª edição, pág. 126), que entende que os descontos comerciais e as bonificações são redutores do preço de aquisição da mercadoria, não podendo ser classificados como receita:

“No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: devem ser considerados como redução do preço de aquisição.”.

[...]

Os descontos comerciais, abatimentos e outros similares são deduzidos na determinação dos custos de aquisição, em respeito as normas contábeis.

Os CPC’s nºs 16 e 30 e Deliberações CVM nºs. 575 e 597/2009 ao emitir seus pronunciamentos analisou a a essência do “fato” bonificação ou desconto comercial, identificando sua natureza jurídica e determinando o seu registro contábil a conta de redução de custos.

Notadamente, dentre as “características” que norteiam a contabilidade, há a intensa busca pela “confiabilidade” – que, por sua vez, traz a necessidade de a informação ser apresentada de forma mais verídica e apropriada possível, retratando devidamente e “adequadamente” o que se pretende evidenciar a cada caso concreto. O que, para que essa “característica” seja constatada nas demonstrações contábeis se torna necessário que se respeite o conceito da “Primazia da Essência sobre a Forma” – prevalecendo essencialmente a realidade econômica dos fatos.

O conceito de essência sobre a forma deve prevalecer em todo processo contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica. O que reflete, por consequência, ao correto tratamento tributário.

Reflete-se ainda nessa linha os dizeres dos Professores Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo (in “Controvérsias jurídico-Contábeis”, Dialética, 4º Volume, pág. 237 e 237) no item “Primazia da Essências sobre a Forma na Prática Contábil”:

“[...]

O novo ordenamento contábil brasileiro introduzido pela Lei 11.638/2007, que alterou dispositivos de natureza contábil da Lei 6.404/1976, trouxe como novidade para a prática contábil das empresas a ideia de primazia da representação da essência econômica sobre a sua forma jurídica no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos eventos e transações capturados pela contabilidade. Essa nova realidade é conhecida pelo conceito de essência sobre a forma.

Ao considerar como objetivo das demonstrações contábeis o fornecimento de informações financeiras que sejam úteis ao usuários em suas decisões, um pressuposto fundamental que se espera presente na informação produzida pela contabilidade é a captura (identificação) e relato (exposição adequada) da essência econômica dos fenômenos por ela abordados. Assim, o conceito de essência sobre a forma deve permear e prevalecer em todo processo contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica.

[..]”

Reforça-se esse entendimento com o Pronunciamento Conceitual Básico aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – que se baseava no “Framework for the Preparation of Financial Statements do International Accounting Standards Board:

“Primazia da Essência sobre a Forma

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada”.

Com efeito, denota-se a preocupação com os fenômenos do ambiente empresarial e negocial – o que direciona-se a primazia do aspecto econômico em relação ao aspecto formal.

Sendo assim, vê-se que a escrituração contábil deve corresponder a realidade dos fatos que afetam o patrimônio, devendo-se adequar à natureza de cada um desses fatos – imperando, para tanto, a essência econômica.

Ademais, tenho que, ignorar os preceitos contábeis, é ferir o Código Tributário Nacional, que contempla especificamente em seus arts. 109 e 110 o que segue:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Com tais dispositivos, resta clarificado que a interpretação da lei tributária deve considerar regras que lhe são próprias, não podendo ultrapassar a essência econômica para atender aos fins únicos da incidência tributária.

Quanto aos descontos condicionais, tem-se que tais descontos são aqueles concedidos sob condição, ou seja, outorgados somente após a prática de determinado ato por parte do beneficiário. Prioritariamente, de certa forma, dependentes assim de evento posterior à aquisição de bens.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior ao pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

É de se considerar como receita financeira para o comprador, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 - Decreto nº 3.000/99.

Passadas singelas considerações, ressurgindo ao caso vertente, tem-se que não houve qualquer menção de condição futura e incerta para a aplicação do desconto pelos fornecedores.

E, ainda que a nota fiscal tenha sido emitida pelo valor total, constata-se que a recorrente não considerou o valor integral da mercadoria, aplicando o desconto tão logo a mercadoria tenha sido recebida. Tanto é assim que o lançamento do desconto observou o mesmo momento do registro da entrada – não estando, por evidente, sujeito a nenhuma condição futura.

Reforçando tal direcionamento, importante trazer as lições do renomado Prof. Hugo de Brito Machado (in “Revista Dialética de Direito Tributário nº 134, “Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins”, pág. 44):

“Considera-se incondicional o desconto quando o mesmo não fica a depender de evento futuro e incerto. É o caso, por exemplo, de desconto para pagamento a vista. Pode parecer que o pagamento à vista é uma condição para o desconto que, neste caso, seria condicional. Na verdade, porém, o desconto por ser feito à vista do respectivo pagamento não se caracteriza como condicional porque, para esse fim, o que importa é a realização da condição antes de consumado o fato gerador do tributo. O fato gerador é a operação da qual decorre a saída da mercadoria e a base de cálculo do tributo é o valor dessa operação. O desconto, neste caso, consubstancia simplesmente a diferença entre o preço previsto e o preço efetivamente praticado. [...]”

Ora, no caso em comento, tão logo a mercadoria tenha sido recebida, o registro pelo adquirente é feito pelo valor do praticado, e não previsto – restando clara sua caracterização como desconto incondicional.

Ademais, vê-se que a própria DRJ considerou tal procedimento observado pelo sujeito passivo em sua decisão ao refletir o que segue:

“18.1. Exemplificando, o BOMPREGO compra uma mercadoria pelo preço de R\$ 10.000,00. A Nota Fiscal do fornecedor é emitida pelo valor “cheio”, de R\$ 10.000,00. O Bomprego paga somente R\$ 8.000,00. A diferença de R\$ 2.000,00 é contabilizada em uma ou mais (geralmente) contas do grupo das receitas – somente para fins gerenciais, dia a impugnante.

18.2. Carreira aos autos a reclamante suficiente amostragem de Notas Fiscais e telas do Sistema SAP (utilizado por muitas das grandes empresas para toda sorte de controles) e de excertos da escrituração contábil, demonstrando (contraditoriamente) que realmente houve uma vantagem na transação comercial, que não conta explicitamente na Nota Fiscal, mas que é registrada na contabilidade, mediante a distribuição em diversas contas, justamente aquelas que deram margem ao lançamento de ofício.”

Em vista do exposto, considerando os eventos que suportam a concessão de desconto que, por sua vez, não dependem de condições futuras, impossível, no presente caso, descaracterizá-lo como desconto incondicional somente pelo fato de não constar da nota fiscal.

Sendo assim, voto por:

- Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Rodrigo da Costa Pôssas – Redator Designado

Ouso discordar da relatora em relação aos dois votos.

1) Crédito Presumido de ICMS.

Vejamos o que é dito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 706 e 707) a respeito:

CONTA Nº 7610 5110000151 - TERMO ACORDO ICMS PARAÍBA

CONTA Nº 7610 5110000152 - BENEFÍCIO FISCAL (RECUPERAÇÃO ICMS)

A fiscalização identificou na contabilidade do contribuinte os lançamentos de receitas, nas Contas 7610 5110000151 e 7610 5110000152, cujos valores foram informados na DIPJ 2011/12010, integrando a respectiva Linha 39 da Ficha 07A Outras Receitas Operacionais, conforme composição apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Nº 6, cujos valores mensais estão abaixo discriminados:

(...)

Todos os lançamentos de ambas as contas tem como contrapartida a conta de ativo circulante Nº 7610 2129100505 - ICMS Outros Créditos. A própria estrutura dos lançamentos denota tratar-se de receitas à medida que decorrem de fatos contábeis modificativos, ou seja, há aumento de conta de ativo circulante sem redução de outro

ativo ou aumento de passivo, implicando, portanto, em todos os lançamentos de aumento do patrimônio líquido.

Em síntese, estes valores referem-se a recuperação de ICMS, não se incluindo nas exclusões e deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS elencadas de forma exaustiva nas leis que as regem. Considerando-se que não há margem a interpretações no momento de considerar o que é ou não excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores de receitas discriminados nos quadros acima, relativas às contas 7610 5110000151 e 7610 5110000152 serão incluídos por esta fiscalização na apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS dos meses de janeiro a junho de 2010.

O próprio contribuinte diz que se tratam de subvenção para custeio, mas, como trazido nas suas Contrarrazões (fls. 21.281 e 21.282), com a edição da Lei Complementar nº 160/2017 – cujo art. 9º deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluindo os §§ 4º e 5º, isto perdeu a importância, pois todas passaram a ser consideradas para investimento, “com efeitos retroativos”:

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.

Superada esta questão, tratemos da inclusão ou não das subvenções para investimento na base de cálculo das contribuições, no regime da não-cumulatividade.

Os períodos de apuração atingidos estão entre a data da vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008), que promoveu profundas alterações na Contabilidade – e os lançamentos contábeis é que serão nosso principal foco –, e a data (1º de janeiro de 2015) a partir da qual, com as alterações nos diplomas legais que regulam a cobrança das contribuições feitas pela Lei nº 12.973/2014, estes ingressos foram expressamente excluídos da base de cálculo.

Entre os vários itens alterados da Lei das S/A (nº 6.404/76) pela Lei nº 11.638/2007, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a sê-lo como receita.

Assim, compondo o resultado, as subvenções para investimento poderiam ser distribuídas aos societários, não mais se aplicando a elas os conceitos antes discutidos de reserva de capital. Com efeito, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo efeito no patrimônio dos valores recebidos.

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638/2007 inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscais, com o objetivo de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuisse aos proprietários o valor da subvenção.

Portanto, a contabilização das subvenções para investimento passou a ser a seguinte:

- Reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência;
- Apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção;
- Transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido;
- Destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros.

Necessário se faz, então, verificar como procedeu o contribuinte na contabilização das subvenções, e se foram atendidos todos os requisitos para que elas não fossem tributadas pela Cofins e pela Contribuição para o PIS/Pasep.

Esta Turma já enfrentou a matéria no Acórdão nº 9303-007.736, de 11/12/2018, de minha relatoria, do qual extraio trechos em que se transcreve o Voto do Acórdão de Impugnação daquele Processo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de Apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. SUBVENÇÃO DO ICMS PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS.

No período compreendido entre a vigência da Lei nº 11.638/2007 (1º de janeiro de 2008) e a da Lei nº 12.973/2014 (1º de janeiro de 2015), as subvenções do ICMS para investimento cujos valores não tenham sido totalmente destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os demais requisitos para sua exclusão, previstos nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941/2009, compunham a base de cálculo da contribuição na sistemática não-cumulativa.

Voto

“Não só por mais que útil, mas pela sua clareza e completude, recorro ao Voto Condutor do Acórdão da DRJ/Belo Horizonte – que considerou improcedente a impugnação –, transcrevendo grande parte da argumentação utilizada (fls. 1.873 a 1.877), no que se refere a esta parcela dos valores lançados de ofício:

“Conforme disposto no art. 443 (do RIR/99), a não tributação das subvenções para investimentos, isto é, seu não reconhecimento como receita do período, ficava condicionada ao registro em conta de reserva de capital, à sua não distribuição aos sócios e sua utilização exclusivamente para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital, sendo vedada a restituição aos sócios da parcela do capital eventualmente aumentada pela incorporação da subvenção.

Contudo, as disposições dos incisos do artigo 443 foram derogadas por força das modificações na Lei das S/A (nº 6.404/76) provocadas pela Lei nº 11.638/2007, diploma normativo que objetivou alinhar a legislação nacional aos padrões internacionais de contabilidade.

A alínea "d" do § 1º do artigo 182 da Lei das S/A, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo artigo 10 da Lei nº 11.638/2007 e uma nova modalidade de reserva foi criada, com o acréscimo do art. 195-A à Lei das S/A, a reserva de incentivos fiscais, para a qual seria destinada "a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimento".

Com o objetivo de garantir a neutralidade tributária decorrente da aplicação dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, o Executivo editou a Medida Provisória nº 449/2008, convertida posteriormente na Lei nº 11.941/2009, que instituiu por seu art. 15 o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do Lucro Real. In verbis:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

O RTT, facultativo para o biênio 2008/2009, tornou-se obrigatório a partir do ano-calendário 2010, e consistiu, em resumo, na realização de ajustes específicos ao lucro líquido do exercício, de maneira a reverter o efeito tributário decorrente da utilização dos novos métodos e critérios contábeis, para o disciplinamento contábil vigente em 31/12/2007.

A Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 18, disciplinou as condições para exclusão do lucro real das subvenções para investimento, em substituição à regra consolidada no art. 443 do RIR/1999, do seguinte modo:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II - excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III - manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV - adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subseqüentes.

Destarte, a subvenção para investimento, que antes não transitava por conta de resultado da pessoa jurídica, com a Lei nº 11.638/2007 passa a transitar. Mas isso não significa que passou a ser, automaticamente, tributada como receita do exercício. A não tributação continuou a depender do igual cumprimento de requisitos, com finalidade última de evitar que tais recursos fossem apropriados privadamente pelos sócios das empresas beneficiadas.

A criação da Reserva de Incentivos Fiscais demonstra, por si só, que as doações e subvenções governamentais para investimentos não podem ser objeto de distribuição aos acionistas, o que continua sendo requisito para a não tributação das subvenções de investimento recebidas.

O artigo 21 da Lei nº 11.941/2009, por sua vez, determinou, em seu parágrafo único, que o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata art. 18, poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I - o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e

II - o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, observa-se que as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT deverão contabilizar como receita as subvenções governamentais para investimento, podendo excluí-las da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado, desde que cumpridos os mesmos requisitos que a excluem da tributação do IRPJ como receita do exercício.

As pessoas jurídicas não optantes pelo RTT e tributadas pelo regime não-cumulativo das contribuições, em regra, não têm embasamento legal para referida exclusão. Conforme já dito, a opção pelo RTT foi facultativa nos anos-calendário de 2008 e 2009, sendo obrigatória a sua adoção a partir do ano-calendário de 2010 na determinação do Imposto de Renda, da CSLL, do PIS e da Cofins.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 40, a Autoridade Fiscal relata que no período fiscalizado (AC 2010 a 2012), os valores referentes aos incentivos fiscais da Secretaria da Fazenda de Goiás foram contabilizados mensalmente a débito da Conta 402 - ICMS

a recolher (conta do Passivo Circulante) e a crédito da Conta 13191 - Incentivos Fiscais SEFAZ GO (conta de resultado - outras receitas/despesas operacionais), [...].

Da análise das DIPJ da Interessada dos exercícios de 2011 a 2013 (AC 2010 a 2012), que corresponde ao período de apuração dos lançamentos do presente processo, extratos às fls. 1697/1858, constata-se o seguinte:

- No ano-calendário de 2010, a Interessada não manteve as receitas de Subvenções para Investimento em Reserva de Lucros, e nem as excluiu do Livro de Apuração do Lucro Real, assim como do cálculo da CSLL.

- Nos anos-calendário de 2011 e 2012, a Interessada declarou as Subvenções para Investimento na Demonstração do Resultado, não ofereceu essas receitas à tributação do IRPJ e da CSLL, mas, assim como em 2010, não manteve as receitas de Subvenções para Investimento em Reserva de Lucros (Balanço Patrimonial - Patrimônio Líquido - Reservas).

E conforme se verifica do Livro Razão da conta 13191 - INCENTIVOS FISCAIS SEFAZ GO (fls. 148/150), todos os valores creditados nessa conta foram transferidos para a conta LUCROS A DISTRIBUIR no final de cada ano-calendário, conforme a seguir transcrito:

(Vide demonstrativo às fls. 1.877)

Verifica-se, portanto, o descumprimento dos requisitos para fruição da exclusão dessas subvenções da base de cálculo do PIS e da Cofins, em observância ao que determina os citados artigos da Lei nº 11.941, de 2009. Sendo assim, as subvenções de investimento recebidas em 2010 a 2012 estão sujeitas à tributação do PIS e da Cofins.”

Como visto, o art. 18 Lei nº 11.941/2009 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 a elas faz expressa referência, entendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep. Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor da subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributada.

Assim, nos períodos objeto da autuação, as subvenções para investimento cujos valores não tenham sido totalmente destinados à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, por se caracterizarem como receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, devem compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa.

No Relatório da Diligência Fiscal (fls. 19.808 e 19.909), o Auditor chega a transcrever os mesmos trechos da Lei nº 11.941/2009, dizendo que “... as subvenções de investimento poderiam ser mas sua conclusão é pela tributação das subvenções, por serem para custeio. Já as subvenções de investimento poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições desde que – e somente se – (i) o contribuinte optasse pelo RTT (obrigatório a partir do exercício de 2010) e (ii) cumprisse com as regras dispostas na Lei nº 11.941/2009”, mas conclui pela tributação por entender que a subvenções eram para custeio.

No Acórdão de Impugnação (fls. 20.925) é dito que “Muito embora as subvenções para investimentos possam em alguns casos não ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica (a exemplo de subvenções para integralização de capital), é de se concluir que, para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, as subvenções em geral são consideradas receita tributável, de sorte que o valor

correspondente ao crédito presumido de ICMS deve ser oferecido à tributação, uma vez que inexistente norma autorizando a sua exclusão das bases de cálculo das referidas contribuições”.

No Recurso Voluntário, citando doutrina, o contribuinte argumenta que “a contabilidade é mero retrato da realidade, visando assegurar sua certeza e exatidão, mas nada lhe pode acrescentar ou retirar. Um fato contábil não equivale a um fato gerador. Eles podem, ou não, coincidir”.

No Acórdão de Recurso Voluntário, se diz que “os créditos presumidos de ICMS não são receita, mas sim um direito (disponibilidade), e não um ingresso financeiro na conta de resultados. O crédito presumido é um benefício fiscal, a fim de promover o desenvolvimento da indústria” e cita a Lei Complementar nº 160/2017, concluindo que “Neste contexto, diante da opção do legislador nacional, repita-se, todas as subvenções relativas ao ICMS, devem ser consideradas como sendo de investimento, o que afasta por completo a exigência do PIS e da COFINS”.

Já no Recurso Especial, a PGFN faz uma abrangente e detalhada análise das normas pertinentes, concluindo (fls. 21.152) que “Logo, importa dizer que, apesar de transitar pela conta resultado e integrar o Lucro contábil, não se encontra passível de incidência tributária por força dos artigos 18 e 21 da Lei 11.941/2009 que expressamente excluíram da base de cálculo do IRPJ e CSLL, bem como também do PIS/COFINS, sob o condicionante de registrar em reserva de lucros e não dar destinação diversa aos valores decorrentes da subvenção, sob pena de incidir os tributos supracitados”.

Nas suas Contrarrazões, o contribuinte alega que “tem-se que o crédito presumido de ICMS somente poderia ser adicionado à base de cálculo de PIS/Cofins se tivesse natureza de receita para fins tributários (e não meramente contábeis). E, para tanto, deveria resultar no efetivo aumento do patrimônio líquido e decorrer de negócios jurídicos praticados pela Recorrida”.

No presente caso, ocorre que, compulsando os autos, não vi em nenhum momento se falar da contabilização adotada além do que consta do Termo de Verificação Fiscal.

Considerando que, pelo que se extraiu das manifestações, de parte a parte, se vê que o contribuinte, mesmo que indiretamente “provocado”, em nenhum momento faz menção ao cumprimento das regras contábeis necessárias à não tributação das subvenções para investimento, pressupõe-se, não foram observadas.

2) Descontos Incondicionais.

Transcrevo trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 708 a 711) que trata desta matéria (depreendo daí também que se trata, na realidade, de descontos condicionais):

CONTA Nº 7610 5110000198 - DESCONTO RECOMPOSIÇÃO DE MARGEM

A fiscalização identificou na contabilidade do contribuinte os lançamentos de receitas, na conta Nº 7610 5110000198, cujos valores foram informados na DIPJ 2011/12010 como receitas, integrando a respectiva Linha 39 da Ficha 07ª - Outras Receitas Operacionais, conforme composição apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Nº 6, cujos valores mensais estão abaixo discriminados:

(...)

Por outro lado, verificou-se que as contrapartidas dos valores lançados a título de receitas na conta N° 7610 5110000198 - Desconto Recomposição de Margem - referem-se às contas de despesas abaixo discriminadas:

Desconto Canal Diversos - 7610 5129000198

Desconto de Logística - 7610 5126000198

Descontos para Espaços e Outros - 76105 129900198

Desconto Recomposição de Volume - 7610 5125000198

Desconto Recomposição de Margem - 7610 5124000198

Intimado a esclarecer a natureza das receitas, e das respectivas despesas lançadas em contrapartidas ,, o contribuinte informou que os créditos (receitas) na conta 7612 5110000198 - Desconto Recomposição de Margem referem-se ao total do desconto concedido ao cliente os quais são contabilizados em contrapartida aos débitos nas Contas de despesas por natureza de desconto..

O contribuinte ainda segue esclarecendo que a receita operacional referente ao desconto de recomposição de margem refere-se à composição total dos descontos concedidos ao cliente **condicionados a determinados parâmetros**, conforme descrição apresentada abaixo:

a) Desconto de logística - o cliente recebe um desconto caso atinjam dois dos três objetivos: (I) não ter devolução no período de apuração (ti) o:cliente fizer a distribuição dos produtos para as suas lojas e (iii) se o cliente optar por retirar as mercadorias em qualquer CD da J&J, ele receberá um percentual de desconto de acordo com a tabela de logística.

b) Descontos para espaço e outros - poderá ser cadastrado um desconto para itens determinados, por marketing ou controladoria de marketing quando existir uma grande quantidade no estoque de produtos, descontinuados, planos de verão e inverno e outros casos.

c) Desconto de canal diverso - este desconto é concedido em virtude dos clientes estarem alocados em determinado canal (atacado, varejo, etc.), sendo diversos percentuais pré-definidos em política comercial da companhia aplicado ao canal do cliente. O distribuidor, por exemplo, tem direito a 12% de desconto de canal.

d) Desconto de recomposição de volume - este desconto é concedido com base nas metas de volume de compras estabelecidas aos clientes e distribuidores conforme política comercial.

e) Desconto de recomposição de margem - desconto concedido com base nas metas estabelecidas aos clientes e distribuidores conforme política comercial.

Além disso, consultando-se individualmente os lançamentos efetuados nas respectivas contas de contrapartida, acima mencionadas, da conta de receita 7610 5110000198 Desconto Recomposição de Margem; verificou-se que no histórico de cada um dos lançamentos individuais consta a referência da respectiva Nota Fiscal emitida pelo contribuinte. Estas Notas Fiscais fazem parte das contas agrupadas sob a rubrica Vendas Mercado Interno e das quais pertencem as contas abaixo transcritas:

7610 5110000101 - Venda Produto Acabado Mercado Interno

7600 5110000100 - Venda Bruta de Produtos

7610 5910000102- Venda Produtos Acabados - Afiliadas Locais

75B1 5110000101 - Vendas Cliente Nacional

7610 5110000102 - Revenda mercadorias TRADE

A contrapartida destas contas de Vendas do Mercado Interno são as contas agrupadas sob a rubrica Duplicatas a Receber. Considerando-se as explicações do contribuinte e o mecanismo do registro contábil das receitas de venda, constata-se que o contribuinte ao registrar as receitas contabilizadas na conta Nº 7610 5110000198 Desconto Recomposição de Margem, na verdade está registrando a parte do faturamento que corresponderia, no seu entendimento, aos descontos incondicionais alocados nas referidas contas de despesas.

Em síntese, ao emitir a Nota Fiscal, o valor da Nota já abatido do desconto incondicional é registrado nas contas agrupadas sob a rubrica Vendas Mercado Interno, enquanto o valor da receita, de cada uma das Notas Fiscais, correspondente ao valor do desconto incondicional é registrado na conta Nº 7610 5110000198 - Desconto Recomposição de Margem, de tal forma que, para o próprio controle do contábil do contribuinte, esta parte da receita possa ser abatida pela correspondente despesa referente ao desconto incondicional

De fato, a Lei permite que os descontos incondicionais sejam, excluídos das bases de cálculo do PIS e da COFINS, **desde evidentemente que descontos incondicionais para que sejam comprovados devem ser Informados no corpo da Nota Fiscal** sob pena de não poderem ser excluídos das respectivas bases de-cálculo dos tributos. A Receita Federal vem se manifestando, em diversas oportunidades a respeito deste tema, conforme exemplificado nas decisões abaixo transcritas:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 177, DE 26 DE MAIO DE 2004.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. Caracterizam-se como descontos incondicionais. as perdas redutoras do preço de venda, quando constarem na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 243, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2005. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. DESCONTOS INCONDICIONAIS. Não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos consignados nos documentos cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda, ainda que alegadamente não dependam de evento posterior à emissão da nota fiscal. Por conseguinte, os valores a eles correspondentes não podem ser excluídos da base de cálculo da COFINS.

Ocorre que ao se examinar as Notas Fiscais do contribuinte relativas às contas aqui examinadas e constantes do SPED FISCAL, verificou-se que não consta das mesmas os valores referentes aos descontos incondicionais, ou seja, as referidas despesas consignadas pelo contribuinte como descontos incondicionais não foram comprovadas. Isto significa dizer que o valor correspondente às receitas equivalentes a estes descontos serão incluídos por esta fiscalização na apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS dos meses de fevereiro a junho de 2010.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e por negar provimento ao interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

Fl. 43 do Acórdão n.º 9303-013.266 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10314.724116/2015-42